

IVA ESTERO

CORSO DI AGGIORNAMENTO

Imposta sul valore aggiunto: regole generali	Pag. 2
Territorialità dei servizi	Pag. 4
Trasporti: internazionali e intracomunitari	Pag. 5
Fatturazione nelle operazioni con l'estero	Pag. 7
Cessioni intracomunitarie	Pag. 10
Acquisti intracomunitari	Pag. 13
Intrastat	Pag. 15
Operazioni con San Marino	Pag. 17
Cessioni all'esportazione	Pag. 19
Importazioni	Pag. 23
Depositi Iva	Pag. 25
Operazioni c.d. triangolari	Pag. 27
E-commerce	Pag. 29
Valore in Dogana e Transfer pricing	Pag. 30
Appendice normativa Dpr 633/72	Pag. 31
Appendice normativa DL 331/93	Pag. 41

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO: REGOLE GENERALI

Requisiti

L'imposta sul valore aggiunto (IVA) è dovuta sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di un'attività di impresa o di una professione.

L'applicazione dell'IVA presuppone l'esistenza di tre requisiti:

- *Oggettivo*: deve trattarsi di una *cessione di beni* o di una *prestazione di servizi*;
- *Soggettivo*: le operazioni devono essere poste in essere nell'esercizio di un'attività d'impresa o di una professione;
- *Territoriale*: le operazioni devono essere effettuate nel territorio dello Stato Italiano.

Sono inoltre assoggettate ad Iva tutte le *importazioni*, indipendentemente dalla qualifica soggettiva (imprenditore, professionista o privato) di chi effettua l'importazione.

Fonti normative

Le norme che disciplinano l'applicazione dell'IVA sono contenute nel Dpr 633/72 e nel DL 331/93 (disciplina degli scambi intracomunitari).

Natura dell'imposta

L'IVA è un'imposta indiretta che colpisce i consumi, intesi come manifestazione indiretta di capacità contributiva. Il soggetto che resta inciso dell'IVA, quindi, è il consumatore finale.

Misura dell'imposta

L'aliquota ordinaria è del 22%. Per talune tipologie di beni o servizi sono previste aliquote ridotte (4% e 10%) o l'esenzione.

- ⇒ Tutte le volte che un imprenditore o un professionista pone in essere una vendita di beni o una prestazione di servizi territorialmente rilevanti in Italia, deve assoggettare ad IVA tale operazione.

Addebito dell'Iva (rivalsa) e diritto alla detrazione

Il meccanismo dell'Iva prevede che il soggetto passivo (imprenditore o professionista) che pone in essere una cessione di beni o una prestazione di servizi territorialmente rilevante in Italia, assoggetti l'operazione ad Iva (c.d. "rivalsa"). L'iva addebitata al proprio cliente a titolo di rivalsa deve poi essere versata allo Stato (Erario).

Poiché l'IVA deve gravare esclusivamente sul consumatore finale, è riconosciuto al soggetto passivo (imprenditore o professionista) il diritto di portare in detrazione dall'Iva incassata sulle fatture attive, l'Iva assolta sugli acquisti e sulle importazioni.

In questo modo, per gli imprenditori/professionisti, l'IVA non rappresenta mai un costo ma unicamente una movimentazione monetaria.

Requisito territoriale

Per stabilire se un'operazione si considera effettuata nel territorio dello Stato si applicano i criteri contenuti negli articoli 7-bis e 7-ter del Dpr 633/72, e precisamente:

- le cessioni di beni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se i beni, al momento della vendita, *si trovano fisicamente* nel territorio dello Stato (art. 7-bis, Dpr 633/72);
- le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato se il committente è *residente* nel territorio dello Stato (art. 7-ter, Dpr 633/72).

Con particolare riferimento alle cessioni di beni, quindi, tutte le volte in cui viene ceduto un bene che si trova fisicamente in Italia, l'operazione è da considerarsi, come regola generale, territorialmente rilevante in Italia e, come tale, da assoggettare ad Iva.

- ⇒ Tale regola generale conosce alcune importanti eccezioni, rappresentate dalle cessioni intracomunitarie e dalle esportazioni.

TERRITORIALITA' DEI SERVIZI

Come regola generale, le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato se il *committente* è residente nel territorio dello Stato¹. L'operazione, quindi, è territorialmente rilevante ai fini Iva nel paese del *committente*.

Questa regola generale conosce alcune importanti eccezioni:

- se il committente è un non soggetto passivo, ossia se interviene come consumatore/utilizzatore finale del servizio, l'operazione è territorialmente rilevante nel paese del *prestatore*², con talune (peraltro limitate) eccezioni contenute nell'art. 7-sexies³;
- le prestazioni di servizi relative a beni immobili⁴ sono territorialmente rilevanti nel paese dove si trova l'immobile⁵;
- i trasporti di persone sono territorialmente rilevanti nello Stato in cui si svolge materialmente il trasporto⁶;
- i servizi di ristorazione e catering sono territorialmente rilevanti nello Stato in cui si sono materialmente eseguiti⁷

Intermediazioni: i servizi di intermediazione con rappresentanza resi in nome e per conto del cliente seguono la regola generale del paese del *Committente*, indipendentemente dalla territorialità della operazione sottostante. Sono quindi territorialmente rilevanti in Italia tutte le prestazioni di intermediazione rese nei confronti di committenti residenti nello Stato.

È tuttavia prevista la non imponibilità⁸ per le intermediazioni rese a soggetti residenti (e, quindi, territorialmente rilevanti in Italia) relative : a beni in importazione, in esportazione e in transito, a trasporti internazionali (di beni o persone) e ad operazioni effettuate fuori dal territorio comunitario (c.d. operazioni "estero su estero")⁹.

¹ Art. 7-ter comma 1 lett. a).

² Art. 7-ter comma 1 lett. b).

³ In base all'art. 7-sexies, quando rese nei confronti di privati: le prestazioni di intermediazione sono territorialmente rilevanti solo se l'operazione sottostante è anch'essa territorialmente rilevante, i trasporti di beni extra-ue sono territorialmente rilevanti solo in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato, i trasporti di beni all'interno della UE sono territorialmente rilevanti solo se il trasporto parte dall'Italia ecc...

⁴ Rientrano tra le operazioni relative agli immobili, le prestazioni alberghiere, le perizie, le prestazioni di agenzia e le locazioni.

⁵ Art. 7-quater comma 1 lett. a).

⁶ Art. 7-quater comma 1 lett. b).

⁷ Art. 7-quater comma 1 lett. c).

⁸ Art. 9 comma 1 n.7.

⁹ Esempio: un agente italiano percepisce provvigioni per una vendita di beni che si trovano negli Usa da un soggetto italiano e da un soggetto francese. Nel primo caso, si tratta di un'operazione territorialmente rilevante in Italia (ai sensi dell'art. 7-ter) in quanto il committente è soggetto italiano: non viene tuttavia applicata l'Iva in quanto, ai sensi dell'art. 9 comma 7) l'operazione sottostante avviene al di fuori della Comunità. Nel secondo caso, si tratta invece di un'operazione territorialmente non rilevante (art. 7-ter) in quanto il committente è soggetto non residente.

TRASPORTI: INTERNAZIONALI E INTRACOMUNITARI

Dal 1 gennaio 2010, le prestazioni di trasporto seguono la regola generale della rilevanza territoriale nel paese del committente previste dall'art. 7-ter del Dpr 633/72.

TRASPORTO IN ESPORTAZIONE

Non imponibile ai sensi dell'articolo 9 comma 1 punto 2 prima parte del DPR 633/72.

- Il vettore italiano emette fattura "Non Imponibile art 9".
- Il vettore UE non emette nessuna fattura, rilevante ai fini dell'iva italiana. Sarà quindi il committente italiano a dover integrare la fattura estera, ai sensi dell'art 17 comma 2 seconda parte¹⁰ del Dpr 633/72, la prestazione (territorialmente rilevante ex art. 7-ter Dpr 633/72) con la causale iva "Non Imponibile art 9"
- Il vettore Extra-UE non emette nessuna fattura, rilevante ai fini dell'iva italiana. Sarà quindi il committente italiano a dover autofatturare, ai sensi dell'art 17 comma 2 Dpr 633/72, la prestazione (territorialmente rilevante ex art. 7-ter Dpr 633/72) con la causale iva "Non Imponibile art 9"

Riaddebiti a clienti: eventuali riaddebiti delle spese di trasporto ai propri clienti, dovranno essere fatturati quali prestazioni accessorie all'operazione principale (non imponibile articolo 8 Dpr 633/72).

Nel caso particolare in cui si procedesse al riaddebito in un *momento successivo* a quello di emissione della fattura, oltre all'emissione della nota di addebito "non imponibile articolo 8 Dpr 633/72", si renderà necessario richiedere alla dogana la procedura di "revisione" (vedi sopra, "note di variazione su esportazioni").

Siccome la procedura di revisione appare particolarmente complessa (il riaddebito delle spese di trasporto può infatti riguardare più esportazioni cumulativamente), è consigliabile evitare il meccanismo del riaddebito e chiedere quindi al vettore di fatturare direttamente al cliente estero la quota di spese di trasporto poste a suo carico.

In alternativa, potrà essere emessa fattura territorialmente non rilevante ai sensi dell'art. 7-ter Dpr 633/72 (paese del committente), e trattare in questo modo il trasporto come prestazione autonoma rispetto all'esportazione effettuata.

TRASPORTO IN IMPORTAZIONE

Le spese di trasporto fino al luogo di destinazione indicato nel documento di trasporto, vengono assoggettate ad iva in dogana. Per evitare una duplicazione del prelievo, è quindi prevista la non imponibilità (ai sensi dell'articolo 9, comma 1 pto 2 seconda parte del Dpr 633/72) per le prestazioni di trasporto già assoggettate ad iva al momento dell'importazione:

- Il vettore italiano emette fattura "Non Imponibile art 9".

- Il vettore UE non emette nessuna fattura valida ai fini dell'Iva italiana. Sarà poi il committente italiano ad integrare, ai sensi dell'art. 17 comma 2 seconda parte¹¹ del Dpr 633/72 relativa, la fattura estera relativa alla prestazione (territorialmente rilevante ex art. 7-ter Dpr 633/72) con la causale iva "Non Imponibile art 9".
- Il vettore Extra-UE non emette nessuna fattura valida ai fini dell'Iva italiana. Sarà poi il committente italiano ad autofatturare, ai sensi dell'art 17 comma 2 Dpr 633/72, la prestazione (territorialmente rilevante ex art. 7-ter Dpr 633/72) con la causale iva "Non Imponibile art 9".

TRASPORTI DIVERSI DAI PRECEDENTI (NAZIONALI, INTRACOMUNITARI¹², ESTERO SU ESTERO)

Le prestazioni di trasporto sono assoggettate alla regola generale prevista dall'art. 7-ter Dpr 633/72, di rilevanza territoriale nel paese del committente.

Fatturazione. Nel caso in cui il committente sia un soggetto nazionale (titolare di partita iva comunitaria), possiamo avere, a seconda della nazionalità del vettore, le seguenti situazioni:

- vettore italiano: emette direttamente fattura con iva 22%;
- vettore comunitario: emette fattura estera senza iva, dal momento che la prestazione si considera effettuata in Italia, paese del committente il quale procede poi ad integrare la fattura estera ai sensi dell'art. 17 comma 2 seconda parte¹³ del Dpr 633/72;
- vettore extracomunitario: emette fattura estera senza iva. Il committente nazionale deve poi emettere autofattura con iva al 22%, ai sensi dell'articolo 17 comma 2 Dpr 633/72 (la prestazione si considera territorialmente rilevante in Italia).

Riaddebiti a clienti: eventuali riaddebiti delle spese di trasporto intracomunitario da parte del cedente nazionale ai propri clienti, dovranno essere fatturati quali prestazioni accessorie all'operazione principale ("non imponibile articolo 41 DL 331/93"), anche nel caso in cui il riaddebito avvenga in un momento *successivo* rispetto a quello della vendita. Non occorre attivare alcuna procedura doganale di "revisione".

¹⁰ In base alla quale "nel caso di cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione Europea, il cessionario o committente (nazionale, ndr) adempie gli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del DL 331/93".

¹¹ In base alla quale "nel caso di cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione Europea, il cessionario o committente (nazionale, ndr) adempie gli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del DL 331/93".

¹² Per trasporto intracomunitario si intende un trasporto nel quale la merce parte da uno stato della comunità per raggiungere un altro stato della comunità

¹³ In base alla quale "nel caso di cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione Europea, il cessionario o committente (nazionale, ndr) adempie gli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del DL 331/93".

FATTURAZIONE NELLE OPERAZIONI CON L'ESTERO

Contenuto della fattura

Sono state introdotte modifiche al comma 2 dell'art. 21 del Dpr 633/72, in relazione al contenuto obbligatorio della fattura.

In particolare, nelle fatture emesse dal 1 gennaio 2013:

- diventa obbligatorio indicare il numero di *partita iva* del cliente (o il *codice fiscale*, se privato o *numero di identificazione Iva* rilasciato dalle autorità suo paese, se operatore comunitario);
- scompare l'obbligo di far ripartire la numerazione all'inizio di ciascun anno solare. In linea di principio, quindi, qualora ritenuto più comodo dal contribuente, sarà possibile continuare con la numerazione dell'anno precedente, senza soluzione di continuità. In alternativa, si potrà continuare ad operare come fatto fino ad oggi: ripartendo con la numerazione dall'inizio di ciascun anno solare¹⁴. In questo caso, l'indicazione dell'anno solare dopo il numero (es 1/2013, 2/2013 ecc...) resta una facoltà (e non un obbligo).

Fatture di vendita per operazioni territorialmente non rilevanti

Nel caso di cessioni di beni (beni venduti allo stato estero, art. 7-bis Dpr 633/72) o di prestazioni di servizi (quando il committente è un soggetto estero, art. 7-ter Dpr 633/72) territorialmente non rilevanti in Italia e poste in essere dal cedente/prestatore italiano, l'art. 21 comma 6-bis del Dpr 633/72 prevede l'obbligo di emissione della fattura¹⁵.

