

**CIRCOLARE N. 2 DEL 29 GENNAIO 2016**

**IMPOSIZIONE INDIRETTA**

**IVA – Trasferimenti intracomunitari di beni per perizie o lavorazioni –  
Modifiche alle norme nazionali in adeguamento alla disciplina  
comunitaria**

---

## ABSTRACT

Una importante modifica in tema di IVA recata dalla legge n. 115 del 2015 attiene alla disciplina dei trasferimenti intracomunitari di beni per perizie o lavorazioni: la modifica si è resa necessaria per adeguare la nostra legislazione alle indicazioni fornite dalla Corte di giustizia nella sentenza a cause riunite nn. C-606/12 e 607/12 del 6 marzo 2014, secondo cui i trasferimenti in questione sono irrilevanti ai fini dell'IVA solo se i beni inviati in un altro Stato membro per essere ivi sottoposti a perizie o lavorazioni sono poi restituiti al committente nello Stato membro di partenza.

La circolare esamina, sia sotto il profilo interpretativo che operativo, le numerose implicazioni di tali modifiche, applicabili dal 1° gennaio 2016.

## PROVVEDIMENTI COMMENTATI

---

**Legge 29 luglio 2015, n. 115 (art. 13)**

**Sentenza 6 marzo 2014, cause C-606/12 e C-607/12, della Corte di giustizia dell'Unione europea**

---

## INDICE

Introduzione	p. 4
1. La disciplina comunitaria e la norme nazionali di attuazione	p. 5
2. La sentenza della Corte di Giustizia europea	p. 8
3. Adeguamento delle norme nazionali alla disciplina comunitaria	p.10
4. Invi di beni dall'Italia in altro Stato membro per perizie o lavorazioni	p.11
4.1 Beni restituiti al committente in Italia	p.12
4.2 Beni inviati in un diverso Stato membro o in uno Stato extra Ue	p.12
4.3 Beni ceduti nello Stato in cui è eseguita la perizia o la lavorazione	p.13
5. Introduzione di beni in Italia per perizie o lavorazioni	p.14
5.1 Beni restituiti al committente nello Stato di provenienza	p.15
5.2 Beni inviati in uno Stato comunitario diverso da quello di provenienza oppure in uno Stato extra Ue	p.15
5.3 Beni ceduti in Italia	p.16
6. Modifiche della iniziale configurazione delle operazioni	p.17
7. Perizie e lavorazioni eseguite su beni provenienti da un altro Stato membro	p.19
8. Decorrenza della nuova disciplina	p.20

## Introduzione

Con l'art. 13 della legge 29 luglio 2015, n. 115 (c.d. legge europea per il 2014)<sup>1</sup> è stato modificato il regime IVA previsto dalle norme nazionali in materia di scambi intracomunitari<sup>2</sup>. In particolare la modifica riguarda le condizioni che devono sussistere affinché i trasferimenti di beni mobili in altro Stato membro a scopo di perizia o di lavorazione non siano considerati cessioni intracomunitarie e non siano, conseguentemente, soggetti a tributo nello Stato di arrivo dei beni.

Essa si è resa necessaria a seguito dell'emanazione della sentenza a cause riunite nn. C-606/12 e 607/12 del 6 marzo 2014 della Corte di Giustizia europea, con la quale è stata evidenziata la non conformità delle norme nazionali con la disposizione comunitaria, contenuta nell'art. 17, par. 2, lett. f), della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (c.d. direttiva IVA o di rifusione)<sup>3</sup>, che stabilisce l'irrilevanza ai fini IVA di determinate movimentazioni intracomunitarie di beni.

Ed invero, la richiamata norma della direttiva IVA, nel prevedere che non costituiscono cessioni intracomunitarie, bensì meri trasferimenti non soggetti ad imposta nel Paese di arrivo, gli invii di beni in un altro Stato membro per essere ivi sottoposti a perizie o lavorazioni, pone la condizione che i beni siano successivamente restituiti al committente nello Stato di provenienza. Le corrispondenti norme interne, invece, anteriormente alle modifiche apportate dalla legge n. 115 del 2015, prevedevano l'irrilevanza ai fini IVA di tali movimentazioni anche in caso mancato rientro dei beni nello Stato di partenza.

Al fine di evitare l'apertura formale di una procedura d'infrazione da parte della Commissione europea<sup>4</sup>, pertanto, l'art. 13 della legge n. 115 del 2015 ha eliminato – come appresso vedremo nel dettaglio – tale discrasia tra la norma comunitaria e le disposizioni nazionali di riferimento.

<sup>1</sup> Legge 29 luglio 2015, n. 115, pubblicata nella G.U. n. 178 del 3 agosto 2015, ed entrata in vigore il 18 agosto 2015.

<sup>2</sup> Sono stati modificati, in particolare, gli artt. 38, comma 5, lett. a), e 41, comma 3, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 ottobre 1993, n. 427.

<sup>3</sup> Con la direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (c.d. direttiva IVA) è stata attuata la rifusione del testo della direttiva 77/388/CEE n. 388 del 17 maggio 1977 (c.d. sesta direttiva).

<sup>4</sup> Al riguardo, è da rilevare come la fase pre-contenziosa di tale procedura era già stata avviata dai competenti organi comunitari (EU Pilot 6286/14/TAXU).

Con la presente circolare illustriamo queste novità, evidenziando anche le conseguenze che ne scaturiscono per le imprese sul piano operativo.

## 1. La disciplina comunitaria e le norme nazionali di attuazione

In base al combinato disposto degli artt. 14 e 20 della direttiva di rifusione, costituiscono cessioni intracomunitarie di beni, come tali non imponibili ad IVA nello Stato membro di origine e soggette al tributo nello Stato membro di destinazione, le cessioni a titolo oneroso che comportano il passaggio ad altro soggetto del diritto di disporre come proprietario di beni trasferiti da uno Stato membro ad un altro.

Per evitare distorsioni di concorrenza e per motivi di cautela fiscale, peraltro, nella normativa sovranazionale in tema di scambi intracomunitari sono state specificamente disciplinate talune fattispecie che, pur non rientrando oggettivamente nella suddetta nozione di “cessioni intracomunitarie”, tuttavia vengono ad esse assimilate “*ex lege*”, con la conseguente applicazione dello stesso regime IVA previsto per le vere e proprie cessioni intracomunitarie, e cioè l'imponibilità nello Stato membro di destinazione dei beni.

