



Camera di Commercio
Pavia

LA DISCIPLINA IVA NELLE OPERAZIONI COMUNITARIE E INTERNAZIONALI

Quando si parla di operazioni internazionali occorre distinguere le operazioni poste in essere con soggetti appartenenti all'Unione Europea dalle operazioni poste in essere con soggetti appartenenti a Paesi terzi. Infatti, con la realizzazione del mercato unico europeo, a partire dal 1° gennaio 1993 si è assistito alla soppressione delle frontiere fiscali fra gli Stati membri con la conseguente evoluzione normativa fiscale a livello europeo - in Italia rappresentata dal DL 331/93 convertito dalla legge 427/93 - e l'introduzione di obblighi particolari come, ad esempio, la compilazione e la presentazione dei cosiddetti modelli Intrastat.

Si parlerà quindi di operazioni intracomunitarie (cessioni/acquisti di beni) rispetto alle "normali" operazioni di esportazione/importazione di beni poste in essere con operatori di paesi terzi. Con decorrenza 2010 sono stati introdotti numerosi nuovi adempimenti fiscali e dichiarativi associati alla cessione di beni e prestazioni di servizi in ambito internazionale. Con il recepimento delle direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE sono cambiate le regole di territorialità delle prestazioni di servizi ed è stato introdotto l'obbligo delle dichiarazioni Intrastat per i servizi che avvengono tra soggetti d'imposta dell'Unione Europea. Le nuove regole hanno anche modificato le modalità di rimborso dell'IVA pagata all'estero. Queste nuove norme hanno come obiettivo il contrasto delle frodi IVA. A tale proposito interviene anche il decreto Legge 40/2010 che obbliga, con decorrenza 1 luglio 2010, i soggetti passivi Iva a comunicare telematicamente all'Agenzia delle Entrate tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute da operatori economici dei Paesi black list (individuati dai decreti del ministero dell'Economia e delle Finanze del 4 maggio 1999 e del 21 novembre 2001).



Internazionalizzazione on-line
La disciplina IVA nelle operazioni
comunitarie e internazionali



IVA (Imposta sul Valore Aggiunto): presupposti, principio di territorialità soggetti passivi e autofatturazione ▼

IVA nelle operazioni internazionali: DPR. 633/1972 e D.L. 331/1993 convertito con L. 427/1993 ▼

Nuove regole IVA per l'internazionalizzazione in vigore dal 2010 ▼

Nuovo trattamento Iva dei servizi in ambito internazionale in vigore dal 2010 ▼

Operazioni intracomunitarie ▼

- Acquisti intracomunitari (art. 38, D.L. 331/1993) ▼
- Cessioni intracomunitarie (art. 41, D.L. 331/1993) ▼
- Operazioni triangolari ▼
- Triangolazioni con lavorazione ▼
- Vendite e acquisti intracomunitari per corrispondenza o su catalogo ▼

Identificazione diretta e rappresentante fiscale ▼

Cessione all'esportazione

- Esportazioni dirette (art. 8 Comma1 lettera a) - DPR 633/1972) ▼



- Cessioni ad esportatori non residenti (art 8. Comma1 lettera b)- DPR 633/1972) ▼
- Esportazioni indirette (art. 8 Comma1 lettera c) - DPR 633/1972) ▼
- Esportazioni triangolari ▼
- Operazioni assimilate alle esportazioni (art. 8 bis - DPR 633/1972) ▼
- Lavorazioni all'estero ▼
- Contratti di appalto ▼
- Documentazione nelle cessioni all'esportazione ▼
- Scambi con Città del Vaticano e San Marino ▼
- Agevolazioni per gli esportatori abituali ▼

Importazione di beni ▼

Operazioni con soggetti residenti in Paesi" Black List" ▼

La presente pubblicazione, aggiornata al mese di aprile 2010, è stata curata, su commissione di Unioncamere Lombardia, dal dottor Giussani Gian Luca.



Camera di Commercio
Pavia

- ✓ Dichiaro di avere letto e di accettare le presenti condizioni (disclaimer) sulle modalità di utilizzo di questa pubblicazione per accedere al Pdf.

Disclaimer: La pubblicazione illustra sinteticamente i principali aspetti della disciplina Iva per le operazioni comunitarie e internazionali.

Per ogni esigenza aziendale, vista la complessità della materia, Unioncamere Lombardia raccomanda di acquisire comunque un parere qualificato da utilizzare in aggiunta alle informazioni contenute in questa pubblicazione.

Nessuna responsabilità derivante da un utilizzo improprio dei contenuti della presente pubblicazione da eventuali modifiche intervenute nella normativa o da possibili imprecisioni potrà essere pertanto imputata a Unioncamere o all'estensore della pubblicazione stessa.



Internazionalizzazione on-line
La disciplina IVA nelle operazioni
comunitarie e internazionali



IVA (Imposta sul Valore Aggiunto): presupposti, principio di territorialità soggetti passivi e l'autofatturazione

Presupposti

L'imposta sul valore aggiunto (IVA) 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 effettuate¹.

Gli elementi che devono sussistere affinché un'operazione sia rilevante ai fini IVA sono:

elemento oggettivo;
elemento soggettivo;
elemento territoriale.

Elemento Oggettivo

Deve trattarsi di:

- cessioni di beni: - atti a titolo oneroso che comportano il trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere (Art. 2 D.P.R. 633/72)-;
- prestazioni di servizi: 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 (Art. 3 D.P.R. 633/72);
- importazione di beni (Art. 67 D.P.R. 633/72).

Elemento Soggettivo:

Deve trattarsi di operazioni poste in essere nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni. Fanno eccezione le importazioni, le quali vengono sempre assoggettate ad imposta indipendentemente dal fatto che vengano effettuate da soggetti passivi d'imposta o meno.

Elemento Territoriale:

Affinchè le operazioni qualificabili come cessioni di beni o prestazioni di servizi siano rilevanti ai fini IVA occorre che siano effettuate nel territorio dello Stato. I limiti territoriali dello Stato italiano vengono precisati dall'art. 7 comma 1 lett. A) in base al quale "per Stato o territorio dello Stato si intende il territorio della Repubblica italiana, con esclusione dei comuni di Livigno e di Campione d'Italia e delle acque italiane del lago di Lugano". A partire dal 1993 è stata definita la territorialità delle operazioni intracomunitarie coincidente con il territorio dei paesi aderenti alla UE definiti nell'art. 7, 1 comma lett. B) del DPR 633/72.

Principio di territorialità

L'Italia ha adottato il principio di territorialità basato sul presupposto che la legge tributaria è applicabile esclusivamente nell'ambito territoriale dello Stato, obbligando alla sua osservanza tutti i soggetti che vi si trovano, siano essi cittadini o meno. Tale importante principio è contenuto nei nuovi articoli 7 del D.P.R. n. 633 del 26.10.1972 in vigore dal 2010.

