informativa fiscale
ISSN 2612-2987

SEAC
Direttore responsabile Giovanni Bort

INFORMATIVA N. 381 – 10 DICEMBRE 2021

INFORMATIVA FISCALE

SETTORE **IVA**

I NUOVI REQUISITI PER LA NON IMPONIBILITÀ DELLE CESSIONI INTRAUE

RIFERIMENTI

- **Art. 41, DL n. 331/93**
- **Direttiva UE n. 2018/1910**
- **D.Lgs. n. 192/2021**

IN SINTESI

Nell'ambito del Decreto di recepimento delle novità IVA contenute nella c.d. "Direttiva quick fixes" sono state introdotte due ulteriori condizioni necessarie per identificare le cessioni intraUE, in vigore dall'1.12.2021.

In particolare, la non imponibilità di una cessione intraUE richiede anche:

- *la comunicazione al cedente, da parte dell'acquirente UE, del numero di identificazione IVA assegnato da un altro Stato UE; e*
- *la compilazione, da parte del cedente, del mod. Intra.*

SERVIZI COLLEGATI
settimana professionale
SOfisco SCHEDE OPERATIVE
il notiziario

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

Ai sensi dell'art. 138, Direttiva UE n. 2006/112, alle cessioni intraUE può essere applicato il **regime di non imponibilità** in presenza delle seguente condizioni:

- il cedente / acquirente devono essere soggetti passivi d'imposta;
- la cessione deve essere a titolo oneroso;
- la cessione deve determinare il trasferimento della proprietà sul bene ceduto;
- i beni devono essere spediti / trasportati da uno Stato UE ad un altro.

A livello nazionale, il citato art. 138 è stato recepito dall'art. 41, comma 1, lett. a), DL n. 331/93, in base al quale le **cessioni di beni effettuate** da operatori italiani nei confronti di operatori UE sono considerate **non imponibili IVA** in quanto alle stesse è applicabile il regime di tassazione nello **Stato membro di destinazione** dei beni.

Per poter "beneficiare" della non imponibilità IVA è necessario che:

- l'operazione sia **a titolo oneroso** e comporti il **trasferimento della proprietà / altro diritto reale** dei beni oggetto della stessa;
- il cedente e l'acquirente siano **soggetti passivi IVA**;
- si verifichi **l'effettiva movimentazione** dei beni **dall'Italia ad un altro Stato UE**. A tal fine il cedente deve essere in possesso di **adeguate prove documentali** in grado di attestare la sussistenza della movimentazione dei beni.
  La questione legata alle prove idonee a "garantire" la non imponibilità delle cessioni intraUE è stata oggetto di diversi interventi da parte dell'Agenzia delle Entrate (Informative SEAC 29.10.2020, n. 318 e 27.4.2021, n. 130).

Ai sensi della lett. c) del comma 2 del citato art. 41, è assimilato alle predette cessioni e pertanto non imponibile IVA anche **l'invio di beni in un altro Stato UE**, mediante trasporto / spedizione a cura di un operatore italiano / da terzi per suo conto, in base ad un **titolo diverso da quelli indicati nel comma 3** di beni ivi esistenti (trasferimenti in altro Stato UE di beni oggetto di perizie / lavorazioni a condizione che i beni siano successivamente trasportati / spediti in Italia al committente ovvero per essere temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni o che se fossero ivi importati beneficerebbero dell'ammissione temporanea in esenzione dai dazi doganali).

La Direttiva UE n. 2018/1910, c.d. "Direttiva quick fixes", ha modificato il citato art. 138 attribuendo **rilevanza sostanziale** anche:

- al fatto che il cedente / acquirente **siano in possesso del numero identificativo IVA e iscritti al VIES**.

  NB Come desumibile dal Considerando n. 7 della citata Direttiva UE n. 2018/1910 in relazione alla non imponibilità per le cessioni di beni nell'ambito degli scambi intraUE, **l'inserimento** del numero di identificazione IVA dell'acquirente **nel sistema di scambio di informazioni sull'IVA (VIES)**, assegnato da uno Stato UE diverso da quello in cui ha inizio il trasporto dei beni, costituisce:
  - non solo una **condizione per il trasporto dei beni al di fuori dello Stato UE di cessione**;
  - ma anche una **condizione sostanziale** per **l'applicazione della non imponibilità anziché un requisito formale**.