Nel novero di tali fattispecie “assimilate”, risultano espressamente ricompresi anche taluni trasferimenti intracomunitari di beni a titolo non traslativo della proprietà.

In particolare, l'art. 17, par. 1, primo comma, della direttiva di rifusione considera “assimilato ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso il trasferimento da parte di un soggetto passivo di un bene della sua impresa a destinazione di un altro Stato membro”. In base al secondo comma dello stesso par. 1 dell'art. 17, per “trasferimento a destinazione di un altro Stato membro” deve intendersi “qualsiasi spedizione o trasporto di un bene mobile materiale effettuato dal soggetto passivo o per suo conto, fuori dal territorio dello Stato membro in cui si trova il bene, ma nella Comunità, per le esigenze della sua impresa”<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> In ambito nazionale, tali disposizioni comunitarie sono state recepite – relativamente alle introduzioni di beni nel nostro territorio a titolo non traslativo della proprietà – dall'art. 38, comma 3, lett. b), del decreto – legge n. 331 del 1993, e – per i beni “in uscita” dall'Italia, e inviati in altri Stati membri sempre a titolo non traslativo della relativa proprietà – dall'art. 41, comma 2, lett. c), dello stesso decreto - legge n. 331.

Più in particolare, l'art. 38, comma 3, lett. b), del citato d.l. dispone che costituisce operazione assimilata ad un acquisto intracomunitario “l'introduzione nel territorio dello Stato da parte o per conto di un soggetto passivo d'imposta di beni provenienti da altro Stato membro. La disposizione si applica anche nel caso di

Il principio della imponibilità ad IVA anche dei trasferimenti intracomunitari di beni a titolo non traslativo della proprietà, posto dal citato art. 17, par. 1, primo e secondo comma, della direttiva di rifusione, è espressamente derogato dalla lettera f) del successivo par. 2 dello stesso art. 17, secondo cui non sono rilevanti ai fini IVA le movimentazioni di beni tra Stati membri che sono preordinate all'esecuzione di talune specifiche prestazioni di servizi sui beni stessi ad opera di soggetti residenti negli Stati membri di arrivo dei beni.

In particolare, tale ultima disposizione comunitaria prevede che non costituiscono operazioni intracomunitarie imponibili le movimentazioni tra Stati membri di beni in vista dell'esecuzione di una "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 inizialmente spedito o trasportato"<sup>6</sup>.

In ambito interno, detta previsione è stata recepita – per quel che riguarda i beni introdotti in territorio nazionale a scopo di perizia o di lavorazione – dall'art. 38, comma 5, lett. a), del decreto - legge n. 331 del 1993, e – per i beni inviati dall'Italia in altri Stati membri per essere sottoposti alle cennate prestazioni – dall'art. 41, comma 3, dello stesso decreto - legge n. 331.

---

destinazione nel territorio dello Stato, per finalità rientranti nell'esercizio dell'impresa, di beni provenienti da altra impresa esercitata dallo stesso soggetto in altro Stato membro".

In tal caso, il soggetto che ha inviato in Italia i beni "per esigenze della propria impresa", e, quindi, ripetiamo, non a titolo traslativo della proprietà (ad es., beni inviati per deposito o stoccaggio), deve quindi effettuare l'acquisto intracomunitario del bene stesso, ai sensi degli artt. 46 e 47 del d.l. n. 331, mediante identificazione diretta o per il tramite di un proprio rappresentante fiscale.

Specularmente, l'art. 41, comma 2, lett. c), dello stesso d.l. n. 331 dispone che gli invii di beni dal territorio nazionale verso un altro Stato membro a titolo non traslativo della proprietà sono assimilati ad una cessione intracomunitaria non imponibile, dando luogo, nello Stato membro di destinazione, ad un'operazione assimilata ad un acquisto intracomunitario soggetta all'applicazione del tributo, da parte dell'operatore nazionale inviante il bene, mediante identificazione diretta o tramite il proprio rappresentante fiscale ivi nominato.

<sup>6</sup> Sul punto, si ricorda che l'art. 1, par. 1, punto 1), della direttiva 2010/45/UE del 13 luglio 2010 ha ricompreso, tra le movimentazioni di beni tra Stati membri che non assumono natura di operazioni intracomunitarie imponibili, anche quelle preordinate all'esecuzione di una "perizia" sul bene da parte di un prestatore residente nello Stato membro in cui detto bene viene spedito.

Il legislatore nazionale ha recepito tale disposizione con l'art. 1, comma 326, lett. a) e c), della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (Legge di stabilità 2013). V. anche, al riguardo, la circolare Assonime n. 24 del 2013, par. 2.5.

In particolare, l'art. 38, comma 5, lett. a), del richiamato decreto - legge n. 331 del 1993, nella formulazione vigente prima delle modifiche ora apportate dalla legge n. 115 del 2015, disponeva, tra l'altro, che non costituisce acquisto intracomunitario "l'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali<sup>7</sup>.., se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza o per suo conto in altro Stato membro ovvero fuori del territorio della Comunità..".

Tale disposizione non risultava in linea con quanto previsto dalla norma comunitaria di cui all'art. 17, par. 2, lett. f), della direttiva IVA, che, come sopra osservato, limita l'irrelevanza ai fini IVA di tali movimentazioni di beni tra Stati membri al solo caso in cui i beni stessi, al termine delle perizie o delle lavorazioni, sono rispediti al committente nello stesso Stato membro di partenza. La previgente lett. a) del comma 5 dell'art. 38 del decreto - legge n. 331 non considerava, invece, acquisti intracomunitari soggetti ad

<sup>7</sup> Al riguardo, l'Agenzia delle entrate, nel par. 7.1 della circolare n. 12/E del 3 maggio 2013, di commento alla legge n. 228 del 2012, ha precisato che, tra le operazioni che non costituiscono acquisti intracomunitari, rientrano anche le "perizie" su beni temporaneamente introdotti nel territorio dello Stato: v., sul punto, la precedente nota 5.