Come già anticipato, è considerato territorio italiano ai fini IVA quello soggetto alla sua sovranità, con la sola eccezione dei Comuni di Livigno e Campione d'Italia e delle acque nazionali del lago di Lugano, racchiuse fra la sponda ed il confine politico nel tratto fra Ponte Tresa e Porto Ceresio.

Il criterio base assunto ai fini dell'individuazione del presupposto della territorialità è diverso a seconda che si tratti di cessione di beni oppure di prestazione di servizi.

¹ Per maggiori approfondimenti si veda il D.P.R. 26 Ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni e il D.L. del 30 Agosto 1993, n. 331 convertito dalla Legge n. 427 del 29 Ottobre 1993.



Restano escluse dal campo di applicazione dell'imposta le cessioni relative a beni in posizione doganale di merce estera:

- merci esistenti all'estero o viaggianti;
- merci giunte dall'estero ed in attesa di ricevere una destinazione doganale;
- merci introdotte in magazzino di temporanea custodia;
- merci in regime di deposito doganale;
- merci spedite in cauzione ad altre dogane;
- merci in transito;
- merci in temporanea esportazione.

Nota bene!	<i>Dal 2010 il principio di territorialità per le prestazioni di servizi ha subito una radicale modificazione. Il nuovo principio generale definito dall'art. 7ter DPR 633/72 sancisce che i servizi cosiddetti generici si considerano effettuati nel territorio dello Stato, e quindi soggetti ad IVA italiana quando resi a soggetti passivi stabiliti in Italia o quando resi a soggetti committenti privati da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.</i>
-------------------	--

Soggetti passivi e l'autofatturazione

I soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, definiti dall'art. , 7 comma 1 lett. d) come soggetti domiciliati in Italia, sono tenuti a quanto previsto dal DPR 633/72, che per le operazioni in campo IVA (imponibili, non imponibili o esenti) prevede l'emissione della fattura e tutti gli adempimenti successivi e dichiarativi.

In talune ipotesi, in alternativa alla regola generale sopra riportata, l'obbligo di emissione del documento-fattura passa dal cedente al cessionario e dal prestatore al committente (reverse charge). In tal caso il documento assume la connotazione di "autofattura" e viene emesso dal cessionario o committente nella loro qualità di soggetti IVA.

In ambito internazionale l'autofatturazione si rende obbligatoria quando un soggetto non residente effettua in Italia una operazione, cessione di beni o prestazione di servizio, nei confronti di un soggetto d'imposta residente (art. 17 comma 2 DPR 633/72). L'autofattura va emessa in un unico esemplare, anche per le operazioni esenti e non imponibili, e va annotata, contestualmente, sia nel registro delle fatture emesse sia in quello degli acquisti. Inoltre l'emissione dell'autofattura diventa obbligatoria per l'autoregolarizzazione degli acquisti intracomunitari qualora il cessionario residente entro il mese successivo all'effettuazione dell'acquisto intracomunitario non riceva la relativa fattura o la riceva in maniera irregolare (importo inferiore). Tale autofattura deve essere emessa entro il secondo mese successivo all'effettuazione dell'operazione ovvero entro il mese successivo alla registrazione della fattura originaria.

IVA nelle operazioni internazionali: D.P.R. 633/1972 e D.L. 331/1993 convertito con L. 427/1993

A titolo informativo e riepilogativo le operazioni internazionali sono sostanzialmente disciplinate dagli articoli schematicamente di seguito riportati.

D.P.R. 633/1972

- cessioni all'esportazione dirette (art. 8, lett. a)
- cessioni in Italia ad importatori esteri (art. 8, lett. b)
- esportazioni triangolari (art. 8, lett. a)
- esportazioni indirette (art. 8, lett. c)



Internazionalizzazione on-line
La disciplina IVA nelle operazioni
comunitarie e internazionali



operazioni assimilate alle esportazioni (art. 8-bis)
servizi internazionali (art. 9)
cessioni per la cooperazione con i Paesi in via di sviluppo (L. 49/1987)
operazioni con il Vaticano e San Marino (art. 71)
operazioni in base a trattati internazionali (art. 72)
D.L. 331/1993 convertito con L. 427/1993
cessioni intra-UE (art. 41)
acquisti intra-UE (art. 38)
operazioni triangolari con 1° cedente nazionale (art. 58)
operazioni di perfezionamento su beni nazionali destinati all'esportazione (art. 58)
Per le prestazioni di servizio a livello internazionale bisogna fare riferimento agli artt. 7-7 septies e 9 del DPR 633/72.

Nuove regole IVA per l'internazionalizzazione dal 2010

Molteplici sono i nuovi adempimenti fiscali e dichiarativi associati alla cessione di beni e prestazioni di servizi in ambito internazionale. Con il recepimento delle direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE sono cambiate le regole di territorialità delle prestazioni di servizi ed è stato introdotto l'obbligo delle dichiarazioni Intrastat per i servizi che avvengono tra soggetti d'imposta dell'Unione Europea. Le nuove regole hanno anche modificato le modalità di rimborso dell'IVA pagata all'estero. Queste nuove norme hanno come obiettivo il contrasto delle frodi IVA. A tale proposito interviene anche il decreto Legge 40/2010 che obbliga, con decorrenza 1 luglio 2010, i soggetti passivi IVA a comunicare telematicamente all'Agenzia delle Entrate tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute da operatori economici dei Paesi black list (individuati dai decreti del ministero dell'Economia e delle Finanze del 4 maggio 1999 e del 21 novembre 2001).

Le nuove regole modificano la nozione di "soggetto passivo IVA". L'art. 7-ter, c. 2, DPR 633/1972 ha allargato il concetto di soggetto passivo, precedentemente associato ad un soggetto in possesso di una partita IVA, a *i)* tutti i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni; *ii)* gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'art. 4, c. 4. DPR 633/1972, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole (enti commerciali); *iii)* gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, ma identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (a prescindere dall'attività effettivamente esercitata - istituzionale e non - e dalla destinazione del servizio acquistato).

L'estensione della qualifica di soggetto passivo produce effetti anche ai fini degli obblighi connessi all'assolvimento del tributo mediante il cosiddetto *reverse charge* - autofattura.

Infatti, l'art. 17, c. 2, DPR 633/1972, prevede che per le operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) territorialmente rilevanti in Italia, poste in essere da soggetti non residenti, gli obblighi di assolvimento dell'IVA siano adempiuti dai cessionari o committenti. Tutto questo ha portato ad un "depotenziamento" del ruolo del rappresentante fiscale in Italia di soggetti non residenti con interessi commerciali in Italia (gestione depositi, importazioni per la rivendita in Italia, ecc.).