  L'inserimento nel VIES è inoltre essenziale per informare lo Stato UE di arrivo della presenza dei beni nel proprio territorio ed è pertanto un elemento chiave nella lotta contro la frode nell'UE. Per questo motivo gli Stati membri dovrebbero garantire che, qualora il cedente **non rispetti i suoi obblighi di inserimento nel VIES**, la non imponibilità **non si applichi**, salvo quando il cedente agisce in buona fede, vale a dire quando può debitamente giustificare dinanzi alle competenti Autorità fiscali la sua mancanza in relazione all'elenco riepilogativo, il che potrebbe anche comprendere, in quel momento, la comunicazione da parte del cedente delle informazioni corrette;

- alla **compilazione del mod. Intra** da parte del cedente.

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

Sul punto il nuovo par. 1-bis del citato art. 138, prevede che la non imponibilità **non trova applicazione** qualora il cedente **non abbia rispettato l'obbligo di presentare l'elenco riepilogativo** o l'elenco presentato non contenga le informazioni corrette riguardanti tali cessioni, a meno che lo stesso **non possa debitamente giustificare** la sua mancanza secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle competenti Autorità.

LE NUOVE CONDIZIONI SOSTANZIALI PER L'APPLICAZIONE DELLA NON IMPONIBILITÀ

Le disposizioni della citata Direttiva UE n. 2018/1910, che dovevano trovare applicazione dall'1.1.2020, sono state recepite dal D.Lgs. n. 192/2021 pubblicato sulla G.U. 30.11.2021, n. 285, in vigore dall'1.12.2021, con l'introduzione del **nuovo comma 2-ter** al citato art. 41, ai sensi del quale, alle cessioni intraUE di cui alle citate lett. a) e c) la non imponibilità è applicata a condizione che:

- **l'acquirente** (UE) abbia **comunicato al cedente** (italiano) **il numero di identificazione IVA** attribuito da un altro Stato UE (diverso dall'Italia);
  e
- il **cedente** (italiano) abbia **compilato il mod. Intra** di cui all'art. 50, comma 6, DPR n. 331/93 (o ne abbia giustificato l'incompleta / mancata compilazione).

Contestualmente il Decreto in esame ha abrogato il comma 1 dell'art. 50, poiché, il suo contenuto è stato trasfuso nel nuovo comma 2-ter.

Da quando sopra quindi sono state **aggiunte due nuove condizione sostanziali per l'applicazione del regime di non imponibilità alle cessioni di beni intraUE trasportati / spediti (dall'Italia) in un altro Stato UE**.

Condizioni per la non imponibilità delle cessioni di beni intraUE	
OLD	onerosità dell'operazione soggettività passiva del cedente soggettività passiva dell'acquirente trasferimento fisico dei beni tra 2 Stati UE
NEW	onerosità dell'operazione soggettività passiva del cedente e iscrizione al VIES soggettività passiva dell'acquirente e iscrizione al VIES trasferimento fisico dei beni tra 2 Stati UE **comunicazione numero identificazione IVA da parte dell'acquirente UE** **compilazione mod. Intra**

In particolare, le predette operazioni sono fatturate senza IVA soltanto nel caso in cui l'acquirente UE abbia comunicato al cedente italiano il proprio numero di identificazione IVA.

La Direzione Generale fiscalità e unione doganale della Commissione UE nell'ambito delle Note esplicative delle nuove disposizioni, rese disponibili nel mese di dicembre 2019, evidenzia che

"*le **modalità di comunicazione del numero di identificazione IVA** tra le parti contraenti **non sono specificate** nel testo giuridico. Tali modalità di condivisione sono quindi **lasciate alla discrezione delle parti contraenti** e **non sono soggette ad alcun requisito formale** (uso di una documentazione specifica, ad esempio)*".

La stessa Direzione specifica che è possibile **desumere** che l'acquirente UE **abbia comunicato** il proprio numero di identificazione IVA nel caso in cui il cedente **abbia indicato in fattura tale numero**.

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

ISCRIZIONE AL VIES

Ai sensi dell'art. 35, DPR n. 633/72 i soggetti che intendono **effettuare operazioni UE**, devono ottenere una specifica autorizzazione dall'Agenzia delle Entrate a seguito della quale avviene l'**iscrizione** nell'apposito archivio, c.d. **VIES**.

I **soggetti che iniziano l'attività** devono esprimere l'intenzione di voler effettuare operazioni intraUE nella **dichiarazione di inizio attività**, ossia:

- nel quadro I, campo "*Operazioni Intracomunitarie*", del mod. AA7 per i soggetti diversi dalle persone fisiche e del mod. AA9 per le imprese individuali e i lavoratori autonomi;

  ovvero
- nel quadro A, casella "C", del mod. AA7 per gli enti non commerciali non soggetti passivi IVA.