In merito al contenuto delle "perizie", l'Amministrazione finanziaria ha qualificato tali quelle che comportano "...valutazioni circoscritte allo specifico bene esaminato...", essendo dirette "...ad individuare oggettivamente concreti elementi di fatto di un determinato bene materiale, mobile o immobile, in relazione al valore, qualità e quantità, anche se assumono particolare rilevanza cognizioni o calcoli tecnico-scientifici, senza possibilità di estendere le medesime considerazioni ad altri elementi della stessa specie (v., in proposito, la risoluzione n. 15/E del 1° febbraio 2007 dell'Agenzia delle Entrate).

In senso sostanzialmente conforme, del resto, si era già precedentemente espressa la Corte di Giustizia europea, la quale, con la sentenza n. C-167/95 del 6 marzo 1997, aveva affermato che la perizia "...corrisponde...all'esame fisico o all'analisi dell'autenticità di un bene, al fine di procedere ad una stima del suo valore o a una valutazione dei lavori da compiere o della gravità di un danno sofferto..".

Relativamente all'individuazione del contenuto delle operazioni di "perfezionamento", le stesse – in origine disciplinate dall'art. 1, comma 3, lett. h), del Regolamento CEE n. 1999 del 16 luglio 1985, successivamente trasfuso nell'art. 109 del Codice doganale comunitario (Reg. CEE n. 2913/92 del 12 ottobre 1992) – consistono nella lavorazione delle merci, compreso il loro montaggio, il loro assemblaggio, il loro adattamento ad altre merci; nella trasformazione di merci; nella riparazione di merci, compreso il loro riattamento e la loro messa a punto; nella utilizzazione di talune merci, che non si ritrovano nei prodotti compensatori ma che ne permettono o facilitano l'ottenimento anche se scompaiono totalmente o parzialmente durante la loro utilizzazione.

In merito infine alle operazioni aventi ad oggetto le "manipolazioni usuali" – dapprima elencate nell'art. 18 del Regolamento CEE n. 2503 del 25 luglio 1988, e poi trasfuso nell'art. 114, lett. c), del citato Codice doganale comunitario – esse consistono in quelle operazioni che sono intese a garantire la conservazione del prodotto, a migliorarne la presentazione o la qualità commerciale o a prepararne la distribuzione o la rivendita.

imposta anche i trasferimenti nel territorio nazionale a scopo di perizia o lavorazione di beni successivamente inviati in un altro Stato membro o in un Paese extra-UE.

Dal canto suo, l'art. 41, comma 3, dello stesso decreto - legge n. 331 del 1993, nella formulazione vigente anteriormente alle modificazioni apportate dalla legge n. 115 del 2015, non considerava cessione intracomunitaria, tra l'altro, l'invio di beni dall'Italia "...in altro Stato membro, oggetto di perizie o delle operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali indicate nell'art. 38, comma 5, lett. a)...", indipendentemente dalla destinazione dei beni al termine delle prestazioni.

Neppure questa disposizione era conforme alla previsione dell'art. 17, par. 2, lett. f), della direttiva IVA, in quanto stabiliva genericamente che non configurassero cessioni intracomunitarie gli invii di beni dall'Italia in altri Stati membri per perizia o lavorazione, senza porre la condizione che i beni stessi dovessero successivamente essere restituiti al committente nello Stato di provenienza<sup>8</sup>.

## 2. La sentenza della Corte di Giustizia europea

La difformità fra le norme nazionali che regolano il trasferimento fra Stati membri di beni mobili a scopo di perizie o lavorazioni e quelle comunitarie di riferimento è stata rilevata dalla Corte di giustizia con la sentenza a cause riunite nn. C-606/12 e C-607/12 del 6 marzo 2014.

L'intervento della Corte ha tratto origine da una controversia intercorsa tra l'Amministrazione finanziaria italiana ed una società francese che aveva venduto un

<sup>8</sup> Tale difformità di contenuto tra le norme nazionali e le previsioni comunitarie era presente sin dall'epoca dell'emanazione della legge n. 28 del 18 febbraio 1997 (commentata dall'Assonime con le circolari nn. 114 del 1997 e 67 del 1998), con la quale – in sede di recepimento della Direttiva n. 95/7/CE del 10 aprile 1995 – il legislatore nazionale non aveva del tutto adeguato, sul punto, la disciplina interna alle modifiche apportate dalla suddetta Direttiva alla previgente normativa sovranazionale.

E' da rilevare, infatti, che, mentre il testo originario dell'art. 28-bis, par. 5, lett. b), comma 2, quinto trattino, della sesta Direttiva IVA n. 388 del 1977, relativamente all'individuazione delle movimentazioni intracomunitarie di beni da considerare non imponibili ad IVA, contemplava esclusivamente quelle in cui gli stessi beni dovevano formare oggetto di "...lavori riguardanti tale bene, fornito dal soggetto passivo ed eseguito nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto del bene", successivamente tale testo era stato integrato dalla citata Direttiva n. 95/7, la quale aveva aggiunto, come ulteriore condizione per la non imponibilità, che i beni, al termine della lavorazione, dovessero essere "...rispediti al soggetto passivo nello Stato membro dal quale essi erano stati inizialmente spediti o trasportati". Tale modifica, però, non era stata recepita nel nostro ordinamento dalla citata legge n. 28 del 1997.



macchinario ad una società spagnola, incaricando una società italiana dell'assemblaggio dei vari componenti del macchinario e della spedizione dello stesso all'acquirente spagnolo.

La società francese, posto che il macchinario realizzato in Italia non sarebbe stato spedito in Francia, aveva trattato l'invio dei beni da assemblare dalla Francia in Italia come cessione intracomunitaria nei confronti di se stessa, aveva assolto il tributo in Italia come acquisto intracomunitario attraverso un proprio rappresentante fiscale, e aveva poi considerato la successiva cessione del macchinario, effettuata al termine della lavorazione, alla stregua di una cessione intracomunitaria non imponibile ad IVA in Italia, effettuata dal rappresentante fiscale all'acquirente spagnolo.

L'Amministrazione fiscale italiana, invece, non aveva condiviso tale impostazione, ritenendo che l'introduzione in Italia dei beni da assemblare effettuata dalla società francese non configurasse un acquisto intracomunitario: la tesi dell'Amministrazione si fondava sull'art. 38, comma 5, lettera a), del decreto - legge n. 331 del 1993, nella formulazione all'epoca vigente, che, in effetti, non richiedeva che il bene fosse riconsegnato al committente nello Stato di provenienza, ammettendo invece, come detto, che il bene, successivamente alla perizia o lavorazione, potesse essere inviato in un altro Stato comunitario o in uno Stato extra Ue.