La regola generale di territorialità delle prestazioni di servizi, contenuta nell'art. 7-ter del DPR 633/72, individua il Paese in cui le prestazioni di servizi sono territorialmente rilevanti sulla base del luogo di residenza del cliente/committente, almeno per quanto concerne le operazioni che si svolgono tra parti che siano entrambe soggetti passivi del tributo (mentre, per quanto concerne le operazioni in cui il committente è un privato, il principio generale rimane ancorato al domicilio del prestatore). Accanto a questa regola generale esistono eccezioni. Le deroghe al principio di base, contenute nei neo-introdotti articoli da 7-quater a 7-septies, D.P.R. 633/1972,



sono, in parte, riproposizioni di criteri già oggi conosciuti e, in parte, principi di nuova concezione.

Le recenti norme sono imperniate, più in particolare, su una struttura a due livelli di deroghe: deroghe oggettive sulla base della tipologia della prestazione e deroghe soggettive sulla base delle caratteristiche del soggetto committente (privato UE ed extra UE).

La nuova normativa sopra richiamata è accompagnata da nuovi obblighi dichiarativi inerenti le prestazioni di servizi tra soggetti d'imposta comunitari.

Ai sensi dell'art. 1 del decreto legislativo del 22 febbraio 2010 i soggetti passivi IVA devono presentare gli elenchi riepilogativi Intrastat delle seguenti operazioni intracomunitarie:

- cessioni intracomunitarie di beni;
- prestazioni di servizi diverse da quelle contenute negli artt. 7 quater e 7 quinquies DPR 633/72;
- acquisti intracomunitari di beni;
- acquisti di servizi generici ai sensi dell'art. 7ter DPR 633/72.

Le prestazioni di servizi rese e ricevute che dovranno essere indicate negli elenchi riepilogativi sono quelle *"generiche"*, ovverosia quelle diverse dalle prestazioni soggette a deroghe in base ai nuovi artt. 7-quater e 7-quinquies del DPR n. 633/72.

Pertanto, sono escluse dalla rilevazione negli elenchi riepilogativi, tra le altre, le prestazioni relative a beni immobili, di trasporto di passeggeri, di ristorazione e *catering*, di locazione anche finanziaria, di noleggio e simili a breve termine di mezzi di trasporto, le prestazioni relative ad attività culturali, artistiche, scientifiche, educative, ricreative e simili.

Inoltre, in base al nuovo art. 50 del D.L. n. 331/93, negli elenchi riepilogativi non sono comprese le operazioni per le quali non è dovuta l'imposta nello Stato membro in cui è stabilito il destinatario. (esenti e non imponibili - in attesa di chiarimenti)

Per la presentazione degli elenchi per via telematica entro il giorno 25 del mese successivo al periodo di riferimento, sono previste soltanto le periodicità:

- mensile, per le cessioni e gli acquisti di beni e servizi resi o ricevuti, qualora l'ammontare delle operazioni nel trimestre di riferimento e/o in uno dei quattro trimestri precedenti effettuate dal soggetto passivo sia superiore ad euro 50.000,00;
- e trimestrale, per i restanti soggetti. Il trimestre è quello solare.

Nuovo trattamento Iva dei servizi in ambito internazionale in vigore dal 2010

Con decorrenza 1 gennaio 2010, o meglio con la pubblicazione del Decreto Legislativo n. 18 del 22 gennaio 2010 sulla Gazzetta ufficiale n. 41 del 19 febbraio 2010 di recepimento delle direttive comunitarie 8-9/2008 e la 117/2008, è stato modificato il trattamento IVA dei servizi in ambito internazionale.

In particolare l'art. 7ter del DPR 633/72 prevede che tutti i servizi cosiddetti generici (diversi da quelli disciplinati dall'art. 7quater e quinquies) si considerano effettuati in Italia quando: a) sono resi a soggetti passivi stabiliti in Italia e b) resi a soggetti "privati" da soggetti passivi stabiliti in Italia. Uno dei principali elementi innovativi riguarda sicuramente lo sdoppiamento della regola generale sulla territorialità dei servizi che varia a seconda dello *"status"* del committente. Tutto ciò, in sostituzione della vecchia regola generale legata allo Stato della sede, domicilio o residenza del prestatore (ex art. 7, co. 3, del DPR n. 633/72).



Le nuove norme prevedono delle deroghe assolute (a prescindere del committente) e relative (quando il soggetto committente è un privato) al principio generale (luogo del committente). In particolare l'art. 7 quater DPR 633/72 prevede l'applicazione dell'IVA nel paese ove ubicato l'immobile (comma 1 lett. a) o dove utilizzato il servizio (trasporto passeggeri, ristorazione e locazioni automezzi a breve termine).

L'art. 7 quinquies DPR 633/72 relativamente ai servizi culturali, scientifici, artistici e sportivi, compreso fiere e manifestazioni assimilabili per tutto il 2010 assoggetta ad IVA in base al luogo di effettuazione. Con decorrenza 2011 anche questi servizi saranno disciplinati dall'art. 7 ter DPR 633/72 (IVA del paese del committente).

Le nuove norme relative ai servizi non fanno più distinzione come per il passato tra servizi comunitari e non. Per le prestazioni di servizi tra soggetti d'imposta della UE è stato introdotto l'obbligo dei modelli Intrastat servizi (intra 1-2 quater e quinquies).

Operazioni intracomunitarie

Dall'1.1.1993 le operazioni intracomunitarie sono disciplinate da una serie di norme particolari. L'ambito di applicazione di tale disciplina riguarda solo ed esclusivamente gli scambi intercorrenti tra i paesi UE.

Tutte le operazioni di compravendita tra aziende UE e aziende Extra UE daranno quindi origine non a cessioni-acquisti intracomunitari, bensì a vere e proprie operazioni di importazione-esportazione con conseguente obbligo da parte del cedente-cessionario di espletare tutte le formalità doganali.

Un'operazione per poter essere definita intracomunitaria deve avere i seguenti requisiti:
onerosità: occorre che l'operazione di acquisto o cessione sia effettuata a titolo oneroso;
effettiva movimentazione: è necessario che il bene sia trasferito da uno Stato membro ad un altro, indipendentemente dal soggetto che effettua il trasporto;
soggettività passiva: è necessario che l'operazione abbia per contraenti soggetti passivi comunitari;

costituzione diritto di proprietà: occorre che l'operazione comporti la costituzione del diritto di proprietà, o di altro diritto reale, sul bene oggetto dello scambio.

Le operazioni intracomunitarie possono essere di due tipi:

acquisti intracomunitari;



Internazionalizzazione on-line
La disciplina IVA nelle operazioni
comunitarie e internazionali



cessioni intracomunitarie.