Al fine di dare evidenza del corretto trattamento Iva dell'operazione, la norma richiede che nella fattura vengano riportate le seguenti diciture:

- "*inversione contabile*" (reverse charge), nel caso di cliente identificato ai fini Iva all'interno dell'Unione Europea¹⁶;
- "*operazione non soggetta*", nel caso di cliente Extra-UE.

Le fatture relative ai servizi generici (art. 7-ter Dpr 633/72) resi nei confronti di committenti esteri (sia UE che Extra-UE), devono essere emesse dal prestatore nazionale entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione¹⁷, fermo restando l'obbligo di annotazione nei registri iva relativi al mese di effettuazione dell'operazione.

¹⁴ RM 1/E del 10 gennaio 2013: "il contribuente può continuare ad adottare il sistema di numerazione progressiva per anno solare, in quanto l'identificazione univoca della fattura è comunque garantita dalla contestuale presenza nel documento della data che, in base alla lettera a) del citato articolo 21, costituisce un elemento obbligatorio della fattura".

¹⁵ Fino al 31 dicembre 2012, le uniche operazioni territorialmente non rilevanti per le quali era obbligatoria l'emissione della fattura da parte del cedente/prestatore nazionale erano le prestazioni di servizi generiche (art. 7-ter Dpr 633/72) effettuate nei confronti di committenti identificati ai fini Iva nell'Unione Europea e ciò al fine di consentire il corretto adempimento degli obblighi Intrastat (Intra-servizi).

¹⁶ Il mancato coordinamento tra il comma 6 (dove si parla di "cessioni non soggette all'imposta a norma dell'articolo 7-bis") e il comma 6-bis (dove si parla di "operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies") dell'art. 21 Dpr 633/72 comporta che entrambe le norme ricomprendano le cessioni di beni allo stato estero nei confronti di cessionari comunitari. Mentre, però, il comma 6 richiede l'indicazione della dicitura "operazione non soggetta", il comma 6-bis richiede che venga indicata la dicitura "inversione contabile". Qualunque sia il comportamento del contribuente, è da ritenere corretto.

¹⁷ Art. 21 comma 4 lett. c) (clienti UE) e d) (clienti Extra-UE) Dpr 633/72.

In relazione al *momento di effettuazione dell'operazione*¹⁸, si ricorda che per le prestazioni di servizi rese da operatori nazionali nei confronti di committenti esteri (sia UE che Extra-UE), l'operazione si considera effettuata al momento di *ultimazione della prestazione* o, se antecedente, al momento di *pagamento del corrispettivo*¹⁹. Non è, invece, rilevante il momento di emissione della fattura²⁰.

Fatture di acquisto per servizi generici

Per le *fatture di acquisto* relative ai c.d. *servizi generici* (quelli previsti dall'art. 7-ter Dpr 633/72), considerato che l'operazione è territorialmente rilevante in Italia, il committente nazionale deve assoggettare l'operazione ad Iva italiana, secondo le seguenti modalità:

- *prestatore UE*: integrazione della fattura estera²¹, da registrare entro il giorno 15 del mese successivo a quello di *ricevimento* della fattura²²;
 - o l'operazione deve in ogni caso confluire nella liquidazione del mese di ricevimento della fattura estera. Il termine dei 15 giorni, quindi, serve solo a dare al contribuente il tempo materiale per adempiere agli obblighi di integrazione ma non comporta alcun differimento della liquidazione;
 - o in caso di mancato ricevimento della fattura estera entro il secondo mese successivo a quello di *effettuazione* dell'operazione (ultimazione della prestazione/maturazione dei corrispettivi o, se anteriore, pagamento del corrispettivo), il committente nazionale deve emettere autofattura entro il 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, da registrare entro lo stesso termine di emissione²³, ma con riferimento al mese precedente (secondo mese)²⁴;
 - o la CM 35/2012 ha chiarito che il *ricevimento* della fattura opera quale indice presuntivo di effettuazione dell'operazione (ultimazione della prestazione o maturazione dei corrispettivi)²⁵;
- *prestatore Extra-UE*: emissione di autofattura entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione²⁶ (ultimazione della prestazione/maturazione dei corrispettivi o, se anteriore, pagamento del corrispettivo);
 - o analogamente a quanto previsto per il caso di prestatore UE, l'operazione deve in ogni caso confluire nella liquidazione del mese nel quale è effettuata. Il termine

¹⁸ Art. 6 comma 6 Dpr 633/72

¹⁹ Per le prestazioni a carattere continuativo, il momento di effettuazione dell'operazione coincide con la data di maturazione dei corrispettivi contrattualmente stabilita o, se antecedente, con il momento di pagamento del corrispettivo.

²⁰ Per le prestazioni a carattere continuativo, il momento di effettuazione dell'operazione coincide con la data di maturazione dei corrispettivi contrattualmente stabilita o, se antecedente, con il momento di pagamento del corrispettivo.

²¹ Art. 46 comma 1 DL 331/93, richiamato dall'art. 17 co. 2 seconda parte Dpr 633/72.

²² Art. 47 comma 1 DL 331/93, richiamato dall'art. 17 co. 2 seconda parte Dpr 633/72.

²³ Art. 46 comma 5 DL 331/93.

²⁴ Si veda, tra gli altri, articolo sul Sole 24 Ore del 25.02.13.

²⁵ Si suggerisce, tuttavia, un utilizzo critico delle indicazioni fornite dal ministero: qualora l'acquirente abbia elementi certi per considerare ultimata la prestazione, è necessario – in assenza di emissione della fattura da parte del prestatore – attivarsi per la regolarizzazione.

dei 15 giorni, quindi, serve solo a dare al contribuente il tempo materiale per adempiere agli obblighi di integrazione ma non comporta alcun differimento della liquidazione.

In relazione al *momento di effettuazione dell'operazione*, si ricorda che per le prestazioni di servizi rese da prestatori esteri (sia UE che Extra-UE) nei confronti di operatori nazionali, l'operazione si considera effettuata al momento di *ultimazione della prestazione* o, se antecedente, al momento di *pagamento del corrispettivo*²⁷. Non è, invece, rilevante il momento di emissione della fattura.

Nei rapporti tra operatori nazionali, invece, continua ad operare la regola generale dei servizi, in base alla quale – indipendentemente dall'ultimazione del servizio – l'operazione si considera effettuata al momento del *pagamento del corrispettivo* o, se antecedente, al momento di *emissione della fattura*.

Fatture in acquisto per servizi non generici o per beni allo stato estero (da fornitori UE)

La nuova formulazione dell'art. 17 comma 2 seconda parte Dpr 633/72²⁸ impone l'obbligo di integrare la fattura estera anche in presenza di:

- servizi diversi da quelli c.d. generici (si tratta, in particolare, dei servizi alberghieri, di ristorazione, di trasporto persone e di quelli relativi agli immobili) resi da un prestatore UE nei confronti di un committente nazionale ;
- cessioni di beni mobili c.d. "allo stato estero" (art. 7-bis Dpr 633/72) effettuate da un cedente UE nei confronti di un committente nazionale .

Poiché si tratta, in entrambi i casi, di operazioni territorialmente rilevanti non in Italia ma nel paese (estero) nel quale la prestazione è stata eseguita (alberghi, ristoranti, trasporto persone, immobile) o dove si trova il bene mobile (art. 7-bis Dpr 633/72), sulla fattura verrà riportata l'annotazione "*operazione non rilevante ai fini Iva, per mancanza del requisito territoriale*"²⁹. Nessun obbligo di integrazione/annotazione, invece, sussiste nel caso in cui il prestatore sia un soggetto Extra-UE.

Fatture in acquisto per beni nazionali da fornitore estero

Fornitore UE: in presenza di beni ceduti da un fornitore UE ad un Cessionario Nazionale, l'art. 17 comma 2 seconda parte Dpr 633/72³⁰ impone l'obbligo di integrare la fattura estera.

Fornitore Extra-UE: in presenza di beni ceduti da un fornitore Extra UE ad un Cessionario Nazionale, l'art. 17 comma 2 Dpr 633/72 prevede l'emissione di Autofattura.

²⁶ Art. 21 comma 4 lett. d) Dpr 633/72 ("prestazioni di servizi ... rese o ricevute..."), da leggere in combinato disposto con l'art. 17 co. 2 prima parte.

²⁷ Per le prestazioni a carattere continuativo, il momento di effettuazione dell'operazione coincide con la data di maturazione dei corrispettivi contrattualmente stabilita o, se antecedente, con il momento di pagamento del corrispettivo.

²⁸ In base alla quale "nel caso di cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione Europea, il cessionario o committente (nazionale, ndr) adempie gli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del DL 331/93".

²⁹ In ogni caso, non avendo rilevanza Iva in Italia, le operazioni in commento non devono essere indicate negli elenchi Intrastat

³⁰ L'art. 17 co. 2 seconda parte richiama gli artt. 46 e 47 del DL 331/93.

CESSIONI INTRACOMUNITARIE³

Operazioni non imponibili

L'art. 41 del DL 331/93 prevede che se un bene viene ceduto ad un soggetto passivo d'imposta in altro paese UE e trasportato da uno stato membro all'altro, l'operazione si considera "*non imponibile*".

Il cedente nazionale, quindi, non deve applicare l'Iva sulla vendita.

Elenco paesi comunitari (codice ISO):

Austria (AT), Belgio (BE), Bulgaria (BG), Cipro (CY), Croazia (HR), Danimarca (DK), Estonia (EE), Germania (DE), Grecia (EL), Finlandia (FI), Francia (FR), Gran Bretagna (GB), Irlanda (IE), Italia (IT), Lettonia (LV), Lituania (LT), Lussemburgo (LU), Malta (MT), Olanda (NL), Polonia (PL), Portogallo (PT), Repubblica Ceca (CZ), Repubblica Slovacca (SK), Romania (RO), Slovenia (SI), Spagna (ES), Svezia (SE), Ungheria (HU).

Requisiti:

- iscrizione del cedente nazionale nell'elenco VIES (Agenzia delle Entrate);
- trasferimento della proprietà a *titolo oneroso*;
- trasporto dei beni tra due stati dell'Unione Europea (spostamento fisico oltre confine);
- acquirente soggetto passivo d'imposta in altro stato UE e iscritto nell'elenco VIES.

Non sono, quindi, considerate operazioni intracomunitarie:

- le cessioni poste in essere da soggetti passivi nazionali non iscritti negli elenchi VIES³¹;
- gli omaggi (cessioni a titolo gratuito);
- le cessioni di beni che restano in Italia o che vengono spediti al di fuori del territorio comunitario;
- le cessioni a soggetti privati consumatori o ad operatori Extra UE (es: è soggetta ad Iva la vendita di merce consegnata in Germania e fatturata a cliente svizzero) o ad operatori UE non iscritti all'elenco VIES.

Fatturazione

- Nella fattura intracomunitaria, occorre indicare il numero di partita Iva (estera) del cliente, preceduto dal codice identificativo del paese estero (ISO). In mancanza, la cessione deve essere assoggettata ad iva "italiana";

³¹ La possibilità di porre in essere operazioni intracomunitarie (sia in acquisto che in vendita) è riconosciuta ai soli titolari di partita IVA inclusi nell'archivio VIES. In mancanza di iscrizione nell'elenco VIES:

- per le cessioni intracomunitarie, il cedente nazionale dovrà addebitare al proprio cliente comunitario l'IVA italiana;
- per gli acquisti intracomunitari il cessionario nazionale riceverà dal cedente comunitario una fattura con IVA estera.

La richiesta di iscrizione negli elenchi VIES può essere effettuata direttamente nella dichiarazione di inizio attività oppure, successivamente, inviando un'apposita istanza all'Ufficio. Entro i 30 giorni successivi alla data di attribuzione della partita Iva (nel caso in cui la manifestazione di volontà sia contenuta nella dichiarazione di inizio attività) o alla data di ricezione dell'istanza, gli uffici effettuano l'analisi propedeutica all'inserimento della posizione nell'archivio Vies (attività, posizione fiscale, elementi di rischio). Se dall'analisi preliminare non emergono elementi di rischio o finalità evasive il soggetto viene automaticamente incluso nell'archivio il trentunesimo giorno successivo a quello della attribuzione della partita iva o della ricezione dell'istanza. Il soggetto interessato può verificare l'avvenuta inclusione della propria posizione nell'archivio Vies: "<http://www1.agenziaentrate.it/servizi/vies/vies.htm>".

- Prima di emettere la fattura, il cedente nazionale deve quindi verificare il codice identificativo del proprio cliente comunitario: è possibile chiedere conferma della validità della Partita Iva dichiarata dall'acquirente UE, all'ufficio Iva competente o consultare i siti dell'Agenzia delle Entrate o della Comunità Europea (sistema VIES);
- l'operazione deve essere fatturata al momento della consegna o spedizione dei beni³².
- occorre indicare in fattura il titolo di non imponibilità: "cessione intracomunitaria non imponibile articolo 41 DL 331/93";
- DDT: le operazioni intracomunitarie non presuppongono alcun documento di accompagnamento, la cui emissione è tuttavia consigliata, anche per documentare l'avvenuto trasporto dei beni tra i due paesi comunitari.

Occorre peraltro tenere presente che il DDT non è un documento valido fuori del territorio italiano; attualmente, l'unico documento che certifichi il trasporto terrestre al di fuori dei confini nazionali è la "lettera di vettura internazionale" (il cd "CMR"), riconosciuto dalla quasi totalità dei paesi che effettuano transazioni con l'Italia.

Prove dell'avvenuto trasporto intracomunitario

A differenza di quanto previsto per le esportazioni, non esiste un vero e proprio documento specifico che consenta di dimostrare l'avvenuta movimentazione della merce tra due paesi comunitari.

In caso di eventuale verifica fiscale, sarà opportuno produrre la seguente documentazione:

- copia del CMR cartaceo o elettronico, ovvero informazioni tratte dal sistema informatico del vettore;
- copia del modello Intrastat correttamente compilato;
- copia della fattura con prova dell'avvenuto pagamento;
- ordine o contratto d'ordine del cliente.

Si segnalano numerosi casi nei quali l'Amministrazione Finanziaria ha richiesto, in sede di verifica, copia del CMR firmato per ricevuta a destino creando, in tal modo, non pochi problemi agli operatori che hanno posto in essere cessioni intracomunitarie.