Con riferimento ai **soggetti già titolari di partita IVA** l'opzione per effettuare oper azioni intraUE va effettuata utilizzando l'**apposita funzione telematica resa disponibile dall'Agenzia delle Entrate** ai soggetti abilitati ad Entratel / Fisconline, ovvero tramite un intermediario abilitato.

In ogni caso la scelta **ha effetto immediato**. Infatti, il soggetto è iscritto al VIES al momento della richiesta della partita IVA ovvero della ricezione telematica della richiesta di iscrizione.

L'iscrizione al VIES può essere riscontrata dal sito Internet dell'Agenzia delle Entrate all'indirizzo https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=it.

Come evidenziato dall'Agenzia nella Circolare 1.8.2011, n. 39/E, in caso di **mancata iscrizione** al VIES deriva:

- "*il **venire meno** della **possibilità di effettuare operazioni intracomunitarie** e di applicare il regime fiscale loro proprio*";
- che l'operatore "***non può essere considerato come soggetto passivo IVA italiano** ai fini dell'effettuazione di operazioni intracomunitarie*".

NB

Nella citata Circolare n. 39/E l'Agenzia delle Entrate ha specificato che l'inclusione nel VIES è necessaria non solo per poter effettuare acquisti / cessioni di beni intraUE ma anche **per effettuare / ricevere prestazioni di servizi intraUE**, soggette ad IVA nello Stato di destinazione ex art. 7-ter, DPR n. 633/72, "*tenuto conto che le disposizioni comunitarie in materia **non distinguono** tra soggetti che effettuano forniture intracomunitarie di beni o prestazioni intracomunitarie di servizi*".

Ora, considerato che il Legislatore comunitario ha modificato soltanto l'art. 138, Direttiva UE n. 2006/112 con l'aggiunta della rilevanza sostanziale del numero di identificazione IVA, si dovrebbe concludere che la stessa sia limitata alle cessioni di beni e pertanto non si riflette sul regime IVA applicabile ai servizi c.d. "generici" di cui al citato art. 7-ter. È auspicabile un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Cessione beni ad operatore UE		
Iscrizione VIES		Trattamento IVA cessione
Cedente IT	Acquirente UE	
SI	SI	Non imponibile art. 41, DL n. 331/93
SI	NO	Imponibile IVA in Italia
NO	SI	Imponibile IVA in Italia
NO	NO	Imponibile IVA in Italia

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

Acquisto beni da operatore UE		
Iscrizione VIES		**Trattamento IVA acquisto**
Cedente UE	**Acquirente IT**	
SI	**SI**	Applicazione IVA in IT con reverse charge
SI	**NO**	Imponibile IVA in Stato UE
NO	**SI**	Imponibile IVA in Stato UE
NO	**NO**	Imponibile IVA in Stato UE

PRESENTAZIONE MOD. INTRA

Come sopra evidenziato il nuovo comma 2-ter del citato art. 41, richiede al cedente la **compilazione** (presentazione) **del mod. Intra** o che lo stesso "*abbia **debitamente giustificato***" l'incompleta / mancata compilazione (presentazione) del modello.

Come desumibile dalle predette Note esplicative l'inadempienza del cedente **potrebbe essere debitamente giustificata** (a meno che l'Autorità fiscale non abbia motivo di ritenere che la mancanza sia indicativa di una frode) a condizione che, una volta venuto a conoscenza dell'errore che ha dato origine alla mancanza, il cedente provveda a correggere tale errore, in presenza delle seguenti situazioni:

- il cedente **non ha incluso** per errore materiale la cessione intraUE non imponibile nel mod. Intra relativo al periodo in cui la cessione ha avuto luogo, ma l'ha **inclusa in un mod. Intra relativo al periodo successivo**;
- il cedente **ha incluso** la cessione intraUE non imponibile nel mod. Intra relativo al periodo in cui la cessione ha avuto luogo, ma ha commesso un **errore involontario** per quanto riguarda il **valore della cessione**;
- una ristrutturazione della società acquirente ha portato a una **nuova denominazione** e a un **nuovo numero di identificazione IVA**, ma la vecchia denominazione e il vecchio numero di identificazione IVA **continuano a esistere per un breve periodo transitorio**. Nel mod. Intra il cedente ha per errore inserito le operazioni con il **vecchio numero di identificazione IVA**.

Anche per tale condizione è auspicabile l'intervento dell'Agenzia delle Entrate per definire la portata della nuova disposizione.

■

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it