Acquisti intracomunitari (art. 38, D.L. 331/1993)

Ricorrendo tutti i requisiti vengono considerati acquisti intracomunitari e pagano l'IVA nel Paese di destinazione gli acquisti a titolo oneroso della proprietà o di altro diritto reale su beni mobili materiali, trasportati o spediti in Italia da un altro Stato membro, a cura del cedente, dell'acquirente o di terzi per loro conto, effettuati da imprese, società ed enti commerciali o da esercenti arti e professioni (cioè da soggetti IVA). Anche il cedente comunitario deve essere un operatore economico.

Sono assimilate alle operazioni di acquisto intracomunitario:

gli acquisti (come delineato più sopra) effettuati anche da parte di enti e associazioni non commerciali;

l'introduzione nel territorio dello Stato, da parte di imprese, società, esercenti arti e professioni e enti non commerciali, di beni dagli stessi precedentemente importati in altro Stato membro.

La disposizione si applica anche per l'introduzione nel territorio italiano di beni provenienti da altra impresa esercitata dallo stesso soggetto in altro Stato membro (es. passaggio di un bene da una propria filiale in Germania al proprio deposito in Italia);

l'acquisto di mezzi di trasporto nuovi, trasportati o spediti da altro Stato membro, anche se il cedente non è soggetto IVA e non è effettuato nell'esercizio di impresa, arte o professione (quindi anche nel caso di acquisti da parte di privati);

l'introduzione di beni in deposito (che non sia deposito IVA) presso un operatore italiano, da parte di operatore appartenente ad altro Stato membro.

Chi effettua acquisti soggetti ad imposta deve comunicare al cedente il proprio numero di partita IVA, preceduto dalla sigla IT.

Gli acquisti intracomunitari si considerano effettuati nel territorio dello Stato Italiano e sono quindi soggetti all'applicazione delle norme IVA:

se hanno per oggetto beni originari di altro Stato membro o che in tale Stato sono immessi in libera pratica (cioè se in tale Stato hanno assolto i dazi doganali UE), spediti o trasportati dal territorio di tale Stato membro nel territorio italiano;

se l'acquirente è soggetto IVA in Italia, a meno che l'acquisto è assoggettato ad IVA nel Paese UE di eventuale nuova destinazione della merce (in caso di triangolazione UE).

Il momento impositivo ai fini IVA risulta essere il momento di effettuazione dell'acquisto intracomunitario, e precisamente:

la consegna dei beni nel territorio dello Stato al cessionario o a terzi per suo conto (nel caso in cui il trasporto non sia curato personalmente dal cessionario o da terzi per suo conto);

l'arrivo nel luogo di destinazione nel territorio dello Stato (nel caso in cui il trasporto sia effettuato con mezzi del cessionario);

il momento della produzione degli effetti traslativi della proprietà o, comunque, entro un anno dalla consegna (se tali effetti sono prodotti posteriormente alla consegna o all'arrivo a destinazione dei beni);

l'atto della fatturazione o del pagamento (anche parziale) del corrispettivo dovuto (se anteriormente ai momenti individuati ai punti precedenti si è ricevuta fattura o si è pagato il corrispettivo).

Non costituiscono acquisti intracomunitari:

gli acquisti effettuati da privati residenti per i quali l'IVA è applicata sempre dal venditore estero con l'aliquota locale in base al principio di origine;



l'introduzione nello Stato di beni oggetto di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, a condizione che tali beni siano spediti al committente, soggetto IVA, nello Stato membro di provenienza o, per suo conto, in altro Stato (sia membro sia al di fuori della UE);
l'introduzione di beni (strumentali) temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni;
l'introduzione di beni che, se importati, beneficerebbero della temporanea importazione in esenzione di dazi;
l'introduzione di beni, in esecuzione di una cessione, destinati ad essere installati o montati dal fornitore o per suo conto. Se il committente è un privato l'operatore comunitario deve dotarsi di partita iva italiana, tramite identificazione diretta o rappresentante fiscale, se il committente è un soggetto iva in mancanza di una partita iva italiana in capo all'operatore comunitario dovrà emettere autofattura;
gli acquisti di beni (diversi da mezzi di trasporto nuovi e dai beni soggetti ad accisa) effettuati da enti non commerciali non soggetti passivi IVA, da soggetti che effettuano unicamente operazioni esenti e da agricoltori in regime speciale, se l'ammontare complessivo degli acquisti effettuati durante l'anno precedente non ha superato Euro 8.263,31 e fino a quando tale importo non venga superato nell'anno in corso. Finché vigono tali condizioni si applica l'Iva del Paese di origine;
gli acquisti di beni se il cedente beneficia nel proprio Stato membro dell'esonero concesso alle piccole imprese;
i trasferimenti di beni a titolo gratuito (omaggi, campioni, sostituzioni di beni in garanzia) che non scontano, comunque, l'IVA;
gli acquisti di beni usati da operatori intracomunitari soggetti al regime del margine nel proprio Stato;
le importazioni di gas, mediante sistemi di gas naturale, e le importazioni di energia elettrica effettuate nei confronti di residenti in un altro Stato Ue.

La base imponibile per gli acquisti intracomunitari di beni si determina secondo le normali regole IVA e l'aliquota da applicare è la stessa prevista per le operazioni interne.

Il soggetto debitore dell'imposta è, in via generale, colui che effettua le cessioni di beni, gli acquisti intracomunitari e le prestazioni di servizi. In deroga a tale regola generale l'imposta è dovuta da:

cessionario designato, debitore IVA nel caso di triangolazioni;
committente del servizio, soggetto IVA nel territorio dello Stato per determinate prestazioni, se il prestatore non è residente ed è privo di stabile organizzazione;
rappresentante fiscale, per le operazioni intra-UE effettuate da un soggetto passivo non residente e privo di stabile organizzazione in Italia, nonché per le vendite a distanza effettuate da un'impresa di altro Stato UE in Italia (vedi paragrafi successivi).

Le fatture di acquisto intracomunitario devono essere numerate ed integrate ovvero registrate sia sul libro IVA vendite sia su quello IVA acquisti entro il mese di ricevimento o successivamente, ma comunque mai oltre 15 giorni dalla data di ricevimento, con l'indicazione del controvalore in Euro dell'imponibile, dell'ammontare dell'IVA o del titolo di eventuale non imponibilità o esenzione.

Per gli esercenti del commercio al minuto è possibile registrare le fatture intracomunitarie di acquisto nel registro dei corrispettivi, sempre nel rispetto delle modalità e dei termini sopra indicati.

In caso di mancato ricevimento della fattura di acquisto entro il mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni (consegna, arrivo o pagamento), il cessionario o, in suo luogo, il committente deve emettere autofattura in unico esemplare entro il mese seguente.



Sull'autofattura deve essere indicato il codice identificativo attribuito al cedente o prestatore UE.

Il cessionario o committente che riceve fattura con indicazione di un corrispettivo inferiore a quello reale è tenuto alla regolarizzazione di tale errore tramite l'emissione di autofattura integrativa, in unico esemplare, entro il mese successivo a quello di registrazione della fattura originaria

E' evidente che i suddetti documenti devono essere annotati sia sul registro delle fatture sia su quello degli acquisti entro il mese di emissione.