In sostituzione del CMR (del quale è ammessa anche la versione elettronica³³), è possibile dare prova dell'uscita della merce dal territorio nazionale mediante ogni altro documento dal quale si possano ricavare le stesse informazioni presenti nel CMR. In particolare, risulta ammissibile l'utilizzo delle informazioni tratte dal sistema informatico del vettore, dal quale risulti che la merce ha lasciato il territorio dello Stato ed ha raggiunto il territorio di altro Stato membro.

³² In caso di emissione di DDT è possibile utilizzare la fatturazione differita (ai sensi dell'art.21 co. 4 Dpr 633/72) anche per le cessioni intracomunitarie.

³³ L'Agenzia delle Entrate, con la recente risoluzione n.19/E del 25 marzo 2013, ha chiarito che il CMR elettronico, contenente gli stessi dati di quello cartaceo, può costituire un mezzo di prova idoneo a dimostrare l'uscita della merce dal territorio nazionale. Il CMR elettronico deve essere firmato dal cedente, dal vettore e dal destinatario, oltre ad essere messo a disposizione in formato "pdf", tramite piattaforma elettronica condivisa tra cedente e vettore

In taluni casi, è stato possibile, in assenza di altri documenti di trasporto, fornire prova dell'avvenuto trasporto comunitario mediante dichiarazione rilasciata dal cliente destinatario finale.

Note di variazione sulle cessioni intracomunitarie

In mancanza di qualsiasi indicazione nel DL 331/93 sugli adempimenti connessi alle variazioni delle cessioni intracomunitarie, si applicano le disposizioni ordinarie di cui all'articolo 26 Dpr 633/72:

- quando si tratta di una variazione in aumento dell'imponibile, è obbligatoria l'emissione di un documento integrativo con il medesimo trattamento iva della fattura originaria (*"non imponibile articolo 41 DL 331/93"*);
- quando si tratta, invece, di una variazione in diminuzione, vi è la facoltà di rettificare l'operazione principale mediante annotazione nel registro delle fatture emesse. Qualora non si eserciti la facoltà, la variazione (in diminuzione) rimane nel solo ambito della contabilità generale e non assume quindi alcun rilievo ai fini iva.

Ai fini Intrastat:

- per le variazioni articolo 41 DL 331/93 effettuate nello stesso mese non deve essere indicato nulla (l'operazione si annulla);
- per le variazioni articolo 41 DL 331/93 effettuate nei mesi successivi, deve essere compilata la sezione 2 (rettifiche)
- per le variazioni non fuori campo Iva (art. 26 co. 2 e 3 Dpr 633/72), deve essere compilata la sola parte statistica.

Sostituzione di beni in garanzia

La sostituzione di beni in garanzia, è operazione oggettivamente esclusa da iva (RM 27/2/1984 n°345753). Non occorre quindi l'emissione di "fatture rilevanti ai fini iva".

Nel documento di trasporto (DDT o CMR), occorre indicare la causale "sostituzione in garanzia"

ACQUISTI INTRACOMUNITARI

Assoggettamento ad Iva

Nel caso di acquisto di beni da soggetto passivo in altro paese UE, il cessionario nazionale deve assoggettare l'operazione ad iva italiana, secondo le modalità di seguito indicate.

Requisiti:

- acquisto della proprietà a titolo oneroso;
- trasporto tra due paesi della UE;
- operazione tra due operatori comunitari titolari di partita Iva, iscritti nell'elenco VIES.

Fattura estera: l'acquisto intracomunitario è documentato da una fattura emessa dal venditore comunitario, senza applicazione dell'Iva.

Codice identificativo: l'acquirente nazionale deve comunicare al proprio fornitore, il "numero identificativo comunitario", formato dalla propria partita iva preceduta dalla sigla "IT".

Momento di effettuazione dell'operazione: l'operazione si considera effettuata al momento di *inizio* del trasporto o spedizione³⁴.

Integrazione della fattura estera (art 46 DL 331/93): l'acquirente nazionale deve integrare la fattura comunitaria, con indicazione dell'Iva calcolata secondo l'aliquota propria dei beni acquistati.

Numerazione e registrazione .

L'acquirente nazionale deve:

- protocollare la fattura con il progressivo delle fatture di acquisto e registrarla nel registro iva acquisti, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di *ricevimento* della fattura (ma con riferimento al mese di ricevimento)³⁵;
- numerare la fattura con il progressivo delle fatture emesse e registrarla nel registro iva vendite³⁶.

³⁴ Fino al 31 dicembre 2012, invece, rilevava la data di arrivo del bene a destinazione. La modifica normativa è contenuta nell'art. 39, comma 1 del DL 331/93. A livello Intrastat, il mese di annotazione dell'operazione diventa quello di spedizione: nel caso in cui la merce dovesse venir consegnata al cedente nel mese successivo (es. trasporto iniziato a fine gennaio con arrivo i primi di febbraio) si verrà a creare un disallineamento rispetto all'annotazione dell'operazione nei registri iva (che viene fatta in base al mese di ricevimento della fattura): considerato che non è sempre agevole individuare il momento di spedizione e che la presenza di disallineamenti tra Intrastat e registri iva in sede di verifica viene vista con sospetto, è estremamente probabile che gli operatori nazionali continueranno a compilare l'Intrastat acquisti avendo a riferimento il mese di ricevimento della fattura, andando così sistematicamente a quadratura con i registri iva

³⁵ Art. 47 comma 1 DL 331/93

³⁶ Per la registrazione nel registro iva vendite, non è previsto un termine specifico, per cui si applica la regola generale contenuta nell'art. 19 comma 1 del Dpr 633/72 (entro la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto).

Note di variazione sugli acquisti intracomunitari

In mancanza di qualsiasi indicazione nel DL 331/93 sugli adempimenti connessi alle variazioni degli acquisti intracomunitari, si applicano le disposizioni ordinarie di cui all'articolo 26 Dpr 633/72:

- quando si tratta di una variazione in aumento, l'acquirente dovrà obbligatoriamente procedere agli adempimenti di integrazione, numerazione e registrazione della fattura estera;
- quando si tratta, invece, di una variazione in diminuzione, l'acquirente ha la facoltà (ma non l'obbligo) di effettuare le apposite annotazioni nel registro delle fatture emesse e acquisti.

A livello operativo la distinzione operata dalla norma tra il termine per l'annotazione nel registro iva acquisti e il termine per l'annotazione nel registro iva vendite non avrà alcun impatto e risulterà più semplice per gli operatori annotare contestualmente la fattura nel registro iva delle vendite e in quello degli acquisti.

INTRASTAT

Obbligo

I soggetti passivi IVA che pongono in essere cessioni intracomunitarie o acquisti intracomunitari sono tenuti alla compilazione e presentazione degli elenchi riepilogativa (mod. Intrastat).

Sono previste due tipologie di modelli:

- INTRA 1: per le cessioni di beni (c.d. cessioni intracomunitarie) e i servizi resi;
- INTRA 2: per gli acquisti di beni (c.d. acquisti intracomunitari) e i servizi ricevuti.

Periodicità di presentazione

La cadenza di presentazione è trimestrale se, in nessuno dei quattro trimestri solari precedenti, il soggetto obbligato ha:

- realizzato cessioni/acquisti intracomunitari di beni per un ammontare superiore a 50.000 euro;
- reso/ricevuto prestazioni di servizi generiche a/da soggetto comunitario per un ammontare superiore a 50.000 euro.

Qualora, nel corso di un trimestre, sia superata la soglia il contribuente dovrà presentare gli elenchi con cadenza mensile a partire dal mese successivo a quello di superamento della soglia.

Intrastat e operazioni c.d. triangolari

Le operazioni c.d. triangolari (triangolazioni) sono operazioni nelle quali i beni sono oggetto di due trasferimenti giuridici ma vengono consegnati direttamente dal primo cedente al secondo acquirente. A fronte, quindi, di due vendite, viene posto in essere un solo trasferimento fisico della merce.

A seconda dei soggetti coinvolti, si possono distinguere tre tipologie di triangolazioni:

- *Triangolazioni nazionali*: intervengono due operatori residenti e un terzo soggetto residente in qualsiasi altro Paese dell'Unione Europea:

Esempio – ITA1 vende a ITA2 ma consegna, su incarico di ITA2 a GER1

ITA1 emette fattura per operazione interna non imponibile a ITA2 ai sensi dell'art. 58, comma 1 del D.L. 331/1993 e deve dimostrare l'invio del bene all'estero (lettera di vettura, bolla di accompagnamento o altro documento idoneo);

ITA2 registra la fattura come acquisto interno non imponibile, emette fattura per operazione intracomunitaria non imponibile ai sensi dell'art. 41 del D.L. 331/1993 a GER1 e compila il modello Intra-1 bis relativo alle cessioni intracomunitarie.

- *Triangolazioni comunitarie*: intervengono 3 operatori residenti in 3 diversi paesi membri.

Esempio – ITA1 vende a FRA1 ma consegna a GER1 su incarico di FRA1

ITA1 emette fattura per operazioni intracomunitarie non imponibile a FRA1 (art. 41 c. 1, D.L. 331/1993) non indica in fattura la partita iva di GER1 ma specifica nella fattura che trattasi di operazione triangolare (la fattura deve contenere il numero di identificazione del primo cessionario – FRA1).

ITA1 Registra separatamente la fattura Intracomunitaria nel registro delle fatture emesse ai sensi dell'art. 47 del D.L. 331/1993 e compila il modello Intra 1-bis indicando che si tratta di operazione triangolare.

- *Triangolazioni extracomunitarie*: intervengono un operatore residente (ITA1), un operatore comunitario (GER1) e un operatore residente in Paese extra Ue (CH1)

Esempio1 – ITA1 vende a CH1 ma consegna a GER1 su incarico di CH1

ITA1 emette fattura a CH1 con l'applicazione dell'Iva poiché il cessionario (CH1) non ha una partita iva comunitaria e l'operazione non costituisce né cessione intracomunitaria (per mancanza del requisito soggettivo in capo a CH1) né cessione all'esportazione (la merce resta all'interno dell'Unione Europea). Non si compila il modello Intrastat.

Esempio2 – ITA1 vende a GER1 e consegna a CH1 su incarico di GER1.

ITA1 emette fattura a GER1 senza applicazione dell'Iva poiché la merce esce dal territorio nazionale. Non si compila il modello Intrastat.

OPERAZIONI CON SAN MARINO

La disciplina Iva nei rapporti di interscambio tra l'Italia e San Marino è contenuta nell'art. 71 del Dpr 633/72 (che fa rinvio all'articolo 8 del Dpr 633/72), integrato dal DM 24.12.93

CESSIONI AD OPERATORI DI SAN MARINO

Regime di non imponibilità

Le cessioni di beni ad operatori di San Marino sono considerate assimilate alle esportazioni e, pertanto, beneficiano della *non imponibilità* agli effetti dell'Iva.

Fatturazione

Il cedente italiano deve emettere fattura (nei termini ordinari) in quattro esemplari, di cui uno deve restare trattenuto dal cedente e le altre tre copie consegnate o spedite all'acquirente sammarinese.

Nella fattura di vendita devono essere indicati il codice identificativo fiscale dell'operatore sammarinese³⁷ e il titolo di non imponibilità³⁸.

Copia vidimata

A margine delle registrazioni effettuate nel registro vendite, si dovrà tenere nota dell'avvenuto ricevimento dell'esemplare della fattura vidimata, inviata dall'acquirente sammarinese.

Nel caso in cui siano decorsi 4 mesi dalla data della cessione senza che sia pervenuta dal proprio cliente sammarinese la fattura vidimata, l'operatore italiano deve informare di tale circostanza l'Ufficio Tributario di San Marino e l'Agenzia delle Entrate territorialmente competente.

Sconti e abbuoni a clienti sammarinesi

Gli sconti e abbuoni operati successivamente all'emissione della fattura, è da ritenere che gli stessi opereranno solamente da un punto di vista finanziario, senza rilevare ai fini Iva.

Resi da operatori sammarinesi

Sebbene siano possibili, in linea di principio, due soluzioni alternative ("reso vero e proprio" e "retrovendita"), l'unica soluzione praticamente percorribile è quella della retrovendita³⁹, applicando una delle due procedure previste dalla normativa per le vendite da San Marino all'Italia: "con addebito di Iva" o "senza addebito di Iva".

ACQUISTI DA SAN MARINO CON ADDEBITO DI IVA

Meccanismo

Il cedente sammarinese indica l'Iva in fattura, l'addebita per rivalsa all'operatore italiano il quale la paga al fornitore e la detrae secondo le ordinarie regole Iva.

Adempimenti

³⁷ composto dal prefisso SM seguito da 5 cifre.

³⁸ "non imponibile Iva ai sensi del combinato disposto degli artt. 71 e 8 comma 1, lett. a) del Dpr 633/72"

³⁹ Il particolare regime monofase adottato dagli operatori sammarinesi non consentirebbe loro di richiedere, in presenza di reso, il rimborso dell'Iva assolta al momento dell'acquisto.

Il cedente sammarinese deve emettere fattura in quattro esemplari, da presentare all'Ufficio Tributario di San Marino il quale "perfora le fatture e le timbra con impronta a secco" e le trasmette all'Ufficio Iva di Pesaro il quale le restituirà all'Ufficio Tributario di San Marino che le consegnerà all'operatore sammarinese per il successivo invio di un esemplare all'operatore italiano.

Il diritto alla detrazione potrà essere esercitato sulla base della fattura, debitamente timbrata dai competenti uffici fiscali.

ACQUISTI DA SAN MARINO SENZA ADDEBITO DI IVA

Meccanismo

Il cedente sammarinese emette fattura senza iva che verrà integrata dall'operatore italiano in regime di *reverse charge*.

Adempimenti

Il cedente sammarinese emette fattura in tre esemplari, li presenta all'Ufficio Tributario di San Marino per l'apposizione del "timbro a secco" e ne consegna un esemplare (timbrato dall'Ufficio) all'operatore italiano, il quale liquiderà l'Iva ai sensi dell'art. 17 comma 2 Dpr 633/72, indicandone l'ammontare sull'originale della fattura rilasciatagli dal fornitore sammarinese che verrà così integrata e annotata nei registri iva acquisti e vendite.

