

IVA

Territorialità IVA dei noleggi di beni mobili non mezzi di trasporto

di **Marco Peirola**

Nel passaggio dal vecchio al nuovo regime territoriale delle prestazioni di servizi, sono mutate le regole applicabili alla **locazione, anche finanziaria, e al noleggio di beni diversi dai mezzi di trasporto**.

Si consideri il caso di una società con sede in altro Paese membro dell'Unione europea che noleggia ad una società italiana un macchinario per un periodo di tempo prestabilito, previo trasporto del bene in Italia.

In linea di principio, il trasferimento del macchinario a destinazione dell'Italia **non dà luogo ad una operazione intracomunitaria** soggetta a IVA nel territorio dello Stato, in quanto l'art. 17, par. 2, lett. g), della Direttiva n. 2006/112/CE non considera come intracomunitaria *“la temporanea utilizzazione del bene, nel territorio dello Stato membro d'arrivo della spedizione o del trasporto, ai fini di prestazioni di servizi fornite dal soggetto passivo stabilito nello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto del bene”*.

La citata disposizione, recepita dall'art. 38, comma 5, lett. a), del D.L. n. 331/1993 nella parte in cui dispone che non costituisce acquisto intracomunitario *“l'introduzione nel territorio dello Stato di beni temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni”*, è stata oggetto di chiarimenti da parte della risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 252 del 19 giugno 2008.

Con specifico riguardo al **limite temporale della sospensione d'imposta**, l'Agenzia ha precisato che, pur non essendo specificamente individuato dalla norma un termine che definisca il concetto di “temporaneo utilizzo”, può farsi utile riferimento alla **durata di 24 mesi** utilizzata per definire la durata dell'ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi doganali, prevista come fattispecie di esclusione dell'acquisto intracomunitario dallo stesso art. 38, comma 5, lett. a), del D.L. n. 331/1993.

In pratica, se per il noleggio del macchinario è prevista una **durata superiore a 24 mesi**, non è possibile considerare l'introduzione del bene in Italia come finalizzata ad un'utilizzazione temporanea, sicché occorre ritenere che, nella fattispecie considerata, si realizzi un'**operazione assimilata ad un acquisto intracomunitario**, trattandosi dell'invio di un bene che, pur in assenza del trasferimento di proprietà o di altro diritto reale, viene effettuato nell'ambito dell'attività impresa, ai sensi dell'art. 38, comma 3, lett. b), del D.L. n. 331/1993 (di recepimento dell'art. 21 della Direttiva n. 2006/112/CE).

Passando ad esaminare il trattamento IVA della prestazione di noleggio, nella disciplina

applicabile **fino al 31 dicembre 2009**, doveva farsi riferimento all'art. 7, comma 4, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972, in base al quale era prevista una specifica deroga territoriale per le *“prestazioni derivanti da contratti di locazione anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto”*. In particolare, le prestazioni rese ad un cliente italiano, se utilizzate in ambito comunitario, si consideravano **territorialmente rilevanti in Italia** con imposta assolta, mediante la **procedura di autofatturazione**, dal cliente nazionale (art. 17, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972).

È dato, inoltre, ritenere che – per le prestazioni in esame – l'operatore italiano fosse comunque obbligato ad annotare la movimentazione intracomunitaria del macchinario nel **registro di “carico e scarico”**, di cui all'art. 50, comma 5, del D.L. n. 331/1993, siccome avvenuta a titolo non traslativo della proprietà.

Per effetto delle novità introdotte, con effetto **dal 1° gennaio 2010**, dalla Direttiva n. 2008/8/CE, le prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto, si considerano **rilevanti nel Paese del committente**, se soggetto passivo IVA (circolare dell'Agenzia delle Entrate 31 dicembre 2009, n. 58, § 1).

Il noleggio del macchinario rientra, pertanto, tra le **prestazioni di servizi “generiche”**, nel caso in esame territorialmente rilevanti in Italia ai sensi dell'art. 7-ter, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972.

In base all'art. 17, comma 2, dello stesso decreto, l'IVA è assolta con la **procedura di integrazione e registrazione** di cui agli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993. In particolare, il cliente italiano deve:

- numerare la fattura del fornitore comunitario e integrarla con l'indicazione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione espressi in valuta estera, nonché dell'ammontare dell'IVA, calcolata secondo l'aliquota applicabile;
- annotare la fattura, come sopra integrata, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente, distintamente nel registro delle fatture emesse (di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972), secondo l'ordine della numerazione, con l'indicazione anche del corrispettivo dell'operazione espresso in valuta estera;
- annotare la stessa fattura integrata, distintamente, anche nel registro degli acquisti (di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972), al fine di esercitare la detrazione eventualmente spettante. In particolare, la fattura potrà essere annotata, ai sensi dell'art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, a partire dal mese in cui l'imposta diviene esigibile e fino alla scadenza del termine della dichiarazione annuale relativa al secondo anno in cui l'imposta è divenuta esigibile;
- emettere autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, nel caso di mancata ricezione della fattura del fornitore

comunitario entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, annotando il documento entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente.

Come precisato dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate 20 settembre 2012, n. 35 (§ 3.1), la fattura emessa dal fornitore comunitario non residente può essere assunta come **indice dell'effettuazione dell'operazione**, cui va ricondotta l'esigibilità dell'imposta.

Anche nella nuova disciplina, per le prestazioni in esame, l'operatore italiano è tenuto ad annotare la movimentazione intracomunitaria del macchinario nel **registro di "carico e scarico"**, di cui all'art. 50, comma 5, del D.L. n. 331/1993, siccome avvenuta a titolo non traslativo della proprietà.