Cessioni intracomunitarie (art. 41, D.L. 331/1993)

Sono considerate cessioni intracomunitarie le cessioni a titolo oneroso di beni spediti o trasportati, a cura del cedente o dell'acquirente o da terzi, nel territorio di un altro Stato membro a soggetti passivi di imposta. Si realizza cessione intracomunitaria anche quando i beni che ne costituiscono l'oggetto sono ceduti ad enti e associazioni non soggetti all'imposta, ad agricoltori in regime speciale a operatori che effettuano solo operazioni attive esenti (purché i predetti soggetti non siano esonerati dal pagamento dell'imposta sugli acquisti UE nel proprio Stato e a condizione che comunichino al cedente nazionale il proprio codice identificativo). Le cessioni a titolo gratuito non costituiscono cessioni intracomunitarie non imponibili, in quanto mancano del requisito dell'onerosità.

Per le cessioni non imponibili IVA deve essere emessa la relativa fattura secondo le seguenti modalità:

occorre menzionare che si tratta di "operazione non imponibile ai sensi dell'art. 41, DL 331/1993";

deve essere indicato il numero di partita IVA attribuito al cliente dallo Stato membro di appartenenza: l'indicazione della partita IVA del cliente è necessaria per beneficiare della non imponibilità della cessione;

in caso di triangolazioni occorre indicare il numero di identificazione attribuito al cessionario dallo Stato membro di destinazione dei beni e la designazione dello stesso quale debitore dell'imposta. La designazione deve risultare dalla fattura emessa dal primo cessionario italiano;

Le fatture per le cessioni e le prestazioni intracomunitarie devono essere distintamente annotate nel registro delle fatture emesse entro 15 giorni dall'emissione, ovvero entro il mese di emissione per le fatturazioni differite, secondo il numero progressivo di fattura attribuito.

Il comma 2 dell'art. 41, DL 331/1993 ha delineato le operazioni che possono essere assimilate alle operazioni di cessione intracomunitaria e che sono considerate non imponibili:

le vendite di mezzi di trasporto nuovi (trasportati o spediti dal cedente, dall'acquirente o da terzi per suo conto in altro Stato membro) anche non effettuati nell'esercizio di imprese e anche se l'acquirente non è soggetto IVA;

invio di beni nel territorio di altro Stato membro a cura di un soggetto passivo IVA italiano per competenze della sua impresa, anche se destinati ad altra impresa comunitaria appartenente allo stesso soggetto nazionale. Sono equiparate anche le operazioni di invio della merce in un altro Paese UE con stoccaggio nel magazzino del cliente comunitario e trasferimento a quest'ultimo della proprietà solo al momento del prelievo.



Cessioni intracomunitarie e assimilate

OPERAZIONE	REGIME IVA
Cessioni a soggetti d'imposta in altri Paesi UE e con trasporto in altro Paese UE	non imponibile (art. 41 co. 1 lett. a)
Cessioni di beni spediti in altro Stato UE e ivi installati, montati o assiemati dal fornitore o per suo conto	non imponibile (art. 41 co. 1 lett. c)
Cessioni di mezzi di trasporto nuovi a chiunque e da chiunque trasportati in altro Stato UE	non imponibile (art. 41 co. 2 lett. b)
Cessioni in base a catalogo, per corrispondenza e simili (vendite a distanza) a privati	non imponibile da Euro 100.000,00 in poi (o su opzione) (art. 41 co. 1 lett. b)
Invio dei beni in altri Stati UE nell'ambito della stessa impresa	non imponibile se l'impresa è soggetto d'imposta anche nell'altro Stato UE (art. 41 co. 2 lett. c)

Non costituisce cessione l'invio nel territorio di altro Stato UE di beni oggetto di operazioni di perfezionamento o di manipolazione, o destinati ad essere temporaneamente utilizzati per prestazioni nonché di beni che, se fossero importati, beneficerebbero della temporanea importazione.

Operazioni triangolari

Le triangolazioni sono operazioni nelle quali i beni sono oggetto di due trasferimenti giuridici, ma vengono consegnate direttamente dal primo fornitore al secondo cessionario con un unico trasferimento fisico.

In ambito intracomunitario l'art. 58 DL 331/93 comma 1 stabilisce che: "non sono imponibili le cessioni di beni effettuate nei confronti di cessionari o commissionari di questi se i beni sono trasportati o spediti in altro Stato membro a cura o a nome del cedente, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi".

In base alla residenza dei soggetti partecipanti si possono avere:

triangolazioni nazionali: con due operatori residenti e un terzo soggetto residente in qualsiasi altro Paese UE;

triangolazioni comunitarie: con tre operatori residenti in tre diversi Paesi UE;

triangolazioni extracomunitarie: con un operatore residente in Paese extra UE.

Triangolazioni con lavorazione

Si ha triangolazione con lavorazione quando la transazione di acquisto/vendita intracomunitaria viene affiancata da una prestazione di lavorazione resa da un soggetto diverso dal cedente. Anche in questo caso valgono le considerazioni fatte per le



Internazionalizzazione on-line
La disciplina IVA nelle operazioni
comunitarie e internazionali



triangolazioni con la sola differenza che al posto della figura del cessionario avremo quella del prestatore su cui dovrà gravare necessariamente l'obbligo di organizzare il trasporto al cliente finale. Le lavorazioni rientrano tra i servizi generici disciplinati dall'art. 7ter DPR 633/72 e pertanto si considerano effettuati in Italia quando sono resi a soggetti passivi stabiliti in Italia (si applica IVA del paese del committente il servizio). Si ricorda che i beni spediti a titolo non traslativo devono essere annotati in apposito registro dei beni in lavorazione tenuto e conservato a norma dell'art. 39 DPR 633/1972 (art. 50, co. 5, DL 331/93).

Vendite e acquisti intracomunitari per corrispondenza o su catalogo

Sono le cessioni di beni spediti o trasportati dal cedente o da altri per suo conto dall'Italia verso un altro Stato membro o viceversa, nei confronti di privati o di soggetti che beneficiano del regime derogatorio residenti in un altro Stato membro.

Sono esclusi dal regime in esame:

- cessioni di beni immateriali (brani musicali, software, ecc.) effettuate direttamente tramite internet (o mezzi elettronici di comunicazione simili) per le quali è prevista la disciplina del commercio elettronico diretto;
- le cessioni dei mezzi di trasporto nuovi;
- le cessioni previa installazione o montaggio;
- le cessioni di beni soggetti ad accisa (oli minerali, tabacchi lavorati e spiriti)

le quali sono sempre soggette ad Iva in Italia.