L'avvenuta annotazione delle fatture di acquisto dovrà poi essere comunicata all'Agenzia delle Entrate italiana utilizzando, dal 1 ottobre 2013, il *modello polivalente*.

CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE

Se il bene ceduto è destinato ad essere trasferito al di fuori dell'Unione Europea, sull'operazione non viene applicata l'IVA.

Non imponibile articolo 8 lett. a) Dpr 633/72

Esportazione diretta: cessione eseguita mediante trasporto o spedizione dei beni fuori del territorio della comunità europea, a cura o a nome del cedente

Terminologia:

- “a cura” del cedente, significa “con mezzi propri di quest'ultimo”;
- “a nome” del cedente significa che questi deve figurare quale mittente sul documento di viaggio del vettore incaricato.

Nota: la circostanza secondo cui il trasporto sia “a cura o a nome” del cedente non esclude la possibilità che le parti decidano poi di porre il costo del trasporto a carico dell'acquirente.

Prova dell'esportazione: con il sistema informatizzato la nuova prova dell'avvenuta esportazione si materializza nell'esito positivo ricavabile dal sito internet www.agenziadogane.it nella sezione E-customs “notifica di esportazione”.

In caso di verifica dell'Amministrazione Finanziaria, il cedente nazionale che ha posto in essere la vendita non imponibile (esportazione) sarà tenuto al versamento dell'iva e delle sanzioni relative a tutte le fatture non imponibili “articolo 8 lett. a) Dpr 633/72” per le quali mancasse la “prova dell'esportazione”

Visto uscire. Ai fini doganali l'esportazione avviene in tre fasi:

- a) una prima fase che si svolge presso la dogana competente per territorio (c.d. *Dogana di Esportazione*), la quale vincola la merce al regime di esportazione mediante creazione del DAU (Bolletta doganale) ed emissione del DAE (Documento di accompagnamento all'esportazione).

Il DAE è un documento cartaceo che verrà consegnato allo spedizioniere e accompagnerà fisicamente la merce fino alla dogana di uscita dal territorio comunitario. Il DAE conterrà il MRN (Movement Reference Number), un codice alfanumerico che consente la tracciabilità dell'esportazione;

- b) una seconda fase che si esegue presso la dogana di confine (c.d. *Dogana di Uscita*) da cui la merce lascia il territorio comunitario (dogana frontaliera o dogana in uscita), la quale accerta l'uscita delle merci inserendo a sistema il codice MRN e fornendo così la prova dell'avvenuta esportazione;

- c) sul sito delle Dogane, infine, sarà possibile inserire il MRN e documentare l'avvenuta esportazione. Ancorché la prova dell'export sia costituita dal messaggio memorizzato sul sistema del ministero, si suggerisce di stampare il file di conferma.

Mancanza del visto uscire: la procedura telematica consente all'Agenzia delle Dogane una più facile verifica delle avvenute esportazioni; occorre quindi prestare particolare attenzione alla tempestiva e sistematica gestione delle prove dell'export.

Visto "in entrata": ai fini della prova dell'esportazione non è quindi necessario alcun "timbro in entrata" del paese extracomunitario di destinazione, essendo sufficiente il "visto uscire" dell'"ultima" dogana comunitaria.

Non imponibile articolo 8 lett. b) Dpr 633/72

Cessione ad importatore estero⁴⁰: i beni vengono consegnati al cliente non residente nel territorio italiano e trasportati o spediti fuori del territorio dell'unione europea, entro 90 giorni dalla consegna, a cura del cessionario non residente (cliente).

Prova dell'esportazione: ancorché il trasporto sia a cura del cessionario, si suggerisce la compilazione del DAU/DAE a nome del cedente, in modo da poter attivare la medesima procedura descritta per le cessioni all'esportazione lett. a).

In alternativa, sarà necessario apporre il visto uscire direttamente sulla fattura (cartacea) di vendita

Mancata esportazione: qualora il cliente non residente non adempia gli obblighi di esportazione, il cedente deve procedere alla regolarizzazione dell'operazione con applicazione dell'imposta e conseguente versamento dell'iva dovuta. A seguito di tale regolarizzazione, l'operazione perde la natura di operazione "non imponibile", diventando fin dall'origine "operazione imponibile". Ciò comporta il versamento dell'iva, applicando la procedura del c.d. "ravvedimento operoso", con relative sanzioni ed interessi.

Importante: risulta fondamentale per il cedente nazionale, "monitorare" la restituzione dei "visti uscita" da parte dei clienti non residenti. In caso di verifica da parte dell'Amministrazione Finanziaria, infatti, il cedente nazionale sarà tenuto al versamento dell'iva e alle sanzioni relative a tutte le vendite non imponibili "articolo 8 lett. b) Dpr 633/72" per le quali mancasse la prova dell'avvenuta esportazione.

Non imponibile articolo 8 lett. c) Dpr 633/72

Sono considerate operazioni non imponibili, le cessioni di beni (e le prestazioni di servizi) rese a soggetti che, avendo effettuato esportazioni e cessioni intracomunitarie, si avvalgono, mediante rilascio delle lettere d'intento, della possibilità di acquistare dai propri fornitori senza pagamento dell'imposta. L'operazione non configura un'esportazione in senso proprio, in quando non implica l'effettiva uscita dei beni dal territorio doganale.

⁴⁰ C.d. "Esportazioni Improprie"

È previsto l'obbligo, in capo ai cedenti che ricevono lettere d'intento dai propri clienti, di presentare apposita dichiarazione entro il 16 del mese successivo a quello della liquidazione in cui ricade l'operazione.

Note di variazione su esportazioni

Senza restituzione merce: le fatture emesse per eventuali variazioni in aumento e le note di accredito per variazioni in diminuzione (es. merce mancante, merce difettosa, mancata concessione di sconto ecc...) seguono lo stesso trattamento iva dell'operazione principale (permangono, quindi, non imponibili articolo 8 Dpr 633/72).

Se tali documenti vengono emessi successivamente all'esportazione:

- per le sole variazioni in aumento, è necessario presentare alla dogana la nota di addebito per la sua "revisione". Il contribuente può attivare la richiesta di revisione nel termine massimo di tre anni dall'avvenuta esportazione. La dogana impiega poi solitamente qualche mese prima di completare il processo di "revisione";
- è necessario che le note di variazione (sia in aumento che in diminuzione) riportino gli estremi della prima fattura

Con restituzione merce: occorre procedere nuovamente agli adempimenti doganali. Al riguardo, esistono due procedure alternative:

- a) Importazione definitiva. Il cedente nazionale dovrà emettere nota di accredito a storno dell'operazione principale indicando la medesima causale iva dell'operazione principale (non imponibile articolo 8 Dpr 633/72), mentre il cliente dovrà emettere fattura pro-forma per consentire al cedente nazionale l'espletamento delle formalità doganali. L'utilizzo di questa procedura comporta tuttavia il pagamento dei dazi in importazione
- b) Reintroduzione in franchigia: è prevista la possibilità di reintrodurre "in franchigia" la merce precedentemente esportata, senza il pagamento dei dazi sull'importazione. Al riguardo, il cedente nazionale deve produrre idonea documentazione che consenta di abbinare la merce di cui si chiede la "reimportazione" con quella risultante dai documenti relativi all'avvenuta esportazione. La possibilità di effettuare importazioni in franchigia rappresenta tuttavia una facoltà rimessa alla discrezionalità del funzionario dell'ufficio.

Sostituzione di beni in garanzia

La sostituzione di beni in garanzia, è operazione oggettivamente esclusa da iva (RM 27/2/1984 n°345753). Non occorre quindi l'emissione di "fatture rilevanti ai fini iva". Vanno tuttavia espletate le ordinarie formalità doganali di esportazione. Al riguardo, occorre allegare al DDT, "fattura pro-forma" con indicazione del valore della merce

Acconti su esportazioni

Il ministero ha stabilito che in caso di acconto ricevuto prima dell'esportazione definitiva della merce, si dovrà:

- emettere fattura non imponibile ai sensi dell'articolo 8 Dpr 633/72, da annotare nel registro delle fatture emesse;
- emettere, all'atto dell'esportazione, altra fattura riepilogativa (anch'essa "non imponibile articolo 8 Dpr 633/72"), con indicazione del prezzo pattuito e gli estremi di registrazione di tutte le fatture in precedenza emesse per acconti o anticipi; se il corrispettivo è già interamente pagato prima dell'esportazione, la fattura viene emessa ai soli fini degli adempimenti doganali.

IMPORTAZIONI

Costituiscono *importazioni* le introduzioni in Italia:

- di beni provenienti da Paesi Extra-Ue ...
- ... che *non risultino* già immessi in libera pratica ("importati") in un altro paese membro della comunità.

Nota: le importazioni sono operazioni assoggettate ad Iva anche nel caso in cui vengano poste in essere da operatori privati⁴¹.

Bolletta doganale

L'imposta è pagata in dogana all'atto dell'introduzione dei beni nel territorio italiano. Il pagamento dell'Iva deve essere eseguito dal proprietario della merce o da colui (es. spedizioniere) che la detiene al momento del passaggio della linea doganale.

Bolletta doganale (cd. "DAU")

Viene predisposta dal soggetto proprietario dei beni o dallo spedizioniere. È il documento rilevante ai fini iva, sulla base del quale viene esercitato il diritto alla detrazione (annotazione nel registro iva acquisti);

Fattura del fornitore estero

Viene registrata ai soli fini della contabilità generale, per rilevare il costo di acquisto della merce e il debito verso il fornitore. Non evidenzia alcun importo Iva.

Fattura dello spedizioniere

Lo spedizioniere normalmente anticipa l'Iva, i dazi e le spese di sdoganamento e le *rifattura* al cliente, unitamente alla propria prestazione. La fattura potrà contenere, a seconda dei casi, le seguenti causali iva:

- somme anticipate in nome e per conto della controparte e come tali escluse dalla base imponibile ai sensi dell'articolo 15 comma 3 Dpr 633/72, (es. Iva anticipata in dogana);
- somme non imponibili ai sensi dell'articolo 9 DPR 633/72 (prestazioni di sdoganamento, già assoggettate ad iva in dogana).

Spedizioniere estero

Nel caso in cui le operazioni doganali vengano eseguite da un operatore straniero (che non può emettere fattura rilevante ai fini dell'iva italiana) e siano poste a carico dell'importatore italiano questi le deve "autofatturare" (non imponibile articolo 9). Non è invece previsto alcun obbligo per gli importi esclusi articolo 15 Dpr 633/72.

⁴¹ Se colui che introduce i beni opera nell'esercizio d'impresa, può detrarre l'imposta ai sensi e con le limitazioni poste dall'articolo 19 e seguenti, mentre il privato paga l'imposta e ne resta "inciso".

Pagamento dei Dazi

I dazi sono incassati dallo stato membro di sdoganamento (quello di confine). Con il pagamento dei dazi, la merce si considera “immessa in libera pratica”

Pagamento dell'Iva

L'iva viene riscossa nello stato della comunità dove i beni sono destinati. Lo stato UE di sdoganamento (es. Polonia), quindi, non potrà mai esigere l'iva se la merce è destinata ad un altro paese UE (es. Italia).

Base imponibile.

È formata da:

- valore di transazione (solitamente il prezzo effettivamente pagato per la merce);
- eventuali spese accessorie (sostenute fino al luogo di ingresso dei beni nel territorio UE, che risultano dal documento di trasporto che accompagna i beni);
- diritti doganali di confine (dazi);
- spese di trasporto fino al luogo di destinazione all'interno del territorio della comunità che figura sul documento di trasporto che scorta i beni.

Sospensione dell'iva

È possibile sospendere la riscossione dell'Iva in dogana (mai dei dazi), nei seguenti casi:

- beni destinati ad essere immessi in un Deposito fiscale autorizzato (cd. “Depositi Iva”, vedi oltre): la successiva estrazione dei beni dal deposito iva realizzerà l'operazione imponibile e dovrà essere assoggettata ad iva mediante autofattura;
- beni in transito, destinati a proseguire verso altro Stato membro della Comunità Europea. L'intenzione di far proseguire i beni ad altro paese UE va indicata nella bolletta doganale e l'imposta deve essere assolta presso la dogana del paese di destinazione (es. Italia), la quale poi comunicherà l'effettivo pagamento dell'imposta al primo ufficio doganale (es. Polonia), chiudendo la posizione.

Note di variazione su importazioni

- in aumento: è opportuno procedere alla rettifica in aumento e pagare i maggiori dazi e la maggiore Iva in Dogana. Non esistono meccanismi di controllo incrociato (automatizzato) tra le dogane, ma solo “mutua assistenza”;
- in diminuzione: non è obbligatoria. Conviene farla solo per importi rilevanti e vale solo a fini dei dazi (riduzione) ma non dell'Iva (che è stata detratta).

DEPOSITI IVA

L'utilizzo del Deposito Iva consente di effettuare importazioni di beni senza dover anticipare in dogana il pagamento dell'iva⁴².

Immissione nel deposito iva: le importazioni relative a merce destinata ad essere introdotta nei depositi iva, sono "operazioni non imponibili ai sensi dell'articolo 50-bis DL 331/93" (da indicare nella bolletta doganale). Si suggerisce di documentare l'effettiva introduzione nel deposito Iva, formalizzando per iscritto il contratto di custodia e deposito con l'operatore logistico.

Si ricorda che è prevista la possibilità di utilizzare i depositi Iva anche quando la merce transita (senza un tempo minimo di permanenza) nelle *zone limitrofe* a quelle del deposito, intendendosi per limitrofe quelle adiacenti e funzionali al deposito stesso⁴³.

Successiva Estrazione dei beni: l'operazione diventa rilevante ai fini iva nel momento dell'estrazione dei beni dal deposito. A seconda del tipo di operazione possiamo avere:

- se il bene è destinato al mercato italiano, si dovrà emettere autofattura da assoggettare ad iva. L'importo su cui applicare l'iva è lo stesso sul quale sarebbe stata applicata l'iva in dogana (valore di transazione + eventuali spese accessorie + dazi + spese di trasporto fino al luogo di destinazione indicato nel documento di trasporto);
- se la merce viene estratta per essere ceduta ad un soggetto Comunitario, il cedente nazionale dovrà emettere fattura non imponibile art. 41 e 50-bis DL 331/93;
- se la merce viene estratta per essere ceduta ad un soggetto extraUE (Esportazione), il cedente nazionale dovrà emettere fattura non imponibile art. 8 Dpr 633/72 e 50-bis DL 331/93.