Nel decidere su tale vertenza, la Corte di giustizia ha, quindi, accertato la non conformità della normativa italiana alla disciplina comunitaria di riferimento, e ciò sulla base di tre ordini di considerazioni.

In primo luogo la Corte ha osservato che il dettato letterale dell'art. 17, paragrafo 2, lett. f), della direttiva di rifusione "...consente di non qualificare come cessione intracomunitaria il trasferimento di un bene in un altro Stato membro soltanto a condizione che tale bene rimanga temporaneamente in questo (ultimo) Stato membro e sia destinato ad essere rispedito, in un momento successivo, nello Stato membro di origine"; conseguentemente, "...la rispedizione del bene al soggetto passivo nello Stato membro a partire dal quale tale bene era stato inizialmente spedito o trasportato deve essere considerata come una condizione necessaria per l'applicazione.." della previsione di sospensione dal pagamento del tributo.

Inoltre, i giudici hanno posto in evidenza che la regola enunciata dall'art. 17, paragrafo 2, lett. f) - secondo cui il trasferimento di beni in un altro Stato membro per essere sottoposto a perizia o lavorazione non è qualificabile come cessione intracomunitaria

solo se il bene è restituito al committente nello Stato di provenienza - costituisce una deroga ai principi generali in tema di scambi intracomunitari, e come tale deve essere interpretata restrittivamente.

Infine, la Corte di giustizia ha sottolineato che tale deroga, stabilita dal più volte richiamato art. 17, paragrafo 2, lett. f), deve essere interpretata in modo conforme alla *ratio* della disciplina transitoria degli scambi intracomunitari, che attribuisce il gettito fiscale allo Stato membro in cui avviene il consumo finale del bene trasferito. Di qui la necessità, ad avviso della Corte, che il trasferimento di un bene in un altro Stato membro non sia qualificabile come cessione intracomunitaria imponible in tale Stato solo quando il trasferimento è effettuato non ai fini del consumo finale del bene in tale Stato membro, ma in vista dell'esecuzione di una prestazione di servizi sul bene, seguita dalla restituzione al soggetto passivo nello Stato di provenienza.

Sulla base di tali considerazioni, pertanto, la Corte di Giustizia europea ha affermato il principio secondo cui, in assenza della condizione della rispeditura dei beni ai committenti, al termine delle lavorazioni, nello stesso Stato membro di provenienza dei medesimi, i trasferimenti dei beni devono considerarsi oggettivamente rientranti nel novero delle operazioni intracomunitarie disciplinate dall'art. 17, par. 1, della direttiva, e, quindi, in quanto da tale norma "assimilati" alle cessioni intracomunitarie a titolo oneroso, devono essere assoggettati ad IVA nello Stato membro in cui viene eseguita la lavorazione o la perizia.

### 3. Adeguamento delle norme nazionali alla disciplina comunitaria

In tale contesto, con l'art. 13 della legge n. 115 del 2015 il legislatore nazionale ha, quindi, posto rimedio alla non conformità, evidenziata dalla Corte di Giustizia, delle norme interne rispetto a quelle sovranazionali, onde evitare – come rilevato nell'introduzione – l'apertura di una procedura formale di infrazione da parte della Commissione europea<sup>9</sup>.

A seguito delle modifiche normative introdotte dall'anzidetto art. 13 nella disciplina nazionale degli scambi intracomunitari rimangono quindi non rilevanti, agli effetti dell'applicazione dell'IVA, le sole movimentazioni di beni tra Stati membri effettuate in

---

<sup>9</sup> V. la nota 4.

vista dell'esecuzione di perizie, operazioni di perfezionamento o manipolazioni usuali<sup>10</sup> seguite, al termine delle medesime, dalla spedizione dei beni al committente nello stesso Stato membro di partenza.

Più in particolare, l'art. 13, comma 1, lett. a), della legge n. 115 del 2015 ha modificato l'art. 38, comma 5, lett. a), del decreto - legge n. 331 del 1993, il quale prevede ora che le introduzioni nel territorio nazionale di beni, provenienti da un altro Stato membro, destinati ad essere oggetto di perizie, operazioni di perfezionamento o manipolazioni usuali non danno luogo ad acquisti intracomunitari soggetti ad IVA in Italia nel solo caso in cui i beni, al termine delle suddette prestazioni poste in essere dagli operatori nazionali, vengano trasportati o spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza dei medesimi beni.

L'art. 13, comma 2, lett. b), della legge n. 115 del 2015 ha poi modificato l'art. 41, comma 3, del decreto - legge n. 331, il quale, a sua volta, stabilisce ora espressamente che gli invii di beni dall'Italia in altro Stato membro per essere sottoposti a perizie, operazioni di perfezionamento, o manipolazioni usuali non danno luogo a cessioni intracomunitarie nel solo caso in cui i beni, al termine delle lavorazioni, vengano trasportati o spediti in Italia al committente soggetto passivo d'imposta.

#### **4. Invii di beni dall'Italia in altro Stato membro per perizie o lavorazioni**

Le modifiche normative recate dall'art. 13 della legge n. 115 del 2015 incidono sensibilmente sull'operatività delle imprese che svolgono la propria attività sui mercati internazionali. Ed invero, le imprese che delocalizzano le lavorazioni in altri Stati membri dovranno porre attenzione alle successive destinazioni di tali beni.

In effetti, il trasferimento di beni dall'Italia in un altro Stato membro per essere ivi sottoposti a perizie, operazioni di perfezionamento o manipolazioni usuali può avere un diverso trattamento ai fini IVA a seconda che i beni, una volta ultimate tali prestazioni, siano, rispettivamente, riconsegnati al committente in Italia, ovvero spediti o trasportati in un diverso Stato membro oppure, ancora, spediti o trasportati in un Paese extra Ue, o, infine, rimangano nello Stato in cui sono eseguite le suddette perizie o le lavorazioni.

---

<sup>10</sup> V. la nota 7.

