

IVA

L'IVA sui passaggi interni di servizi tra attività separate

di **Marco Peirola**

Oltre ai passaggi interni di beni tra attività separate, oggetto di un [precedente contributo](#), assumono rilevanza ai fini IVA anche i **passaggi interni di servizi**, sia pure in riferimento soltanto alle specifiche fattispecie contemplate dall'[articolo 36, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972](#).

La norma, sul punto, dispone che *“i passaggi di servizi all'attività soggetta a detrazione ridotta o forfettaria costituiscono prestazioni di servizio ai sensi dell'articolo 3 e si considerano effettuati, in base al loro **valore normale**, nel momento in cui sono rese”*.

Affinché tali operazioni siano rilevanti ai fini IVA è, quindi, necessario che il servizio sia attribuito ad una **attività soggetta a detrazione forfettaria**, come si verifica nel settore degli spettacoli o dell'agricoltura, **oppure a detrazione ridotta**, come accade nel settore finanziario.

Pur in assenza di un esplicito riferimento agli adempimenti della fatturazione e della registrazione, l'equiparazione dei predetti passaggi interni alle prestazioni di servizi di cui all'[articolo 3 del decreto IVA](#) implica automaticamente che gli **obblighi** in esame debbano essere **osservati**.

Con specifico riguardo alla fatturazione, occorre ricordare che l'Amministrazione finanziaria ha consentito:

- l'emissione di una **fattura provvisoria su base mensile seguita da una fattura di conguaglio al termine dell'anno**, nella specie laddove sia oggettivamente impossibile provvedere alla fatturazione dei singoli servizi in relazione al momento in cui sono resi ([R.M. 450565/1990](#)). Tale situazione si verifica, in particolar modo, per i servizi di tipo continuativo o periodico, per cui è possibile determinare in via presuntiva il valore dei servizi oggetto di trasferimento interno per poi calcolare, a fine esercizio, il conguaglio sulla base del valore effettivo dei servizi;
- in sostituzione della fattura, l'emissione di **note di debito e di credito interne da annotare sul solo registro degli acquisti** in diminuzione per l'attività imponibile e in aumento per l'attività esente, ritenendo che tale procedura sia idonea a pervenire ad una più corretta rilevazione del volume d'affari senza necessità di effettuare operazioni di rettifica a fine anno ([R.M. 72/E/1997](#)).

Analogamente ai passaggi interni di beni, anche quelli aventi per oggetto i servizi **non concorrono alla formazione del volume d'affari** pur essendo obbligatoria, per quanto detto, la

fatturazione e la registrazione ([articolo 20, comma 2, del D.P.R. 633/1972](#)).

Resta da chiedersi, a questo punto, se la fatturazione dei servizi attribuiti all'attività separata debba essere effettuata **sempre in regime di imponibilità** e se il **riferimento al "valore normale"**, contenuto nell'[articolo 36, comma 5, del decreto IVA](#), sia ancora attuale dopo le modifiche operate dalla **L. 88/2009** (Comunitaria 2008).

Al primo aspetto dubbio è possibile rispondere osservando che, sul piano unionale, i passaggi interni di servizi sono disciplinati dall'[articolo 27 della Direttiva 2006/112/CE](#), che consente agli Stati membri, previa consultazione del Comitato IVA, di **"assimilare a una prestazione di servizi a titolo oneroso la fornitura, da parte di un soggetto passivo, di un servizio per le esigenze della sua impresa, qualora la fornitura di detto servizio da parte di un altro soggetto passivo non gli dia diritto alla detrazione totale dell'IVA"**.

In perfetta analogia all'**autoconsumo interno** di beni previsto dall'[articolo 18, lett. a\), della Direttiva](#), la facoltà concessa agli Stati membri è finalizzata a prevenire distorsioni di concorrenza, intendendo evitare la disparità di trattamento che si manifesterebbe se l'operatore soggetto a detrazione limitata, anziché acquistare il servizio da terzi, lo utilizzasse internamente all'impresa attraverso il passaggio all'attività con detrazione piena.

Per effetto dell'assimilazione alle prestazioni "in senso stretto", al servizio oggetto di trasferimento si applica il **medesimo regime impositivo delle prestazioni a titolo oneroso, cioè verso terzi**, sicché ben può verificarsi l'ipotesi della fatturazione in **esenzione** da IVA. Si pensi, per esempio, al caso in cui il servizio attribuito all'attività separata non abbia dato luogo alla detrazione, nemmeno in parte, dell'imposta in sede di acquisto.

Se, sotto questo profilo, la conclusione è identica a quella applicabile ai passaggi interni di beni, **diverse considerazioni** devono essere formulate a proposito dell'ulteriore dubbio riguardante il riferimento al "valore normale".

L'[articolo 77 della Direttiva 2006/112/CE](#), nel definire le modalità di quantificazione della base imponibile dell'**autoconsumo interno** di servizi, al quale è riconducibile il passaggio interno di servizi, dispone infatti che, per le operazioni in questione, **"la base imponibile è costituita dal valore normale (...)"**, laddove tale parametro – in linea con le previsioni nazionali ([articolo 14 del decreto IVA](#)) – è inteso come l'intero importo che il destinatario, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un prestatore indipendente nel territorio dello Stato membro in cui l'operazione è imponibile per ottenere i servizi al momento della prestazione. La definizione che precede è contenuta nell'[articolo 72 della Direttiva](#), la quale regola altresì l'ipotesi in cui non siano accertabili prestazioni di servizi analoghe, nel qual caso il valore normale è un importo **non inferiore** alle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione della prestazione.

Diversa è, invece, la modalità di determinazione della base imponibile dell'**autoconsumo**

esterno di servizi, regolato nella legislazione interna dall'[articolo 3, comma 3, del D.P.R. 633/1972](#) in riferimento alle prestazioni di servizi effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore, ovvero per finalità estranee all'attività, alla duplice condizione che l'operazione sia di valore superiore a 50 euro e che l'imposta assoluta "a monte" sia detraibile. In tal caso, occorre infatti avere riguardo alle **spese sostenute** per l'esecuzione della prestazione, così come previsto dall'[articolo 75 della Direttiva](#) e, per la norma nazionale, dall'[articolo 13, comma 2, lettera c\), del decreto IVA](#).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