L'utilizzo di un deposito Iva permette quindi di considerare "non territoriale" l'operazione di introduzione delle merci sul territorio nazionale se ne segue l'uscita in conseguenza di una successiva cessione comunitaria (art 41 DL 331/93) o di una successiva esportazione (art 8 Dpr 633/72).

Cessioni di beni in deposito (senza estrazione): devono essere fatturate senza applicazione dell'iva, ai sensi dell'articolo 50-bis DL 331/93.

Lavorazioni eseguite all'interno del deposito (stoccaggio, pick&pack, carico e scarico): non sono assoggettate ad iva ai sensi dell'articolo 50-bis DL 331/93. In sede di estrazione, ai fini dell'applicazione dell'Iva il valore di acquisto delle merci dovrà essere incrementato del costo delle lavorazioni effettuate all'interno del deposito.

Deposito Iva e abuso del Diritto

Alcune Dogane in passato hanno effettuato accertamenti nei quali veniva contestato l'abuso del diritto in materia di deposito iva. In particolare, l'Ufficio ha contestato il mancato versamento dell'Iva (altrimenti dovuto con la bolletta doganale d'importazione) in tutti i casi in

⁴² I dazi sono dovuti al momento dell'introduzione.

⁴³ Fino al 31 dicembre 2012 era invece necessario che le merci transitassero all'interno del deposito iva.

cui mancavano valide ragioni economiche per il transito della merce all'interno del deposito Iva. Ancorché le prese di posizione dell'Ufficio facessero riferimento a situazioni dove il contribuente presentava altre situazioni di anomalia (es. presenza di frodi carosello) si consiglia l'utilizzo dei depositi Iva solamente quando all'interno degli stessi vengono effettivamente svolte lavorazioni o altre prestazioni (es. stoccaggio) sulla merce.

Utilizzo irregolare del Deposito Iva (caso Equoland)

La Corte di Giustizia UE, con sentenza del luglio 2014 (c.d. caso Equoland), ha confermato il principio Comunitario secondo il quale se l'Iva viene assolta mediante autofatturazione, l'Agenzia delle Dogane non può pretendere il versamento neppure se, come è avvenuto nel caso Equoland, l'importatore non ha introdotto fisicamente i beni all'interno del Deposito ma si è limitato ad un mero giro di documenti.

Il principio è di grande interesse perché ribadisce il concetto secondo cui, in situazioni dove non vi è – sul piano sostanziale – alcun danno per l'erario, l'Ufficio non può applicare sanzioni sproporzionate.

La sentenza, inoltre, riafferma l'importanza delle norme comunitarie anche in situazioni nelle quali la giurisprudenza nazionale (Cassazione) era pacificamente allineata alle posizioni formaliste degli Uffici⁴⁴.

⁴⁴ Le conseguenze della Sentenza Equoland sono state recepite dall'Agenzia delle Dogane nella Circolare 16/D del 20.10.14, nella quale, tra le altre cose, l'Ufficio circoscrive l'applicazione del principio al solo caso dei Depositi Iva.

OPERAZIONI C.D. TRIANGOLARI

Operazione “triangolare” nazionale.

Intervengono due operatori nazionali e un operatore comunitario.

Esempio 1. ITA1 vende al promotore italiano ITA2 e consegna in un paese della UE a BEL1: ITA1 pone in essere un'operazione non imponibile ai sensi dell'articolo 58 comma 1 del DL 331/93.

Esempio 2. il promotore della triangolazione (ITA1), acquista dal Belgio (BEL1) incaricandolo di consegnare ad un cliente italiano (ITA2): in questo modo, ITA1 effettua un acquisto intracomunitario, integrando con iva la fattura di BEL1. Emette poi fattura con Iva al 22% nei confronti di ITA2.

Operazione “triangolare” comunitaria.

Intervengono due operatori comunitari e un operatore nazionale

Esempio 1: ITA1 primo cedente, vende al promotore tedesco (GER1) e consegna in Francia (FRA1): l'operazione si configura quale cessione intracomunitaria (cessione a soggetto comunitario di beni trasportati in altro paese UE) e deve essere fatturata da ITA1 a GER1 come operazione “non imponibile ai sensi dell'articolo 41 del DL 331/93”.

Esempio 2: ITA1 promotore della triangolazione, acquista dal Belgio (BEL1), incaricandolo di consegnare in Slovenia a SLO1:

- ITA1 riceve la fattura dal Belgio e la integra senza imposta con la dicitura “non imponibile articolo 40 comma 2 DL 331/93” (acquisto assoggettato ad imposta in altro stato membro), annotandola nel registro degli acquisti e delle vendite;
- ITA1 dovrà poi emettere nei confronti del proprio cliente Sloveno SLO1 una fattura “non imponibile articolo 41 DL 331/93” (cessione a soggetto comunitario di beni trasportati in altro paese UE), designando il cliente sloveno SLO1 responsabile, in sua sostituzione, del pagamento dell'imposta.

Esempio 3: FRA1 primo cedente, vende al promotore tedesco (GER1) e consegna in Italia a ITA1: l'operazione si configura quale acquisto intracomunitario (acquisto da soggetto comunitario di beni trasportati in Italia) e deve essere fatturata da GER1 a ITA1 senza iva tedesca. ITA1 dovrà poi integrare la fattura di GER1 e assoggettare ad Iva l'operazione a norma dell'articolo 46 del DL 331/93.

Operazione “triangolare” con intervento di soggetto extracomunitario

Intervengono un operatore nazionale, un operatore comunitario ed un operatore extracomunitario.

Esempio 1. ITA1, il primo cedente, vende al promotore comunitario (GER1) e su incarico dello stesso, consegna in svizzera (CH1): ITA1 può emettere nei confronti di GER1 una fattura non imponibile articolo 8 Dpr 633/72.

Esempio 2. ITA1, il primo cedente, vende al promotore svizzero (CH1) e consegna in Germania a GER1: l'operazione è soggetta ad iva in Italia in quanto non si tratta né di esportazione (la merce resta all'interno del territorio della comunità), né di cessione intracomunitaria (per mancanza del requisito soggettivo, in quanto l'acquirente è soggetto extracomunitario)

Esempio 3. ITA1, il promotore della triangolazione, acquista dalla Svizzera (CH1), incaricando il fornitore di consegnare in Germania (GER1).

- ITA1 non effettua una cessione intracomunitaria in quanto la merce non parte da uno stato membro della UE;
- ITA1 non effettua una esportazione dal momento che la merce non esce da una dogana italiana;
- ITA1 effettua un'operazione di acquisto fuori campo iva articolo 7 comma 2 Dpr 633/72 (acquisto di beni posti fuori del territorio della comunità);
- ITA1 pone in essere un'operazione di vendita fuori campo iva articolo 7 comma 2 Dpr 633/72 (cessione di beni posti fuori del territorio della comunità);
- GER1 dovrà poi occuparsi delle formalità doganali per il trasferimento della merce dalla Svizzera alla Germania.

E-COMMERCE

Commercio elettronico di beni mobili – adempimenti per l'apertura dell'attività

Al momento di inizio dell'attività occorre presentare allo sportello Suap telematico del comune ove è stabilita la sede legale del cedente nazionale, la Scia (Segnalazione certificata di inizio attività produttiva) e compilare il Modello A e le schede tecniche 1 e 2.

Nell'ipotesi in cui, per la vendita di alimenti, venga esercitata sia attività all'ingrosso sia al dettaglio, nel sito web bisogna distinguere l'area della vendita all'ingrosso da quella al dettaglio.

È obbligatorio altresì indicare sulla home page del sito internet, in numero di partita iva posseduto.

Vendita effettuata nei confronti di soggetti passivi residenti nell'Unione Europea

Se un operatore italiano cede beni mobili per corrispondenza o a domicilio nei confronti di acquirenti soggetti passivi d'imposta in altri paesi comunitari e invia i beni in un altro Stato UE, si applicano le regole generali previste per le cessioni intracomunitarie di beni.

Vendita effettuata nei confronti di privati residenti nell'Unione Europea

Se le vendite con consegna a domicilio sono effettuate nei confronti di privati residenti all'interno dell'Unione Europea, le cessioni devono scontare il tributo nel paese dell'acquirente secondo le regole e con le aliquote ivi vigenti.

Il cedente ha, pertanto, l'obbligo di nominare un proprio rappresentante fiscale o identificarsi direttamente nello Stato dell'acquirente per assolvere gli obblighi del tributo.

Tale disposizione non si applica qualora le cessioni effettuate in un altro Stato membro non superino la soglia di Euro 100.000 annui, ovvero la diversa (e minore) soglia stabilita singolarmente da ciascuno Stato membro ai sensi Direttiva Comunitaria n. 388/77/CE. La predetta soglia varia da Stato a Stato ed è compresa tra un minimo di Euro 35.000 euro e un massimo di Euro 100.000.

Per le cessioni il cui ammontare risulti inferiore al limite stabiliti dai singoli Stati, il cedente nazionale deve applicare l'imposta in Italia, a meno che, previa comunicazione all'ufficio IVA, non scelga di applicare l'imposta nel paese di destinazione.

L'opzione ha effetto fino a quando non venga revocata e, in ogni caso, per almeno tre anni.

VALORE IN DOGANA E TRANSFER PRICING

Presupposti per l'applicazione del valore normale in Dogana

Il principio previsto per la determinazione del valore in Dogana è quello del valore di transazione (ovvero, il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci) stabilito tra le parti.

Tale principio, tuttavia, si applica solo se il compratore e il venditore non siano collegati o se, pur essendo collegati, tale relazione non abbia influenzato il prezzo di transazione.

Rapporti tra Transfer Pricing e Custom Value

Il Transfer Pricing si riferisce al valore normale (fair market value) delle transazioni intercompany ai fini della determinazione del reddito d'impresa.

Il Custom Value si riferisce, invece, alle modalità di determinazione del valore in dogana delle merci oggetto di importazione.

Una stessa transazione intercompany può dare origine a differenti accertamenti da parte delle autorità fiscali:

- l'Agenzia delle Entrate ha l'obiettivo di verificare che il prezzo di acquisto non sia eccedente rispetto a quello di mercato (il contribuente, infatti, potrebbe avere interesse a gonfiare i costi di acquisto intercompany per abbattere il proprio reddito imponibile);
- l'Agenzia delle Dogane, al contrario, ha l'obiettivo di accertare che il valore dichiarato in dogana non sia stato artificiosamente ridotto (il contribuente, infatti, potrebbe avere interesse a sottostimare i valori in dogana per ottenere una riduzione della base imponibile doganale).

Determinazione del valore normale

La determinazione del valore normale in ottica Transfer Pricing viene fatta sulla base delle direttive OCSE, che fondano le proprie analisi sul principio di comparabilità.

I metodi utilizzati sono i seguenti:

- CUP;
- Cost Plus e Resale Price;
- Transactional Net Margin Method (TNMM);
- Profit Split.

In presenza di collegamento tra venditore e compratore, la determinazione del Custom Value richiede una verifica circa la congruità del *valore di transazione*.

I metodi individuati dal CDC (Codice Doganale Comunitario) ai fini della determinazione del valore del corretto *Custom Value* sono i seguenti:

- Valore di transazione di merci identiche (simile al CUP);
- Valore di transazione di merci similari (simile al CUP aggiustato);
- Valore dedotto o fondato sul prezzo unitario (simile al Resale Price);
- Valore calcolato o ricostruito (simile al Cost Plus).

DPR 633/72 – IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO**Art. 1****Operazioni imponibili**

L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate.

Art. 2**Cessioni di beni**

Costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere.

Costituiscono inoltre cessioni di beni:

... (omissis)

4) le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore a lire cinquantamila e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'articolo 19 ... (omissis);

5) la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore ... (omissis) o ad altre finalità estranee alla impresa;

... (omissis).

Non sono considerate cessioni di beni:

a) le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro;

b) le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda;

c) le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni;

d) le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati;

... (omissis)

Art. 3**Prestazioni di servizi**

Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia,

mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte.

Costituiscono inoltre prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo:

1) le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili;

2) le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti;

3) ... (omissis);

4) le somministrazioni di alimenti e bevande;

5) le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto.

... (omissis)

Non sono considerate prestazioni di servizi:

... (omissis)

Art. 4**Esercizio di imprese**

Per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile.

... (omissis)

Art. 5**Esercizio di arti e professioni**

Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ovvero da parte di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività stesse.

... (omissis)

Art. 6**Effettuazione delle operazioni**

1) Le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili. Tuttavia le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono

posteriormente, tranne quelle indicate ai nn. 1) e 2) dell'art. 2, si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.

2) ... (omissis)

3) Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo.

... (omissis)

4) Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento [...].

5) L'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate secondo le disposizioni dei commi precedenti e l'imposta è versata con le modalità e nei termini stabiliti nel titolo secondo ... (omissis).

6) in deroga al terzo e al quarto comma, le prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter, rese da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato a un soggetto passivo ivi stabilito, e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies, rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ad un soggetto passivo che non è ivi stabilito, si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi. Se, anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nel primo periodo è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, la prestazione di servizi si intende effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento. Le stesse prestazioni, se effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore a un anno e se non comportano pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni medesime.

Art. 7

Territorialità dell'imposta - Definizioni

1. Agli effetti del presente decreto:

a) per «Stato» o «territorio dello Stato» si intende il territorio della Repubblica Italiana, con esclusione dei

comuni di Livigno e Campione d'Italia e delle acque italiane del Lago di Lugano;

... (omissis)

d) per «soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato» si intende un soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero.

... (omissis);

f) per «trasporto intracomunitario di beni» si intende il trasporto dei beni si conclude effettivamente; g) per «locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine di mezzi di trasporto» si intende il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo non superiore a trenta giorni ovvero a novanta giorni per i natanti.

Art. 7-bis

Territorialità - Cessioni di beni

1. Le cessioni di beni, ... (omissis), si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni immobili ovvero beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello stesso, ovvero beni mobili spediti da altro Stato membro installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto⁴⁵.