Infatti, in linea generale, in tutti i casi in cui i beni inviati da un soggetto passivo d'imposta in un altro Stato membro non sono rispediti nello Stato di provenienza dopo l'ultimazione delle suddette prestazioni, tale soggetto dovrà nominare nello Stato in cui si trovano i beni un rappresentante fiscale, ovvero ivi identificarsi direttamente posto che il trasferimento dei beni da uno Stato all'altro costituirà una cessione intracomunitaria nel paese di partenza dei beni e un acquisto intracomunitario nel Paese di destinazione degli stessi.

Ciò posto, esaminiamo di seguito le varie fattispecie che possono realizzarsi in concreto, e i conseguenti adempimenti che i soggetti IVA coinvolti sono tenuti ad osservare in ciascuna di esse.

#### 4.1 Beni restituiti al committente in Italia

Se i beni trasferiti da un soggetto IVA nazionale in un altro Stato membro per essere oggetto di perizie o lavorazioni sono restituiti, dopo l'effettuazione di tali prestazioni, al committente nazionale, continua ad applicarsi la disciplina già prevista anteriormente alle modifiche introdotte dall'art. 13 della legge n. 115 del 2015.

Ed invero, dato che i beni ritornano in Italia al committente delle prestazioni, il loro trasferimento nel territorio di un altro Stato membro non configura una cessione intracomunitaria. Correlativamente, l'avvenuta introduzione dei beni stessi in tale Stato membro per essere sottoposti a perizie, operazioni di perfezionamento o manipolazioni usuali continua a rimanere un mero trasferimento e non concretizza un acquisto intracomunitario effettuato dall'operatore nazionale in tale Stato. Di conseguenza il soggetto nazionale non è tenuto a nominare un rappresentante fiscale né ad identificarsi direttamente in tale Stato.

#### 4.2 Beni inviati in un diverso Stato membro o in uno Stato extra Ue

In base al nuovo testo dell'art. 41 del decreto - legge n. 331 del 1993, se un operatore nazionale invia beni in uno Stato membro per essere ivi oggetto di perizie, operazioni di perfezionamento o manipolazioni usuali con l'intento di spedirli successivamente in un diverso Stato comunitario o in un Paese extra-Ue, l'invio viene a costituire per tale soggetto un'operazione assimilata ad una cessione intracomunitaria nei confronti di se stesso, a norma dell'art. 41, comma 2, lett. c) del decreto - legge n. 331 del 1993<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> L'operatore nazionale ha l'obbligo di emettere fattura ex art. 46 del d.l. n. 331 del 1993 e di segnalare ai fini Intrastat, con il modello Intra 1 bis, la cessione intracomunitaria effettuata. Tale cessione intracomunitaria, peraltro, concorre alla formazione del plafond disponibile per effettuare acquisti e importazioni in sospensione d'imposta (v., in tal senso, la risoluzione dell'Agenzia delle dogane 27

Conseguentemente l'introduzione dei beni medesimi nel territorio dello Stato membro in cui sono eseguite le suddette prestazioni concretizza in tale Stato un acquisto intracomunitario da parte dell'operatore nazionale, in base alla disciplina ivi vigente.

Ai fini dell'adempimento dei conseguenti obblighi fiscali e statistici, il soggetto passivo nazionale deve quindi nominare nello Stato membro in cui sono eseguite le prestazioni un proprio rappresentante fiscale oppure deve ivi identificarsi direttamente per ottenere l'attribuzione di un numero di partita IVA, per assoggettare al tributo l'acquisto intracomunitario ivi effettuato.

Una volta ultimate le suddette prestazioni, il successivo invio dei beni in un diverso Stato membro o in uno Stato extra Ue obbligherà il rappresentante fiscale del soggetto passivo nazionale, o direttamente quest'ultimo tramite il numero di identificazione ottenuto, ad espletare tutte le formalità connesse, rispettivamente, alla cessione intracomunitaria o alla cessione all'esportazione dei beni di cui si tratta, in base alla disciplina vigente nello Stato in cui si trovano i beni.

#### 4.3 Beni ceduti nello Stato in cui è eseguita la perizia o la lavorazione

Se dei beni sono inviati da un soggetto IVA nazionale in altro Stato membro per essere ivi sottoposti a perizie, operazioni di perfezionamento o manipolazioni usuali per essere poi ceduti in tale Stato, non essendo essi restituiti al committente nazionale, l'operazione concretizzerà, per quanto concerne l'IVA nazionale, una cessione intracomunitaria non imponibile, e l'operatore nazionale dovrà adempiere ai conseguenti obblighi fiscali e statistici propri di tale operazione, in base alla disciplina nazionale in materia<sup>12</sup>.

Poiché, inoltre, l'introduzione nello Stato comunitario dei beni che successivamente alle prestazioni suddette sono poi ceduti in quello Stato dà luogo ad un acquisto intracomunitario, l'operatore nazionale dovrà ivi identificarsi direttamente o nominare un rappresentante fiscale.

---

febbraio 2003, n. 8/D).

<sup>12</sup> Sebbene in base alla precedente formulazione dell'art. 41, comma 3, del decreto - legge n. 331 del 1993 l'invio dei beni in un altro Stato non costituiva cessione intracomunitaria a prescindere dalla successiva destinazione dei beni, l'operatore nazionale era però costretto, anche nella vigenza di siffatta norma, a regolarizzare tale operazione negli Stati comunitari che avevano recepito correttamente l'art. 17, par. 2, lett. f), della direttiva IVA. In buona sostanza, posto che l'introduzione nel territorio di altri Stati membri per le anzidette finalità costituiva in tali Stati un acquisto intracomunitario, l'operatore nazionale doveva considerare gli invii di beni in tali Stati alla stregua di cessioni intracomunitarie non imponibili già prima delle modificazioni apportate dall'art. 13 della legge n. 115 del 2015 all'art. 41, comma 2, lett. c), del richiamato decreto - legge.

La successiva cessione dei beni sottoposti a perizia o a lavorazione è una operazione priva del requisito della territorialità ai fini dell'IVA italiana, dato che i beni ceduti si trovano ormai al di fuori del territorio dello Stato italiano. Tale cessione, esclusa dall'ambito di applicazione del tributo nazionale, sarà soggetta ad imposta nello Stato membro ove si trovano i beni, in base alla disciplina vigente in tale Stato.