Gli acquisti si considerano effettuati in Italia se hanno per oggetto beni spediti o trasportati in Italia dal cedente o per suo conto ceduti in base a cataloghi, per corrispondenza e simili a:

persone fisiche non soggette IVA;
enti non commerciali non soggetti IVA, soggetti per i quali l'Iva è totalmente indetraibile perché effettuano soltanto operazioni esenti o produttori agricoli in regime speciale.

Queste operazioni devono essere effettuate da parte dell'operatore comunitario a mezzo di rappresentante fiscale oppure tramite identificazione diretta. Tale regime non si applica se l'ammontare delle cessioni di beni non supera nel corso dell'anno il limite di Euro 35.000,00 e sempreché tale limite non sia stato superato nel corso dell'anno precedente. Per queste cessioni l'imposta è dovuta nel Paese membro del cedente a meno che questi non abbia optato per l'applicazione dell'imposta in Italia.

Le vendite per corrispondenza sono non imponibili se l'ammontare delle cessioni in ciascuno Stato UE ha superato nell'anno precedente o in quello in corso Euro 100.000,00 o il minor ammontare previsto nell'altro Stato UE. Tale ammontare minimo è pari a € 35.000,00 per l'Italia. Per gli importi inferiori ai predetti limiti l'operazione è imponibile in Italia, salvo opzione per l'applicazione dell'IVA nell'altro Stato membro. L'opzione, da comunicare all'Ufficio anteriormente all'effettuazione della prima operazione non imponibile, implica la nomina del rappresentante fiscale, al quale dovrà essere fatturata la merce; il rappresentante fiscale effettuerà la vendita applicando l'Iva dello Stato estero.

Identificazione diretta e rappresentante fiscale

In base all'art. 17, co. 2, DPR 633/72 gli adempimenti IVA (fatturazione, registrazione fatture, liquidazioni periodiche, versamenti, dichiarazioni, ecc.) relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti (Comunitari e non), privi di stabile organizzazione, nei confronti di soggetti passivi stabiliti in Italia sono adempiuti da questi ultimi (committenti o cessionari).

Qualora il committente sia un privato o soggetto non passivo i soggetti non residenti possono, in alternativa:



Internazionalizzazione on-line
La disciplina IVA nelle operazioni
comunitarie e internazionali



- procedere all'identificazione diretta;
- nominare un soggetto residente (persona fisica o giuridica).

L'identificazione diretta è possibile solo per:

gli operatori intracomunitari;

gli operatori di Paese extra-Ue con i quali vigono accordi di assistenza reciproca in materia di imposte indirette.

L'identificazione diretta permette di adempiere direttamente gli obblighi ed esercitare i diritti derivanti dalla normativa Iva italiana connessi ad operazioni effettuate nel territorio dello Stato da o nei confronti di soggetti non residenti. Dal 2006, l'Ufficio competente a ricevere la domanda di identificazione diretta (mod. ANR/1 unitamente agli allegati) è il Centro Operativo di Pescara - Area Controlli - Servizio identificazione non residenti.

L'identificazione diretta deve essere effettuata prima di porre in essere operazioni rilevanti ai fini Iva e, qualora precedentemente nominato, dopo aver cancellato la posizione del rappresentante fiscale.

Anche la nomina del rappresentante fiscale deve avvenire in data anteriore all'effettuazione della prima operazione e deve essere comunicata all'Ufficio IVA competente nel rispetto delle formalità previste dalla legge. In particolare, la nomina deve avvenire per atto pubblico o scrittura privata registrata oppure lettera annotata in apposito registro presso l'Ufficio IVA competente in base al domicilio fiscale del rappresentante; è da ritenersi invalida la nomina effettuata senza il rispetto di dette formalità.

Appare evidente che le fatture emesse e ricevute dal rappresentante fiscale devono essere cointestate e devono contenere, oltre ai dati del rappresentante stesso, anche quelli del rappresentato.

La normativa UE ha previsto anche l'istituzione della figura di un rappresentante fiscale a carico del quale gli adempimenti sono limitati alla fatturazione e alla compilazione degli elenchi Intra-UE, se vengono effettuate solo operazioni attive e passive che non comportino versamento di IVA (si parla del cosiddetto "rappresentante fiscale leggero"). In questo caso può assumere la funzione di rappresentante fiscale anche il gestore dei depositi IVA.

In materia di operazioni intracomunitarie, l'art. 44, DL 331/93 prevede che se le dette operazioni sono effettuate da un soggetto passivo d'imposta non residente e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, i relativi obblighi e diritti possono essere adempiuti o esercitati, nei modi ordinari, anche da un rappresentante residente nel territorio dello Stato.

La nomina del rappresentante (in assenza di identificazione diretta) si appalesa quindi obbligatoria non solo per le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, effettuate da operatore economico comunitario nei confronti di privati consumatori e di soggetti nazionali non tenuti al pagamento dell'imposta sugli acquisti intracomunitari, ma anche in tutti i casi in cui l'operazione è territorialmente rilevante in Italia e l'obbligo del pagamento dell'imposta non può essere assolto dal cessionario o committente perché privato consumatore.

Secondo i chiarimenti forniti dal Ministero delle Finanze necessitano, quindi, di un rappresentante fiscale (o dell'identificazione diretta) in Italia i soggetti che, in mancanza di una stabile organizzazione:

introducono nel territorio dello stato beni per esigenze della propria impresa;

cedono a privati consumatori beni precedentemente introdotti in Italia ed ivi installati, montati o assemblati;

effettuano nei confronti di privati consumatori prestazioni di servizi

Come riportato qualora il cessionario o committente sia soggetto passivo IVA italiano, dovrà procedere all'**autofatturazione** con il sistema del "**reverse charge**", cioè dovrà emettere fattura in un unico esemplare, annotandola sia nel registro degli acquisti sia nel registro delle vendite.



La nomina del rappresentante fiscale (in mancanza di identificazione diretta) in Italia è obbligatoria quando l'operazione è effettuata nei confronti di soggetti "non IVA" come ad esempio i privati consumatori. In tal caso, infatti, poiché il soggetto nazionale non potrebbe adempiere agli obblighi di documentazione e registrazione imposti dalla legge, vi è l'obbligo per il cedente o prestatore non residente di provvedere alla nomina del rappresentante fiscale.

Cessione all'esportazione

L'operazione di esportazione consiste nel trasporto o nella spedizione dei beni fuori dal territorio UE. Tra le esportazioni rientrano anche le operazioni di esportazione temporanea e di riesportazione. Ad esse sono assimilate le operazioni con la Città del Vaticano, con S. Marino e quelle effettuate in base a trattati internazionali (art. 71 e 72 del DPR 633/72). Le cessioni all'esportazione (art. 8), le operazioni assimilate (art. 8-bis) e le prestazioni di servizi internazionali (art. 9) sono considerate operazioni non imponibili ai fini dell'IVA.