... (omissis).

Art. 7-ter

Territorialità - Prestazioni di servizi

1. Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

a) quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;

b) quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggett passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

... (omissis).

Art. 7-quater.

Territorialità - Disposizioni relative a particolari prestazioni di servizi

⁴⁵ Fornitura di beni con posa in opera in Italia: pur essendo un contratto "misto" di dare e fare, la fornitura di beni con posa in opera rientra, ai fini dell'IVA, nella categoria dei contratti di vendita in cui è prevalente il dare. Ai fini Iva, quindi, la cessione con posa in opera è una cessione di beni ove, ai sensi dell'articolo 12, la prestazione di servizio – consistente nella posa in opera – è accessoria alla prestazione principale (la vendita) e ne segue le regole.

1. In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

a) le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato;

b) le prestazioni di trasporto di passeggeri, in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato;

... (omissis)

Art. 7-quinquies

Territorialità - Disposizioni relative alle prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili

1) in deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter comma 1:

a) le prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, le prestazioni di servizi degli organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti rese a *committenti non soggetti passivi*, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le medesime attività sono ivi materialmente svolte ... (omissis).

b) le prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni culturali artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, nonché le prestazioni di servizi accessorie connesse con l'accesso, rese a *committenti soggetti passivi*, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando ivi si svolgono le manifestazioni stesse.

Art. 7-sexies

Territorialità - Disposizioni speciali relative a talune prestazioni di servizi rese a committenti non soggetti passivi

1) in deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter comma 1, lettera b), si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese a *committenti non soggetti passivi*:

a) le prestazioni di intermediazione ... (omissis), quando le operazioni oggetto dell'intermediazione si considerano effettuate nel territorio dello Stato;

b) le prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario, in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato;

... (omissis)

Art. 7-septies

Territorialità - Disposizioni relative a talune prestazioni di servizi rese a non soggetti passivi stabiliti fuori della Comunità
... (omissis)

Art. 8

Cessioni all'esportazione

Costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili:

a) le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori del territorio della Comunità economica europea a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari⁴⁶ o commissionari di questi.

I beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni.

La esportazione deve risultare da documento doganale, o da vidimazione apposta dall'Ufficio doganale su un esemplare della fattura o su un esemplare (*del DDT, ndr*);

b) le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità economica europea entro novanta giorni dalla consegna, a cura del cessionario non residente⁴⁷ o per suo conto... (omissis); l'esportazione deve risultare da vidimazione apposta dall'ufficio doganale o dall'ufficio postale su un esemplare della fattura;

c) le cessioni, anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni

⁴⁶ Nell'inciso "anche per incarico dei propri cessionari" vanno individuate le c.d. esportazioni triangolari.

intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare, ... (omissis), o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta.

... (omissis)

Art. 8-bis

Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione

... (omissis)

Art. 9

Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali

Costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali non imponibili :

1) ... (omissis);

2) i trasporti relativi a beni in esportazione, ... (omissis), nonché i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'art. 69;

3) i noleggi e le locazioni di navi, aeromobili, autoveicoli, vagoni ferroviari ... (omissis) adibiti ai trasporti di cui al precedente n.1), ai trasporti di beni in esportazione ... (omissis);

... (omissis)

5) i servizi di carico, scarico, trasbordo, manutenzione, stivaggio, disstivaggio, pesatura, misurazione, controllo, refrigerazione, magazzinaggio, deposito, custodia e simili, relativi ai beni in esportazione, ... (omissis) ovvero relativi a beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi stessi siano assoggettati ad imposta a norma del primo comma dell'art. 69;

... (omissis)

7) i servizi di intermediazione relativi a beni in importazione, in esportazione o in transito, a trasporti internazionali di persone o di beni, ai noleggi e alle locazioni di cui al n.3), nonché quelli relativi ad operazioni effettuate fuori del territorio della Comunità;

... (omissis)

Art. 10

Operazioni esenti dall'imposta

Sono esenti dall'imposta:

1) le prestazioni di servizi concernenti la concessione e la negoziazione di crediti, la gestione degli stessi da parte dei concedenti e le operazioni di finanziamento; l'assunzione di impegni di natura finanziaria ... (omissis);

2) le operazioni di assicurazione, di riassicurazione e di vitalizio;

3) le operazioni relative a valute estere aventi corso legale e a crediti in valute estere, eccettuati i biglietti e le monete da collezione e comprese le operazioni di copertura dei rischi di cambio;

4) le operazioni relative ad azioni, obbligazioni ... (omissis) e a quote sociali... (omissis);

5) ... (omissis);

6) ... (omissis);

7) ... (omissis);

8) le locazioni e gli affitti ... (omissis) di fabbricati, ... (omissis) escluse le locazioni, per le quali nel relativo atto il locatore abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione, di fabbricati abitativi effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi ... (omissis) e di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni;

8-bis) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter), escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi ... (omissis) entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, ovvero quelle effettuate dalle stesse imprese anche successivamente nel caso in cui nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione... (omissis);

8-ter) le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi ... (omissis), entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, e quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;

9) ... (omissis);

10) ... (omissis)

11) ... (omissis);

12) le cessioni di cui al n. 4) dell'art. 2 fatte ad enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza,

⁴⁷ L'articolo 8 lett. b) può riguardare, per espressa previsione normativa, solo il cessionario non residente (operatore comunitario o extracomunitario).

educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle ONLUS;

13) ... (omissis);

14) ... (omissis);

15) ... (omissis);

16) ... (omissis)

17) ... (omissis)

18) le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza... (omissis);

19) le prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate ... (omissis);

20) le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da ONLUS... (omissis);

21) ... (omissis);

22) ... (omissis);

23) ... (omissis);

24) ... (omissis);

25) ... (omissis);

27) le prestazioni proprie dei servizi di pompe funebri;

27-ter) ... (omissis);

27-quater) ... (omissis).

27-quinquies) le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2;

... (omissis).

Art. 11

Operazioni permutative e dazioni in pagamento

... (omissis)

Art. 12

Cessioni e prestazioni accessorie

Il trasporto, la posa in opera, l'imballaggio, il confezionamento, la fornitura di recipienti o contenitori e le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggetti autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale.

Se la cessione o prestazione principale è soggetta all'imposta, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie imponibili concorrono a formarne la base imponibile.

Art. 13

Base imponibile

1. La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali... (omissis).

... (omissis)

5. Per le cessioni che hanno per oggetto beni per il cui acquisto o importazione la detrazione è stata ridotta ai sensi dell'articolo 19-bis.1 o di altre disposizioni di indetraibilità oggettiva, la base imponibile è determinata moltiplicando per la percentuale detraibile ai sensi di tali disposizioni l'importo determinato ai sensi dei commi precedenti.

Art. 14

Determinazione del valore normale

... (omissis)

Art. 15

Esclusioni dal computo della base imponibile

Non concorrono a formare la base imponibile:

1) le somme dovute a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi o altre irregolarità nell'adempimento degli obblighi del cessionario o del committente;

2) il valore normale dei beni ceduti a titolo sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali, tranne quelli la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata;

3) le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate;

4) l'importo degli imballaggi e dei recipienti, quando ne sia stato espressamente pattuito il rimborso alla resa;

5) le somme dovute a titolo di rivalsa dell'imposta sul valore aggiunto.

Non si tiene conto, in diminuzione dell'ammontare imponibile, delle somme addebitate al cedente o prestatore a titolo di penalità per ritardi o altre irregolarità nella esecuzione del contratto.

Art. 16**Aliquote dell'imposta**

L'aliquota dell'imposta è stabilita nella misura del ventidue per cento della base imponibile dell'operazione.

L'aliquota è ridotta al dieci per cento per le operazioni che hanno per oggetto i beni e i servizi elencati nella allegata Tabella A ... (omissis).

Art. 17**Soggetti passivi**

1) L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo.

2) Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato ... (omissis) sono adempiuti dai cessionari o committenti. Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n.331⁴⁸.

3) nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dalla applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono previsti a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, i medesimi sono adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'articolo 35-ter, ovvero tramite un loro rappresentante (fiscale, ndr),
... (omissis)

⁴⁸ Dal 1 gennaio 2010, l'istituto dell'inversione contabile è stato esteso a tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti stabiliti in Italia anche se i cedenti/prestatori non residenti siano identificati in Italia direttamente o tramite un rappresentante fiscale. Questo sistema opera sempre ed in ogni caso (cosiddetto "reverse charge obbligatorio"). Ciò può creare difficoltà per quei soggetti passivi non stabiliti in Italia che acquistano e vendono beni in Italia, in quanto evidenziano un credito d'imposta che deve essere chiesto a rimborso.

Art. 18**Rivalsa**

Il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente.

... (omissis)

La rivalsa non è obbligatoria per le cessioni di cui ai numeri 4) e 5) del secondo comma dell'articolo 2

... (omissis)

Art. 19**Detrazione**

1. Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'articolo 17 ... (omissis), è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo .

2. Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta ... (omissis).

3. La indetraibilità di cui al comma 2 non si applica se le operazioni ivi indicate sono costituite da:

a) operazioni di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 o a queste assimilate dalla legge, ivi comprese quelle di cui agli articoli 40 e 41 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331... (omissis);

b) operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato le quali, se effettuate nel territorio dello Stato, darebbero diritto alla detrazione dell'imposta;

c) ... (omissis);

d) ... (omissis);

e) ... (omissis);

4. Per i beni ed i servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette all'imposta la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni

e l'ammontare indetraibile è determinato secondo criteri oggettivi ... (omissis).

5. Ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia attività che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis. Nel corso dell'anno la detrazione è provvisoriamente operata con l'applicazione della percentuale di detrazione dell'anno precedente, salvo conguaglio alla fine dell'anno.

... (omissis).

Art. 19-bis

Percentuale di detrazione

1. La percentuale di detrazione di cui all'articolo 19, comma 5, è determinata in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo.

... (omissis)

Art. 19-bis1

Esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni e servizi

1. In deroga alle disposizioni di cui all'articolo 19:

a) ... (omissis);

b) ... (omissis);

c) l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di veicoli stradali a motore... (omissis), e dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione nella misura del 40 per cento se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione. La disposizione non si applica, in ogni caso, quando i predetti veicoli formano oggetto dell'attività propria dell'impresa nonché per gli agenti e rappresentanti di commercio. ... (omissis);

d) l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di carburanti e lubrificanti destinati a ... (omissis) veicoli stradali a motore... (omissis) e alle prestazioni di custodia, manutenzione, riparazione e impiego, compreso il transito stradale, dei beni stessi, è ammessa in detrazione nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di detti ... (omissis) veicoli stradali a motore;

e) salvo che formino oggetto dell'attività propria dell'impresa, non è ammessa in detrazione l'imposta relativa *[a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, con esclusione di quelle inerenti alla partecipazione a convegni, congressi e simili, erogate nei giorni di svolgimento degli stessi, delle somministrazioni effettuate nei confronti dei datori di lavoro nei locali dell'impresa o in locali adibiti a mensa scolastica, aziendale o interaziendale e delle somministrazioni commesse da imprese che forniscono servizi sostitutivi di mense aziendali, ABROGATO]* a prestazioni di trasporto di persone;

f) non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di alimenti e bevande ad eccezione di quelli che formano oggetto ... (omissis) di somministrazione in mense aziendali o mediante distributori automatici collocati nei locali dell'impresa;

... (omissis)

h) non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a lire cinquantamila;

i) non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzione di fabbricato, a destinazione abitativa ... (omissis).

Art. 19-bis2

Rettifica della detrazione

1. La detrazione dell'imposta relativa ai beni non ammortizzabili ed ai servizi è rettificata in aumento o in diminuzione qualora i beni ed i servizi medesimi sono utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata.

... (omissis).

9. Le rettifiche delle detrazioni di cui ai commi precedenti sono effettuate nella dichiarazione relativa all'anno in cui si verificano gli eventi che le determinano, sulla base delle risultanze delle scritture contabili obbligatorie.

Art. 19-ter

Detrazione per gli enti non commerciali

... (omissis)

Art. 20

Volume d'affari

... (omissis)

Art. 21**Fatturazione delle operazioni**

1. Per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili ... (omissis). Per fattura elettronica si intende la fattura che è stata emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico; il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione da parte del destinatario.

... (omissis).

2. La fattura contiene le seguenti indicazioni:

- a) data di emissione;
 - b) numero progressivo che la identifichi in modo univoco;
 - c) ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cedente o prestatore, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;
 - d) numero di partita IVA del soggetto cedente o prestatore;
 - e) ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;
 - f) numero di partita IVA del soggetto cessionario o committente ovvero, in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento; nel caso in cui il cessionario o committente residente o domiciliato nel territorio dello Stato non agisce nell'esercizio d'impresa, arte o professione, codice fiscale;
 - g) natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione;
 - h) corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compresi quelli relativi ai beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'articolo 15, primo comma, n. 2;
 - i) ... (omissis);
 - l) aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro;
3. ... (omissis).

4. La fattura è emessa al momento dell'effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'articolo 6. La fattura cartacea è compilata in duplice esemplare di cui uno è consegnato o spedito all'altra parte. In deroga a quanto previsto nel primo periodo:

- a) per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione ... (omissis), effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime;
 - b) ... (omissis);
 - c) per le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea, non soggette all'imposta ai sensi dell'articolo 7-ter, la fattura è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
 - d) per le prestazioni di servizi di cui all'articolo 6, sesto comma, primo periodo, rese a o ricevute da un soggetto passivo stabilito fuori dell'Unione europea, la fattura è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.
5. Nelle ipotesi di cui all'articolo 17, secondo comma, primo periodo, il cessionario o il committente emette la fattura in unico esemplare... (omissis).
6. La fattura è emessa anche per le tipologie di operazioni sottoelencate e contiene, in luogo dell'ammontare dell'imposta, le seguenti annotazioni ... (omissis):
- a) cessioni relative a beni ... (omissis) non soggette all'imposta a norma dell'articolo 7 -bis comma 1, con l'annotazione «operazione non soggetta»;
 - b) operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis, 9 e 38-quater, con l'annotazione «operazione non imponibile»;
 - c) operazioni esenti di cui all'articolo 10, eccetto quelle indicate al n. 6), con l'annotazione «operazione esente»;
- ... (omissis)

Art. 21-bis.**Fattura semplificata**

... (omissis).