Ciò è confermato dalla sentenza della Corte di giustizia del 2 ottobre 2014 relativa alla causa C-446/13, che si riferisce ad una fattispecie analoga a quella considerata nel presente paragrafo.

Il caso esaminato nella sentenza riguardava, appunto, beni inviati da una società italiana in Francia per essere ivi sottoposti ad un trattamento di lavorazione e successivamente ceduti ad un soggetto passivo francese; al termine della lavorazione i beni non venivano restituiti in Italia al soggetto nazionale committente, ma rimanevano in Francia, ed erano consegnati direttamente al cessionario francese dall'assuntore della lavorazione.

In ordine alla determinazione del luogo di effettuazione della cessione, la Corte ha affermato - in applicazione dell'art. 8, par. 1, lett. a), della sesta direttiva comunitaria, corrispondente all'art. 32 della direttiva di rifusione - che nella specie la cessione doveva ritenersi territorialmente rilevante in Francia.

La Corte, correttamente, ha negato che l'operazione in parola potesse qualificarsi come cessione intracomunitaria in partenza dall'Italia, in quanto l'invio dei beni dall'Italia alla Francia non era finalizzato direttamente alla cessione dei beni, ma alla loro lavorazione, per renderli conformi agli impegni contrattuali tra cedente e cessionario. Poiché tali beni, successivamente all'esecuzione di detta lavorazione, al momento della cessione all'acquirente francese si trovavano non più in Italia ma in Francia, la relativa cessione era da ritenersi soggetta all'IVA francese.

## **5. Introduzione di beni in Italia per perizie o lavorazioni**

Come rilevato, anche il trasferimento di beni da un altro Stato membro in Italia per essere ivi sottoposti a perizie, operazioni di perfezionamento o manipolazioni usuali può avere un diverso trattamento ai fini IVA a seconda della destinazione dei beni successiva alla realizzazione di tali prestazioni.

### 5.1 Beni restituiti al committente nello Stato di provenienza

Nel caso in cui dei beni sono inviati in Italia da un altro Stato membro per essere qui sottoposti a perizie o a lavorazioni e sono poi successivamente restituiti al committente soggetto passivo d'imposta in tale Stato, continua, in sostanza, ad applicarsi la disciplina nazionale vigente anteriormente alle modifiche apportate dall'art. 13 della legge n. 115 del 2015.

In tal caso, a norma dell'art. 38, comma 5, lettera a), del decreto legge n. 331 del 1993, l'introduzione dei beni in Italia per essere sottoposti a perizie, operazioni di perfezionamento o manipolazioni usuali non costituisce per il soggetto comunitario committente un acquisto intracomunitario effettuato in Italia, e quindi non sussiste a suo carico alcun adempimento, né sostanziale né formale, ai fini dell'IVA nazionale.

Questa stessa regola vale anche nell'ipotesi in cui il soggetto comunitario in questione abbia già nominato un rappresentante fiscale in Italia o sia qui già direttamente identificato: qualora, infatti, il soggetto non residente sia il diretto committente della perizia o delle richiamate prestazioni di lavorazione si applicherebbe comunque l'art. 38, comma 5, lett. a) del decreto - legge n. 331 del 1993 e non si configurerebbe un acquisto intracomunitario.

### 5.2 Beni inviati in uno Stato comunitario diverso da quello di provenienza oppure in uno Stato extra Ue

Il trattamento IVA di tale fattispecie risente delle modifiche apportate dall'art. 13 della legge n. 115 del 2015 all'art. 38, comma 5, lett. a), del decreto - legge n. 331 del 1993. Ricorrendo tale fattispecie, invero, l'introduzione dei beni in Italia ad opera di un soggetto comunitario per essere sottoposti a perizie, operazioni di perfezionamento o manipolazioni usuali, non tornando i beni nello Stato membro del committente, si configura come un acquisto intracomunitario effettuato in Italia ai sensi della lett. b) del comma 3 dello stesso art. 38, ed a tal fine il soggetto comunitario deve identificarsi in Italia a norma dell'art. 35-ter del d.p.r. n. 633, o ivi nominare un rappresentante fiscale ai sensi dell'art. 17 dello stesso d.p.r..

Per l'assoggettamento dell'acquisto intracomunitario all'IVA nazionale il rappresentante fiscale del soggetto comunitario, o il medesimo soggetto tramite la partita IVA italiana, in caso si sia direttamente identificato, devono registrare l'acquisto nei registri IVA ed annotare i beni oggetto di lavorazione nell'apposito registro di cui all'art. 50, comma 5 del decreto-legge n. 331 del 1993. La base imponibile di tale operazione, ai sensi

dell'art. 43, comma 4, del decreto-legge n. 331 del 1993, è costituita dal prezzo di acquisto o dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni. I soggetti sopracitati devono inoltre compilare gli elenchi Intrastat (modello Intra 2-bis) per segnalare l'effettuazione dell'acquisto intracomunitario in Italia.

Posto che, una volta ultimata la perizia o le lavorazioni, il bene sarà inviato in altro Stato comunitario (diverso da quello di provenienza) ovvero in uno Stato extra-Ue, il rappresentante fiscale del soggetto comunitario, o direttamente tale soggetto tramite la partita IVA italiana, effettueranno, rispettivamente, una cessione intracomunitaria ai sensi dell'art. 41 del decreto - legge n. 331 del 1993, oppure una cessione all'esportazione di cui all'art. 8 del d.p.r. n. 633 del 1972, osservando tutti gli adempimenti previsti per tali operazioni dalla normativa nazionale.

### 5.3 Beni ceduti in Italia

Nel caso in cui un operatore comunitario introduca in Italia beni destinati ad essere sottoposti a perizie o lavorazioni in Italia per essere poi ceduti ad un cessionario nazionale, non rientrando i beni nello Stato comunitario del committente, non si rende applicabile il comma 5 lett. a) dell'art. 38 del decreto - legge n. 331 del 1993, bensì il comma 3, lett. b) dello stesso articolo, secondo cui costituiscono acquisti intracomunitari le introduzioni di beni in altro Stato membro per finalità rientranti nell'esercizio dell'impresa.

Il soggetto comunitario per poter assoggettare all'IVA nazionale l'acquisto intracomunitario dei beni in questione è tenuto ad identificarsi direttamente in Italia ai sensi dell'art. 35-ter del d.p.r. n. 633, oppure a nominare un rappresentante fiscale nel territorio dello Stato a norma dell'art. 17 dello stesso d.p.r..