Esportazioni dirette (art. 8 Comma 1 lettera a) - DPR 633/72)

Le esportazioni dirette riguardano le esportazioni vere e proprie e sono definite dalla lettera a) dell'art. 8: si tratta delle cessioni fuori dalla UE eseguite, mediante trasporto o spedizione di beni all'estero, o comunque fuori dal territorio doganale europeo. Si considerano trasportati fuori dalla Comunità anche i beni destinati ad essere impiegati nel mare territoriale per la costruzione, la riparazione, la manutenzione, l'equipaggiamento e il rifornimento delle piattaforme di perforazione e sfruttamento e per l'effettuazione dei relativi collegamenti.

Cessioni ad esportatori non residenti (art. 8 Comma 1 lettera b) - DPR 633/72)

Costituiscono esportazioni anche le cessioni di beni a cessionari operatori economici non residenti, consegnati in Italia e spediti o trasportati fuori dal territorio UE a cura o per conto del cessionario stesso.

La non imponibilità è ammessa solo se l'esportazione è eseguita entro 90 giorni dalla consegna dei beni al cessionario non residente; inoltre i beni devono essere esportati senza subire lavorazioni nel territorio nazionale.

L'operazione presenta un aspetto sanzionatorio particolare in quanto, qualora il termine di 90 giorni non venga rispettato, la sanzione non si pone a carico del cliente estero bensì del fornitore nazionale, infatti il mancato rispetto di tale termine fa decadere il beneficio della non imponibilità.

Sono esclusi da questo tipo di esportazione i beni destinati a dotazione o provvista di bordo di imbarcazioni e navi da diporto, aeromobili da turismo o altri mezzi di trasporto privati e i beni acquistati da turisti extracomunitari da trasportare nei bagagli personali (si veda paragrafo 2.5.11).

Esportazioni indirette (art. 8 Comma 1 lettera c) - DPR 633/1972)

Le esportazioni indirette ricomprendono:

le cessioni, anche tramite commissionari, di beni (anche se non esportati) diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili anche agli esportatori abituali che acquistano in sospensione d'imposta; le prestazioni di servizi rese agli esportatori abituali che acquistano in sospensione di imposta. In precedenza erano considerate esportazioni indirette solo le cessioni di beni destinati ad essere esportati o incorporati in beni esportabili e le prestazioni di servizi inerenti l'attività di esportazione. Questo argomento verrà approfondito nei capitoli seguenti.



Esportazioni triangolari

Come accennato si considera esportazione diretta anche la cessione eseguita mediante trasporto o spedizione all'estero dei beni a cura o a nome del primo cedente nazionale (A), su incarico del cessionario residente (B).

In questo caso un'impresa residente A (fornitore) cede un bene all'impresa residente B (acquirente intermedio), che a sua volta rivende i beni all'impresa C non residente UE (acquirente finale). La triangolazione può avvenire anche mediante commissionari di A o di B. Sia la cessione da A a B sia quella da B a C sono non imponibili; la non imponibilità opera anche rispetto agli eventuali commissionari.

Nelle operazioni triangolari la movimentazione delle merci è unica, da A a C; le operazioni non imponibili sono, invece, due.

E' essenziale che il trasporto o la spedizione siano effettuati su incarico di B, ma a nome o cura del primo cedente nazionale A.

La triangolazione è consentita solo nell'ambito delle cessioni di beni e non può essere utilizzata per le prestazioni di servizi.

Il soggetto intestatario della dichiarazione doganale è il secondo cedente nazionale (B).

Anche le operazioni triangolari possono riguardare beni sui quali sono stati effettuati interventi di perfezionamento (lavorazione, trasformazione, montaggio, adattamento ad altri beni, ecc.).

In questi casi il perfezionamento non può essere effettuato dall'acquirente intermedio (impresa residente B) ma esclusivamente dal suo fornitore (impresa residente A) o da un terzo su incarico dell'impresa cedente B.

Non si ha triangolazione qualora il trasporto sia effettuato a cura o a nome dell'acquirente (impresa residente B). L'acquirente che intende esportare il bene può comunque effettuare l'acquisto in sospensione dell'IVA nei limiti del plafond.

Operazioni assimilate alle esportazioni (Art. 8-bis, DPR 633/1972)

L'art. 8-bis assimila alle esportazioni, considerandole operazioni non imponibili:

le cessioni di navi destinate ad attività commerciali, escluse le imbarcazioni da diporto;

le cessioni di navi ed aeromobili, compresi i satelliti, ad organi dello Stato;

le cessioni di aeromobili ad imprese di navigazione aerea che effettuano prevalentemente trasporti internazionali;

le cessioni di motori, componenti e parti di ricambio degli stessi, di navi e di aeromobili;

le cessioni di dotazioni di bordo, e forniture destinate a rifornimento e vettovagliamento;

le prestazioni di servizi relative ai punti precedenti, alla demolizione di navi, a locazioni, noleggi, carenaggi, costruzioni, riparazioni, ecc..

Lavorazioni all'estero

Il regime IVA delle lavorazioni estere su beni nazionali, esportati temporaneamente ed eseguite da operatori localizzati in Stati extra-Ue può essere suddiviso in tre casi a seconda del regime doganale dell'operazione.

Tipologia	Descrizione	IVA	Adempimenti
Perfezionamento passivo	Trasferimento di beni che vengono sottoposti a lavorazione e reintroduzione di prodotti compensatori	Applicazione sulla differenza calcolata sui beni esportati e i beni reintrodotti	È necessaria l'autorizzazione della circoscrizione doganale o del Ministero
Esportazione definitiva senza passaggio di proprietà	I beni vengono trasferiti all'estero per lavorazione senza	Applicazione sul valore del bene compresa la lavorazione. Non	La dogana deve invalidare la "lista valorizzata" dei beni e



	passaggio di proprietà	concorre alla formazione del plafond	verificare che non si tratti di fattura. La lista valorizzata deve essere annotata in un apposito registro tenuto ai sensi dell'art. 39 DPR 633/72 o, in alternativa, conservare idonea documentazione - documenti di trasporto, doganali, contabili - al fine di vincere la presunzione di cessione
Esportazione definitiva con passaggio di proprietà	I beni vengono esportati con trasferimento di proprietà	Applicazione sul valore del bene compresa la lavorazione. Concorre alla formazione del plafond	Il trasferimento di proprietà deve risultare dal pagamento del corrispettivo (è ammessa compensazione finanziaria)

Contratti di appalto

Tutti i beni ceduti all'estero in virtù di contratti di appalto costituiscono esportazione. La reintroduzione dei materiali esportati temporaneamente per l'esecuzione dei lavori o per la produzione di beni e servizi avviene in franchigia, senza cioè che sia applicata né Iva né dazi doganali, a condizione che la reintroduzione avvenga entro 5 anni dall'esportazione. In presenza di giustificati motivi è possibile ottenere una proroga. Stampi ed attrezzature speciali addebitate al costo al cliente estero rientrano nella non imponibilità a condizione che gli stessi vengano inviati al cliente a lavoro eseguito o distrutti al termine della lavorazione.