Art. 22

Commercio al minuto e attività assimilate

L'emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione :

- 1) per le cessioni di beni effettuate da commercianti al minuto autorizzati in locali aperti al pubblico, in spacci interni, mediante apparecchi di distribuzione automatica, per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante;
 - 2) per le prestazioni alberghiere e le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate dai pubblici esercizi, nelle mense aziendali o mediante apparecchi di distribuzione automatica;
 - 3) per le prestazioni di trasporto di persone nonché di veicoli e bagagli al seguito;
 - 4) per le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di imprese in locali aperti al pubblico ... (omissis);
- ... (omissis)

Gli imprenditori che acquistano beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa da commercianti al minuto ai quali è consentita l'emissione della fattura sono obbligati a richiederla.

Art. 23**Registrazione delle fatture**

Il contribuente deve annotare entro quindici giorni le fatture emesse, nell'ordine della loro numerazione e con riferimento alla data della loro emissione, in apposito registro.

... (omissis).

Per ciascuna fattura devono essere indicati il numero progressivo e la data di emissione di essa, l'ammontare imponibile dell'operazione o delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata, e la ditta, denominazione o ragione sociale del cessionario del bene o del committente del servizio

... (omissis).

Se l'altro contraente non è un'impresa, società o ente devono essere indicati, in luogo della ditta, denominazione o ragione sociale, il nome e il cognome.

... (omissis).

Art. 24**Registrazione dei corrispettivi**

... (omissis).

Art. 25**Registrazione degli acquisti**

Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17 e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta.

... (omissis)

Dalla registrazione devono risultare la data della fattura o bolletta, il numero progressivo ad essa attribuito, la ditta, denominazione o ragione sociale del cedente del bene o prestatore del servizio, ... (omissis) nonché l'ammontare imponibile e l'ammontare dell'imposta distinti secondo l'aliquota.

... (omissis)

Art. 26**Variazioni dell'imponibile o dell'imposta**

Le disposizioni degli artt. 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione.

Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ... (omissis) l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25. Il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi di quest'ultimo articolo, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'art. 23 ... (omissis), salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.

Le disposizioni del comma precedente non possono essere applicate dopo il decorso di un anno dalla effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verifichino in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e possono essere applicate, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione del settimo comma dell'art. 21.

... (omissis).

Art. 27

Liquidazioni e versamenti mensili

Se dal calcolo risulta una differenza a favore del contribuente, il relativo importo è computato in detrazione nel mese successivo.

... (omissis).

Art. 67

Importazioni

1. Costituiscono importazioni le seguenti operazioni aventi per oggetto beni introdotti nel territorio dello Stato, che siano originari da Paesi o territori non compresi nel territorio della Comunità e che non siano stati già immessi in libera pratica in altro Paese membro della Comunità medesima⁴⁹ ... (omissis):

- a) le operazioni di immissione in libera pratica, con sospensione del pagamento dell'imposta qualora si tratti di beni destinati a proseguire verso altro Stato membro della Comunità economica europea⁵⁰;
- b) ... (omissis);
- c) ... (omissis);
- d) ... (omissis);

2. Sono altresì soggette all'imposta le operazioni di reimportazione a scarico di esportazione temporanea fuori della Comunità economica europea e quelle di reintroduzione di beni precedentemente esportati fuori della Comunità medesima.

⁴⁹ Se la merce è già stata immessa in libera pratica in un altro Paese membro della Comunità, la stessa è da considerarsi già comunitaria e quindi la sua introduzione nel territorio nazionale non è una importazione, ma rientra tra gli acquisti intracomunitari.

⁵⁰ Se i beni introdotti in Italia in libera pratica, sono destinati a proseguire "tal quali" verso un altro Stato membro della Comunità, l'Iva non è riscossa dalla Dogana a condizione che venga fornita la prova della successiva uscita dei beni dal territorio nazionale. Analogamente, il pagamento dell'Iva in dogana non è dovuto se i beni sono destinati, ai sensi dell'art. 50-bis del DL 331/93, ad essere introdotti nei depositi Iva.

2-bis. Per le importazioni di cui al comma 1, lettera a), il pagamento dell'imposta è sospeso qualora si tratti di beni destinati a essere trasferiti in un altro Stato membro dell'Unione europea, ... (omissis).

2-ter. Per fruire della sospensione di cui al comma 2-bis l'importatore fornisce il proprio numero di partita IVA, il numero di identificazione IVA attribuito al cessionario stabilito in un altro Stato membro nonché, a richiesta dell'autorità doganale, idonea documentazione che provi l'effettivo trasferimento dei medesimi beni in un altro Stato membro dell'Unione.

Art. 68

Importazioni non soggette all'imposta

... (omissis)

Art. 69

Determinazione dell'imposta

1) L'imposta è commisurata, con le aliquote indicate nell'art. 16, al valore dei beni importati determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti, ad eccezione dell'imposta sul valore aggiunto, nonché dell'ammontare delle spese di inoltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio della Comunità che figura sul documento di trasporto sotto la cui scorta i beni sono introdotti nel territorio medesimo.

Per i supporti informatici, contenenti programmi per elaboratore prodotti in serie, concorre a formare il valore imponibile anche quello dei dati e delle istruzioni in essi contenuti.

Per i beni che prima dello sdoganamento hanno formato oggetto nello Stato di una o più cessioni, la base imponibile è costituita dal corrispettivo dell'ultima cessione.

2) ... (omissis).

Art. 70

Applicazione dell'imposta

1) L'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione.

... (omissis).

Art. 71

Operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino

1) Le disposizioni degli artt. 8 e 9 si applicano alle cessioni eseguite mediante trasporto o consegna dei beni nel territorio dello Stato della Città del Vaticano,

... (omissis) e in quello della Repubblica di San Marino, ed ai servizi connessi, secondo modalità da stabilire preventivamente con decreti del Ministro per le finanze in base ad accordi con i detti Stati.

2) Per l'introduzione nel territorio dello Stato di beni provenienti dallo Stato della Città del Vaticano, ... (omissis) e dalla Repubblica di San Marino i contribuenti dai quali o per conto dei quali ne è effettuata l'introduzione nel territorio dello Stato sono tenuti al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto a norma del secondo comma dell'art. 17.

3) ... (omissis).

DL 331/93 – DISCIPLINA TEMPORANEA DELLE OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE

Articolo 37

Operazioni intracomunitarie

1. Fino a quando non entra in vigore il regime definitivo degli scambi con gli altri Stati membri della Comunità economica europea l'imposta sul valore aggiunto si applica anche alle operazioni intracomunitarie secondo le disposizioni di cui al presente titolo.

Articolo 38

Acquisti intracomunitari

1. L'imposta sul valore aggiunto si applica sugli *acquisti intracomunitari* di beni effettuati nel *territorio dello Stato* nell'esercizio di imprese, arti e professioni⁵¹ ... (omissis).

2. Costituiscono *acquisti intracomunitari* le *acquisizioni*, derivanti da *atti a titolo oneroso*, della proprietà di beni ... (omissis), *spediti o trasportati nel territorio dello Stato da altro Stato membro* dal cedente, nella qualità di soggetto passivo d'imposta, ovvero dall'acquirente o da terzi per loro conto⁵².

3. Costituiscono inoltre acquisti intracomunitari:

a) ... (omissis)

b) la *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 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 membro⁵³;

⁵¹ L'articolo 38 comma 1, analogamente a quanto fatto dall'art. 1 del Dpr 633/72, individua i presupposti per l'applicazione dell'Iva, stabilendo che "l'Iva è dovuta sugli acquisti intracomunitari di beni (*presupposto oggettivo*, poi definito nel successivo comma 2 dello stesso articolo 38), effettuati nel territorio dello Stato (*presupposto territoriale*, poi definito dall'articolo 40 commi 1 e 2), nell'esercizio di imprese, arti e professioni (*presupposto soggettivo*, per il quale si rimanda agli articoli 4 e 5 del Dpr 633/72) .

⁵² L'articolo 38 comma 2, analogamente a quanto fatto dagli artt. 2 e 3 del Dpr 633/72, definisce il presupposto oggettivo per l'applicazione dell'imposta, individuandone i tre elementi costitutivi: trasferimento della proprietà, onerosità e trasporto della merce nel territorio dello Stato da altro Stato membro.

⁵³ Talune operazioni, anche se prive di parte dei requisiti previsti dal comma 2 per la sussistenza del *presupposto oggettivo*, sono ugualmente considerate *acquisti intracomunitari*, al fine di evitare possibili fenomeni elusivi. Costituisce quindi acquisto

c) ... (omissis);

d) ... (omissis);

e) ... (omissis).

4. ... (omissis).

4-bis. ... (omissis).

5. Non costituiscono acquisti intracomunitari:

a) l'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali ... (omissis), 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 Comunità⁵⁴; ... (omissis)

b) l'introduzione nel territorio dello Stato, in esecuzione di una cessione, di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assiemati dal fornitore o per suo conto⁵⁵;

intracomunitario l'*introduzione* in Italia di beni effettuata da un soggetto Iva comunitario, per esigenze della sua impresa a qualsiasi titolo diverso dalla cessione (non si ha, in questo caso, alcuna *acquisizione della proprietà*, ma la mera *introduzione dei beni*. Il soggetto comunitario, per rendersi debitore dell'imposta e adempiere agli obblighi previsti, deve nominare un rappresentante fiscale o identificarsi direttamente. Esempio: se un operatore francese costruisce un immobile in Italia ed introduce dalla Francia all'Italia i materiali per la costruzione (strutture metalliche, cemento, materiale per edilizia ecc...) da inserire nell'opera da realizzare, deve rilevare l'acquisto intracomunitario di beni quando gli stessi entrano nel territorio nazionale, nominando un rappresentante fiscale per gli adempimenti di competenza.

Il successivo comma 3, alle lettere a) e b) (al quale si rimanda) individua poi due situazioni dove, pur in presenza della *introduzione in Italia di beni da parte di un soggetto passivo Comunitario*, la stessa non consente di realizzare il presupposto soggettivo: si tratta, delle introduzioni in perfezionamento attivo di beni destinati ad uscire successivamente dal territorio nazionale e dei beni introdotti in Italia al fine di essere quivi montati per la successiva vendita.

⁵⁴ Si tratta del "perfezionamento attivo". In deroga a quanto previsto dall'art. 38 comma 2 lett. b), se i beni entrano in Italia per conto di un soggetto comunitario ai soli fini di una lavorazione, non vanno rilevati come acquisto intracomunitario da parte del soggetto estero.

⁵⁵ Si tratta della vendita di "beni comunitari installati in Italia": la vendita di beni mobili provenienti da un paese Comunitario ed introdotti nel territorio dello Stato per essere ivi ceduti *dopo* la loro installazione o montaggio, costituisce una operazione territorialmente rilevanti in Italia, ai sensi dell'art. 7-bis Dpr 633/72. L'introduzione dei beni in Italia destinati ad essere ivi installati non rappresenta quindi, in deroga a quanto previsto dall'art. 38 comma 2 lett. b), un acquisto intracomunitario.

Circa il momento di effettuazione dell'operazione, vale l'articolo 6 del Dpr 633/72: non trattandosi si un acquisto intracomunitario, gli obblighi Iva decorrono dal momento in cui avviene il trasferimento della

... (omissis).

7. L'imposta non è dovuta per l'acquisto intracomunitario nel territorio dello Stato, da parte di soggetto passivo d'imposta in altro Stato membro, di beni dallo stesso acquistati in altro Stato membro e spediti o trasportati nel territorio dello Stato a propri cessionari, soggetti passivi d'imposta ... (omissis), designati per il pagamento dell'imposta relativa alla cessione⁵⁶.

8. Si considerano effettuati in proprio gli acquisti intracomunitari da parte di commissionari senza rappresentanza.

Articolo 39

Effettuazione delle cessioni e degli acquisti intracomunitari

1. Le cessioni intracomunitarie e gli acquisti intracomunitari di beni si considerano effettuati all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione ... (omissis). Tuttavia se gli effetti traslativi o costitutivi si producono in un momento successivo alla consegna, le operazioni si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna.

Parimenti nel caso di beni trasferiti in dipendenza di contratti estimatori e simili, l'operazione si considera effettuata all'atto della loro rivendita a terzi o del prelievo da parte del ricevente ovvero, se i beni non sono restituiti anteriormente, alla scadenza del termine pattuito dalle parti e in ogni caso dopo il decorso di un anno dal ricevimento. Le disposizioni di cui al secondo e al terzo periodo operano a condizione

proprietà (solitamente, al termine della installazione). L'acquirente nazionale dovrà quindi assolvere l'imposta a norma dell'articolo 17 (autofattura).

⁵⁶ L'articolo 38 comma 7 introduce il meccanismo delle triangolazioni consentendo ad un soggetto Comunitario (promotore) che acquista da un altro soggetto comunitario (primo cedente) dei beni spediti in Italia per essere ivi rivenduti ad un soggetto Italiano (cessionario finale), di non dover assoggettare tale operazione ad Iva italiana. In mancanza dell'esclusione prevista dall'articolo 38 comma 7, infatti, il promotore della triangolazione sarebbe stato, ai sensi dell'articolo 38 comma 1, tenuto ad identificarsi ai fini Iva in Italia per "applicare" l'Iva sull'acquisto intracomunitario effettuato. Il meccanismo è poi confermato, sul piano degli adempimenti, dall'articolo 44 comma 2 lett. a) che – ai fini della individuazione del soggetto passivo – stabilisce espressamente che in presenza di triangolazione con promotore Comunitario e destinatario finale Italiano, soggetto passivo non è il promotore Comunitario ma il destinatario finale Italiano.

che siano osservati gli adempimenti di cui all'articolo 50, comma 5⁵⁷.

2. Se anteriormente al verificarsi dell'evento indicato nel comma 1 è stata emessa la fattura relativa ad un'operazione intracomunitaria la medesima si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato, alla data della fattura.