Si verifica, quindi, una situazione analoga a quella già descritta nel precedente paragrafo, e analoghi, quindi, saranno gli obblighi relativi all'assoggettamento all'IVA nazionale dell'operazione e alla compilazione degli elenchi intrastat.

Relativamente, poi, al trattamento della cessione del bene lavorato ad un soggetto passivo italiano, è da evidenziare che, come ribadito dall'Agenzia delle entrate, da ultimo, nella risoluzione 20 febbraio 2015, n. 21/E (che sul punto conferma quanto già affermato nella precedente risoluzione 25 agosto 2010, n. 89/E), l'imposta relativa alle operazioni territorialmente rilevanti in Italia effettuate da soggetti stabiliti in altri Stati comunitari deve sempre essere assolta dal cessionario nazionale soggetto passivo,



anche nel caso in cui il soggetto comunitario sia in possesso di una partita IVA italiana a norma dell'art. 17, secondo comma, del d.p.r. n. 633<sup>13</sup>.

Ne consegue che, anche nel caso prospettato, in relazione alla cessione del bene lavorato realizzata in Italia, sarà il cessionario nazionale soggetto passivo che assolverà l'IVA mediante inversione contabile, ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del d.p.r. n. 633.

## 6. Modifiche della iniziale configurazione delle operazioni

Può verificarsi con una certa frequenza che la destinazione finale dei beni trasferiti in un altro Stato membro, per essere ivi oggetto di perizie o lavorazioni, successivamente all'esecuzione di tali prestazioni, venga modificata per sopravvenute esigenze commerciali. In particolare, se al momento dell'invio si prevedeva che i beni sarebbero stati restituiti al committente nello Stato di partenza e poi essi hanno una diversa destinazione, è necessario modificare l'iniziale configurazione delle operazioni, tenendo conto di tale sopravvenuta circostanza.

Questo principio si ricava dall'art. 17, par. 3, della direttiva IVA: tale norma - non espressamente recepita nel nostro ordinamento, e finalizzata a garantire la tassazione dell'operazione nello Stato di destinazione dei beni e ad evitare abusi - stabilisce, con riferimento, fra l'altro, agli invii dei beni in altro Stato membro per perizie o lavorazioni, che "qualora una delle condizioni cui è subordinato il beneficio delle disposizioni del paragrafo 2" - cioè le condizioni in base alle quali tali invii non configurano operazioni intracomunitarie rilevanti ai fini del tributo - "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".

In buona sostanza, quando l'invio di beni in un altro Stato membro non può più considerarsi una mera movimentazione irrilevante ai fini IVA per il venir meno di una condizione richiesta per tale qualificazione (il rientro del bene nello Stato di provenienza), cambia la natura giuridica dell'operazione, che deve essere considerata

<sup>13</sup> Con lo stesso documento di prassi è stato tuttavia consentito che il rappresentante fiscale del soggetto estero possa, per proprie esigenze, emettere nei confronti del cessionario nazionale un documento non rilevante ai fini IVA, con l'indicazione che l'imposta relativa all'operazione sarà assolta dal cessionario.

un “trasferimento a destinazione” nello Stato membro in cui i beni sono inviati, soggetto ad imposta in tale Stato.

In applicazione dell’art. 17, comma 3, della direttiva IVA, può dunque ritenersi che, ad esempio, nel caso in cui sono inviati dall’Italia in un altro Stato membro per perizia o lavorazione beni destinati ad essere restituiti al committente in Italia, ma i beni, successivamente all’intervenuta perizia o lavorazione, sono invece inviati in un altro Stato membro o all’estero, oppure sono ceduti nello Stato in cui sono state eseguite le anzidette prestazioni, l’originario mero trasferimento dei beni non soggetto ad IVA, viene a concretizzare “*ex post*” una cessione intracomunitaria non imponibile in Italia, con il conseguente obbligo di osservare gli adempimenti descritti nel precedente paragrafo 4.2.

Analogamente, nell’ipotesi in cui alcuni beni, introdotti in Italia per essere sottoposti a perizie o a lavorazioni ed essere restituiti al committente nello Stato membro di provenienza, siano invece inviati in un diverso Stato membro o all’estero, l’iniziale mero trasferimento non soggetto ad IVA diventa poi un acquisto intracomunitario soggetto ad imposta in Italia, con la conseguente necessità per il soggetto comunitario di porre in essere gli adempimenti propri di questo tipo di operazione, descritti nel precedente paragrafo 5.2.

Ricorrendo tali modifiche dell’originaria destinazione dei beni inviati in un altro Stato membro, per individuare il momento in cui considerare effettuata la cessione o l’acquisto intracomunitario di cui sopra, occorre far riferimento al citato art. 17, par. 3, della direttiva n. 2006/112/CE, secondo cui i beni si considerano trasferiti a destinazione nello Stato membro in cui sono inviati nel momento in cui cessa di essere soddisfatta la condizione che permetteva di qualificare gli invii dei beni come meri trasferimenti esclusi dall’imposta. Poiché rimane tuttavia incerto come applicare in concreto questa norma, si auspica un chiarimento al riguardo da parte dell’Agenzia delle entrate<sup>14</sup>.

<sup>14</sup> L’Agenzia delle entrate ha già in passato fornito alcune indicazioni relative alla disciplina degli invii di beni in un altro Stato membro per lavorazioni con la risoluzione 2 agosto 2007, n. 200/E. Tale risoluzione, peraltro, oltre a riferirsi alla disciplina precedente alle modifiche recate dalla legge n. 115 del 2015, è stata emanata anteriormente al cambiamento delle regole di territorialità delle operazioni attuata con il decreto legislativo n. 18 del 2010: le istruzioni contenute in tale documento di prassi dovrebbero quindi essere aggiornate con riferimento al mutato quadro normativo.

## 7. Perizie e lavorazioni eseguite su beni provenienti da un altro Stato membro

L'art. 13 della legge n. 115 del 2015, come rilevato, ha modificato la disciplina nazionale dei trasferimenti di beni tra Stati membri a scopo di perizia o lavorazione, ma non ha modificato, invece, la disciplina applicabile alle perizie o lavorazioni eseguite sui beni trasferiti, che continuano, quindi, ad essere regolate come in precedenza.