3. Le cessioni ... (omissis), di cui all'articolo 41 (*cessioni intracomunitarie, ndr*) e gli acquisti intracomunitari di cui all'articolo 38 (*acquisti intracomunitari, ndr*) se effettuati in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un mese solare, si considerano effettuati al termine di ciascun mese.

Articolo 40

Territorialità delle operazioni intracomunitarie

1. Gli acquisti intracomunitari sono effettuati nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni, originari di altro Stato membro ... (omissis), spediti o trasportati dal territorio di altro Stato membro nel territorio dello Stato⁵⁸.

2. L'acquisto intracomunitario si considera effettuato nel territorio dello Stato (*anche, ndr*) quando l'acquirente è ivi soggetto d'imposta, *salvo che* sia comprovato che l'acquisto è stato assoggettato ad imposta in altro Stato membro di destinazione del bene⁵⁹. E' comunque effettuato senza pagamento dell'imposta l'acquisto intracomunitario di beni spediti o trasportati in altro Stato membro se i beni stessi risultano ivi oggetto di successiva cessione a soggetto d'imposta nel territorio di tale Stato ... (omissis) e se il cessionario risulta designato come debitore dell'imposta relativa⁶⁰.

⁵⁷ Registro di carico/scarico.

⁵⁸ L'articolo 40 definisce la territorialità degli acquisti intracomunitari: l'acquisto intracomunitario si considera effettuato in Italia quando ha per oggetto beni spediti o trasportati in Italia (articolo 40 comma 1).

⁵⁹ Se il cliente finale è soggetto passivo nel proprio paese assolve l'Iva in quanto designato dal soggetto italiano, promotore della triangolazione; diversamente, il soggetto italiano promotore della triangolazione dovrebbe assolvere l'Iva sull'acquisto intracomunitario effettuato nel paese di destinazione finale del bene nominando in quel paese un proprio rappresentante fiscale.

⁶⁰ La previsione contenuta nell'articolo 40 comma 2 prima parte (sussistenza della territorialità in presenza di acquirente italiano) rappresenta una norma di salvaguardia del pagamento Iva nel paese comunitario di destinazione finale della merce, attraendo – a determinate condizioni, vedi oltre – in Italia anche acquisti di beni che non vengono introdotti nel territorio nazionale e che, come tali, andrebbero

Articolo 41**Cessioni intracomunitarie non imponibili**

1. Costituiscono cessioni non imponibili:

a) le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta.

I beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni. ... (omissis);

2. Sono assimilate alle cessioni di cui al comma 1, lettera a):

... (omissis);

c) l'invio di beni⁶¹ nel territorio di altro Stato membro, mediante trasporto o spedizione a cura del soggetto passivo nel territorio dello Stato, o da terzi per suo conto, in base ad un titolo diverso da quelli indicati nel successivo comma 3 di beni ivi esistenti.

3. La disposizione di cui al comma 2, lettera c), non si applica per i beni inviati in altro Stato membro, oggetto di perizie o delle operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali indicate

considerati operazioni territorialmente non rilevanti ai sensi dell'art. 7-bis del Dpr 633/72.

Il senso della norma è quello di salvaguardare il pagamento dell'Iva nelle triangolazioni dove il promotore è un soggetto italiano che incarica il primo cedente comunitario di trasferire la merce in un altro stato membro a favore di un terzo soggetto (cessionario finale): in questo modo, il promotore italiano della triangolazione è incentivato a designare come debitore dell'imposta il cessionario finale.

Tale meccanismo si basa sul presupposto che negli altri paesi UE operi una norma analoga all'art. 38 comma 7 che, in presenza di triangolazioni promosse da un soggetto non residente nel paese di destinazione finale dei beni, individua come soggetto passivo il cessionario finale (residente nel paese di destinazione dei beni) in luogo del promotore (non residente) della triangolazione.

Il successivo articolo 46 comma 2, ultima parte disciplina poi gli adempimenti in presenza di triangolazione promossa da un Italiano, prevedendo che lo stesso debba indicare il codice identificativo Iva del destinatario finale, designandolo come soggetto debitore dell'imposta.

⁶¹ Si tratta del caso speculare a quello previsto dall'art. 38 comma 3 lett. b): anche in assenza di vendita, il mero *invio* in altro stato membro per esigenze dell'impresa a qualsiasi titolo diverso dalla cessione si qualifica come operazione assimilata ad una cessione intracomunitaria non imponibile. Esempio: un imprenditore italiano che costruisce un immobile in Francia ed introduce in Francia dall'Italia i materiali per la costruzione (strutture metalliche, cemento, materiale per edilizia ecc...) da inserire nell'opera da realizzare, effettua una cessione di beni non imponibile.

nell'art. 38, comma 5, lettera a), o per essere ivi temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni ... (omissis);

4. Agli effetti del (*Plafond, ndr*), le cessioni (*Intracomunitarie, ndr*), sono computabili ai fini della determinazione della percentuale e dei limiti ivi considerati.

Articolo 43**Base imponibile ed aliquota**

1. Per gli acquisti intracomunitari di beni la base imponibile è determinata secondo le disposizioni di cui agli articoli 13,14 e 15 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

... (omissis).

4. Per le introduzioni di cui all'articolo 38, comma 3, lettera b), e per gli invii di cui all'articolo 41, comma 2, lettera c), la base imponibile è costituita dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni.

5. Per gli acquisti intracomunitari di beni si applica l'aliquota relativa ai beni, secondo le disposizioni di cui all'articolo 16 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Articolo 44**Soggetti passivi**

1. L'imposta sulle operazioni intracomunitarie imponibili, di cui ai precedenti articoli, è dovuta dai soggetti che effettuano (le cessioni di beni⁶² e) gli acquisti intracomunitari⁶³ ... omissis.

2. In deroga al comma 1, l'imposta è dovuta:

a) per le cessioni di cui al comma 7 dell'articolo 38⁶⁴, dal cessionario (*italiano, ndr*) designato con l'osservanza degli adempimenti di cui agli articoli 46, 47 e 50, comma 6.

... (omissis)

⁶² La norma si riferisce alle sole cessioni intracomunitarie imponibili (es. vendite a privati o soggetti UE non identificati, cessioni di beni che non vengono trasferite dall'Italia ad altro paese UE ecc...).

⁶³ Si tratta dell'acquirente dei normali acquisti intracomunitari. Nel caso in cui l'acquisto intracomunitario sia fatto da un soggetto passivo UE, dovrà identificarsi ai fini Iva in Italia o nominare un rappresentante fiscale (vedi art. 38 comma 3 lett. b DL 331/93).

⁶⁴ Si tratta delle operazioni triangolari con destinazione finale dei beni nel territorio italiano e con acquirente

Articolo 45**Detrazioni**

1. E' ammessa in detrazione ... (omissis), l'imposta dovuta per gli acquisti intracomunitari di beni effettuati nell'esercizio di impresa, arti e professioni.

Articolo 46**Fatturazione delle operazioni intracomunitarie**

1. La fattura relativa all'*acquisto intracomunitario* deve essere numerata e integrata dal cessionario 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'imposta, calcolata secondo l'aliquota dei beni.

Se trattasi di acquisto intracomunitario senza pagamento dell'imposta o non imponibile o esente, in luogo dell'ammontare dell'imposta nella fattura deve essere indicato il titolo con l'eventuale indicazione della relativa norma comunitaria o nazionale.

2. Per le *cessioni intracomunitarie* di cui all'articolo 41, è emessa fattura ... (omissis), entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, con l'indicazione, in luogo dell'ammontare dell'imposta, che si tratta di operazione non imponibile e con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale.

La fattura deve inoltre contenere l'indicazione del numero di identificazione attribuito, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, al cessionario dallo Stato membro di appartenenza (omissis).

La fattura emessa per la cessione di beni, spediti o trasportati da uno Stato membro in altro Stato membro, acquistati senza pagamento dell'imposta a norma dell'articolo 40, comma 2⁶⁵, secondo periodo, deve contenere il numero di identificazione attribuito al cessionario dallo Stato membro di destinazione dei beni e la designazione dello stesso quale debitore dell'imposta.

3. La fattura di cui al comma 2, se trattasi di beni spediti o trasportati dal soggetto passivo o per suo conto, ai sensi dell'articolo 41, comma 2, lettera c) ⁶⁶,

italiano designato al pagamento dell'imposta per conto del promotore della triangolazione comunitaria.

⁶⁵ Triangolazione comunitaria, dove l'operatore nazionale opera quale promotore della triangolazione.

⁶⁶ Invio di beni a titolo diverso dal trasferimento della proprietà: in tal caso, il cedente nazionale effettua "nei confronti di se stesso" un'operazione assimilata ad una

nel territorio di altro Stato membro, deve recare anche l'indicazione del numero di identificazione allo stesso attribuito da tale Stato; ... (omissis).

4. ... (omissis).

5. Il cessionario di un acquisto intracomunitario ... (omissis), che non ha ricevuto la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, deve emettere entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione stessa la fattura di cui al comma 1, in unico esemplare; se ha ricevuto una fattura indicante un corrispettivo inferiore a quello reale deve emettere fattura integrativa entro il giorno 15 del mese successivo alla registrazione della fattura originaria.

Articolo 47**Registrazione delle operazioni intracomunitarie**

1. Le fatture relative agli acquisti intracomunitari ... (omissis), previa integrazione a norma dell'articolo 46, comma 1, sono annotate distintamente, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente nel registro (*iva vendite, ndr*), secondo l'ordine della numerazione, con l'indicazione anche del corrispettivo delle operazioni espresso in valuta estera. ... (omissis). Ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta, le fatture sono annotate distintamente anche nel registro (*iva acquisti, ndr*).

... (omissis).

4. Le fatture relative alle cessioni intracomunitarie ... (omissis), sono annotate distintamente nel registro (*iva vendite, ndr*), secondo l'ordine della numerazione ed entro il termine di emissione, con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione.

Articolo 50**Obblighi connessi agli scambi intracomunitari**

1. Le cessioni intracomunitarie ... (omissis), sono effettuate senza applicazione dell'imposta nei confronti dei cessionari che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dallo Stato membro di appartenenza.

2. Agli effetti della disposizione del comma 1 l'ufficio, su richiesta degli esercenti imprese, arti e professioni, e secondo modalità stabilite con decreto del Ministro delle finanze, conferma la validità del numero di

cessione intracomunitaria non imponibile. Dovrà identificarsi ai fini Iva nello Stato estero (direttamente o mediante rappresentante fiscale).

identificazione attribuito al cessionario o committente da altro Stato membro della Comunità economica europea, nonché i dati relativi alla ditta, denominazione o ragione sociale, e in mancanza, al nome e al cognome.

3. Chi effettua acquisti intracomunitari soggetti all'imposta deve comunicare all'altra parte contraente il proprio numero di partita IVA ... (omissis).

4. ... (omissis).

5. I movimenti relativi a beni spediti in altro Stato della Comunità economica europea o da questo provenienti in base ad uno dei titoli non traslativi di cui all'art. 38, comma 5, lettera a) ⁶⁷, devono essere annotati in apposito registro (*registro di carico/scarico, ndr*).

6. I contribuenti presentano in via telematica all'Agenzia delle dogane gli elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari, nonché delle prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies ... (omissis), rese nei confronti di soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro della Comunità e quelle da questi ultimi ricevute. ... (omissis).

7. Le operazioni intracomunitarie per le quali anteriormente alla consegna o spedizione dei beni sia stata emessa fattura o pagato in tutto o in parte il corrispettivo devono essere comprese negli elenchi (*intrastat, ndr*) con riferimento al periodo nel corso del quale è stata eseguita la consegna o spedizione dei beni per l'ammontare complessivo delle operazioni stesse.

Articolo 50-bis

Depositi fiscali ai fini IVA

1. Sono istituiti, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, speciali depositi fiscali, in prosieguo denominati "depositi IVA", per la custodia di beni nazionali e comunitari che non siano destinati alla vendita al minuto nei locali dei depositi medesimi. ... (omissis). Sono altresì considerati depositi IVA:

a) ... (omissis)

b) i depositi doganali ... (omissis)

3. Ai fini della gestione del deposito IVA deve essere tenuto un apposito registro che evidenzia la movimentazione dei beni ... (omissis).

⁶⁷Si tratta del c.d. *perfezionamento passivo*: introduzione in Italia di beni oggetto di perizia, di perfezionamento o di manipolazioni usuali.

4. Sono effettuate senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto le seguenti operazioni:

a) gli acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione in un deposito IVA;

b) le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito IVA previa prestazione di idonea garanzia commisurata all'imposta. ... (omissis)

c) le cessioni di beni, nei confronti di soggetti identificati in altro Stato membro della Comunità economica, eseguite mediante introduzione in un deposito IVA;

d) ... (omissis);

e) le cessioni di beni custoditi in un deposito IVA;

f) le cessioni intracomunitarie di beni estratti da un deposito IVA con spedizione in un altro Stato membro della Comunità europea ... (omissis);

g) le cessioni di beni estratti da un deposito IVA con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità europea;

h) le prestazioni di servizi, comprese le operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali, relative a beni custoditi in un deposito IVA ... (omissis);

i) il trasferimento dei beni in altro deposito IVA.

5. ... (omissis);

6. L'estrazione dei beni da un deposito IVA ai fini della loro utilizzazione o in esecuzione di atti di commercializzazione nello Stato può essere effettuata solo da soggetti passivi d'imposta agli effetti dell'IVA iscritti alla Camera di commercio da almeno un anno, che dimostrino una effettiva operatività e attestino regolarità dei versamenti IVA ... (omissis) e comporta il pagamento dell'imposta; la base imponibile è costituita dal corrispettivo relativo all'operazione non assoggettata all'imposta per effetto dell'introduzione ... (omissis).

L'imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione, a norma dell'articolo 17, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633; ... (omissis)

Articolo 58

Operazioni non imponibili

1. Non sono imponibili, anche agli effetti del (*Plafond, ndr*), le cessioni di beni ... (omissis) effettuate nei confronti di cessionari (*nazionali, ndr*) ... (omissis) se i beni sono trasportati o spediti in altro Stato membro a cura o a nome del cedente ... (omissis).