Per completezza di trattazione sembra utile, a tal proposito, ricordare che le perizie, le manipolazioni usuali e le operazioni di perfezionamento - qualificabili come prestazioni di servizi "generiche"<sup>15</sup> - se effettuate nei confronti di soggetti passivi stabiliti in altri Stati comunitari ai fini IVA non sono rilevanti nello Stato in cui sono eseguite, ma nello Stato di stabilimento del committente.

Ne consegue che le perizie, le manipolazioni usuali o le operazioni di perfezionamento eseguite su beni inviati dall'Italia in un altro Stato comunitario per essere sottoposti a tali trattamenti, trattandosi di prestazioni "generiche" rilevanti - come detto - sotto il profilo territoriale nello Stato di stabilimento del committente nazionale, sono soggette all'IVA italiana in tutte le ipotesi descritte nei precedenti paragrafi, indipendentemente, cioè, dalla successiva destinazione dei beni.

L'imposta deve essere assolta dal soggetto passivo nazionale committente mediante integrazione della fattura emessa dal prestatore comunitario; il medesimo soggetto è tenuto anche a segnalare l'operazione ai fini intrastat nel modello Intra 2 *quater* relativo ai servizi ricevuti.

Per quanto concerne, invece, le perizie e lavorazioni eseguite in Italia su beni provenienti da un altro Stato membro, esse non sono soggette all'IVA italiana a norma dell'art. 7-ter del d.p.r. n. 633 del 1972, e sono tassabili nello Stato di stabilimento del committente comunitario. In relazione ad esse il soggetto passivo nazionale che esegue i servizi di cui si tratta dovrà emettere fattura nei confronti del soggetto comunitario committente ai sensi dell'art. 21, comma 6-bis lett. a), del d.p.r. n. 633 del 1972, senza applicazione dell'IVA, riportando sul documento l'annotazione "inversione contabile"<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> I servizi soggetti alla regola generale della tassazione nello Stato di stabilimento del committente soggetto passivo d'imposta sono denominati "generici" per distinguerli da quelli elencati negli articoli da 46 a 59-ter della direttiva 2006/112/CE, per i quali sono previsti criteri di tassazione diversi.

<sup>16</sup> L'ambito applicativo del comma 6-bis dell'art. 21 del d.p.r. n. 633 è stato illustrato nella circolare Assonime n. 24 del 2013 al par. 1.3.

Oltre all'obbligo di emissione della fattura, il soggetto nazionale che effettua le anzidette prestazioni dovrà annotare le movimentazioni dei beni (sia l'invio che la successiva restituzione) nell'apposito registro, tenuto e conservato ai sensi dell'art. 39 del d.p.r. n. 633, previsto dal comma 5 dell'art. 50 del decreto - legge n. 331 del 1993.

Inoltre, nel ricevere i beni per le lavorazioni, il soggetto passivo nazionale che effettua tali servizi - se obbligato alla periodicità mensile di presentazione degli elenchi riepilogativi degli scambi intracomunitari<sup>17</sup> - è tenuto a riepilogare le operazioni di cui si tratta, ai soli fini statistici, nel modello Intra 2-bis (relativo agli acquisti di beni)<sup>18</sup>.

Sempre ai fini Intrastat, inoltre, l'impresa nazionale che effettua le lavorazioni dovrà segnalare ai fini fiscali di aver eseguito tali prestazioni nel modello Intra-1 *quater* relativo ai servizi resi, facendo riferimento al periodo di registrazione della fattura emessa nei confronti del committente comunitario.

## 8. Decorrenza della nuova disciplina

La legge n. 115 del 2015 non prevede espressamente una specifica data di decorrenza delle modifiche apportate dall'art. 13 della stessa legge alla disciplina IVA degli scambi intracomunitari. Trova quindi applicazione l'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>19</sup>, che regola l'efficacia nel tempo delle norme tributarie. Tale articolo, al comma 1, secondo periodo, prevede che: "Relativamente ai tributi periodici" - quali l'IVA - "le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono". Il successivo secondo comma della medesima disposizione stabilisce che "In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla

<sup>17</sup> L'obbligo di trasmissione degli elenchi è mensile per i soggetti che hanno realizzato nei quattro trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni (cessioni e prestazioni) un ammontare di scambi superiore a 50.000 euro.

<sup>18</sup> In tale modello dovrà, tra l'altro, essere indicato nella colonna 6 (natura della transazione) il codice 4 (operazione in vista di una lavorazione per conto terzi). Analogamente, nel restituire i beni al committente, il soggetto in questione, se tenuto alla redazione mensile dell'elenco, dovrà compilare la parte statistica del modello relativo alle cessioni dei beni (mod. Intra-1 *bis*) indicando nella colonna 5 (natura della transazione), il codice 5 (operazione successiva ad una lavorazione per conto terzi).

<sup>19</sup> Legge 27 luglio 2000, n. 212.

data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti”.

Come evidenziato nei precedenti paragrafi, le modifiche recate dall'art.13 della legge n. 115 del 2015 agli articoli 38 e 41 del decreto-legge n. 331 del 1993 incidono sulla qualificazione sostanziale di operazioni che, anteriormente ad esse, configuravano meri trasferimenti di beni irrilevanti ai fini dell'applicazione dell'IVA e che invece, in base alle nuove disposizioni, possono configurare cessioni intracomunitarie non imponibili e acquisti intracomunitari di beni soggetti al tributo. A motivo di ciò la decorrenza della nuova disciplina sembra doversi individuare in base alla ricordata regola posta dal primo comma dell'art. 3 dello Statuto dei diritti del contribuente, e non ai sensi del successivo secondo comma, non trattandosi di mere modificazioni di carattere procedimentale.

Ne deriva, in definitiva, che le modificazioni introdotte dal più volte richiamato art. 13 della legge n. 115 del 2015 trovano applicazione con riferimento alle operazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2016, cioè a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore dello stesso art. 13 (18 agosto 2015<sup>20</sup>).

E' auspicabile una espressa conferma in tal senso da parte dell'Agenzia delle entrate.

Il Direttore Generale

**Micossi**

<sup>20</sup> La legge n. 115 del 2015 è stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 178 del 3 agosto 2015.