Documentazione nelle cessioni all'esportazione

Il riconoscimento della non imponibilità richiede prova dell'effettiva esportazione (**leggi anche il paragrafo " Esportazione: procedure telematiche e prove di avvenuta esportazione di "Aspetti doganali delle operazioni internazionali"**)

In base alla circolare ministeriale n. 35 del febbraio 1997, tale prova risulta dai seguenti documenti:

per le *esportazioni dirette senza commissionari*: DAE o documento doganale (Dau n. 3) vistato dalla dogana di uscita dal territorio comunitario. Il cedente nazionale non può emettere fattura differita in quanto è necessario esibire in dogana la fattura al cliente estero;

per le *esportazioni dirette con commissionari*: il commissionario utilizza il documento doganale vistato dalla dogana di uscita dalla UE. Per il committente la prova può essere costituita da una copia (anche fotocopia) dello stesso documento oppure, in alternativa, dal documento di trasporto (o bolla, nel caso sia obbligatoria) vistato dalla dogana italiana di uscita integrato con



la destinazione di beni, l'indicazione del tipo di operazione, gli estremi del DAU/DAE e l'uscita dei beni;

per le *triangolazioni*: l'acquirente intermedio (B) utilizza il documento doganale vistato dalla dogana di uscita dalla UE. Il primo fornitore (A) utilizza il Ddt vistato dalla dogana di uscita e integrato come sopra ovvero la fattura immediata vistata dalla dogana di partenza;

per le *esportazioni a cura di non residente*: fattura del cedente nazionale vistata dalla dogana di uscita;

Nelle esportazioni triangolari la vidimazione deve essere apposta dalla dogana di uscita, anche se vi è stato intervento di dogana interna.

Gli spedizionieri autorizzati possono adottare una procedura semplificata valida come visto di uscita annotando sulle fatture gli estremi del documento doganale, con la firma della persona autorizzata e il numero dell'autorizzazione.

Nel caso di esportazione per posta la procedura da seguire è precisata dal DM 22.1.1977 cioè tramite vidimazione apposta dall'ufficio postale, con bollo a calendario, sulla fattura relativa ai beni esportati.

Scambi con Città del Vaticano e San Marino

Gli scambi tra Italia e tali Stati sono soggetti a una disciplina ad hoc a causa della mancanza di una linea doganale di demarcazione dei confini.

a) Città del Vaticano

Le cessioni eseguite mediante trasporto o consegna dei beni nel territorio dello Stato della Città del Vaticano e le prestazioni ad esse connesse sono non imponibili. Ad esse si applica lo stesso regime previsto per le esportazioni e per i servizi internazionali o connessi a scambi internazionali.

Ai fini della prova dell'avvenuta introduzione dei beni nel territorio del Vaticano, è sufficiente il timbro del Governatorato Pontificio su una copia della fattura.

Gli eventuali acquisti di beni provenienti dalla Città del Vaticano devono essere autofatturati (art. 17 DPR 633/72).

b) San Marino

La disciplina speciale per gli scambi con San Marino si applica soltanto alle cessioni di merci: ne sono infatti escluse le prestazioni di servizi, alle quali si applicano le disposizioni ordinarie del DPR 633/72 e del DL 331/93.

A partire dall'1/1/1994 l'impresa residente che effettua la cessione verso la Repubblica di S. Marino deve adottare la seguente procedura:

1. emettere un documento di trasporto o di consegna dei beni in tre esemplari, due dei quali (4 se il trasporto è tramite vettore) devono essere consegnati all'acquirente sanmarinese per l'esibizione all'Ufficio Tributario di S. Marino. La circolare n. 225/1996 ha stabilito che l'obbligo di emissione del ddt sussiste anche in caso di fatturazione immediata;

2. emettere fattura non imponibile in quattro esemplari, con l'indicazione del codice cliente (codice ISO 0 SM + 5 cifre). Di questi esemplari, tre vanno consegnati o spediti al cliente che deve restituirne uno debitamente marcato (data e perforazione) e timbrato (timbro a secco dell'ufficio Tributario di S. Marino);

registrare la fattura sul registro delle fatture emesse, secondo le modalità ordinarie;

conservare, in allegato al ddt, la fattura vistata restituita dall'acquirente sanmarinese;

annotare sul registro sul registro delle fatture emesse il ricevimento dell'esemplare della fattura regolarizzato;

presentare l'elenco Intra-1 per le cessioni compilato per la sola parte fiscale. Se l'operatore italiano ha effettuato solo acquisti intra-UE (e non anche cessioni) è esentato dall'obbligo degli elenchi riepilogativi per le operazioni con S. Marino.



Nel caso in cui il cedente italiano, entro 4 mesi dalla cessione, non rientri in possesso della copia della fattura vistata dalle autorità sanmarinesi, dovrà fare apposita comunicazione sia all'Ufficio Tributario di San Marino, sia al proprio Ufficio Iva.

Nel caso di vendite a cittadini privati della repubblica di S. Marino, le operazioni sono soggette ad IVA in Italia con esclusione delle cessioni di mezzi di trasporto nuovi, cessione in base a cataloghi, per corrispondenza, ecc.

Gli acquisti da San Marino possono seguire due differenti procedure, a seconda che la fattura rechi o meno l'indicazione dell'Iva.

Nel primo caso, l'acquirente italiano, che può detrarre tale iva, deve unicamente registrare la fattura vistata dall'Ufficio Tributario di San Marino sul registro acquisti; nel secondo caso, l'acquirente italiano soggetto passivo Iva deve autofatturarsi (ex art. 17 DPR 633/72) registrando la fattura sia sul registro acquisti, sia su quello delle vendite. I numeri progressivi annuali attribuiti con tali registrazioni devono essere comunicati all'Ufficio Iva della propria circoscrizione.

Analogamente alle cessioni verso privati sanmarinesi, anche gli acquisti effettuati da privati italiani, sono generalmente imponibili a San Marino.

Agevolazioni per gli esportatori abituali

Per effetto della non imponibilità delle operazioni attive, le imprese esportatrici abituali si trovano in genere in una situazione strutturalmente creditoria d'imposta.

Al fine di ridurre tale distorsione, la legge ha previsto che, a determinate condizioni e con particolari adempimenti, tali imprese possano acquistare i beni in sospensione di imposta, ovvero senza pagamento dell'IVA.

Questo beneficio è concesso agli operatori economici che abitualmente effettuano operazioni non imponibili, ed in particolare:

esportazioni dirette ed assimilate;
servizi internazionali connessi;
operazioni con San Marino e Città del Vaticano;
cessioni e prestazioni intracomunitarie.

Operazioni concorrenti alla formazione del plafond	Riferimento normativo
Esportazioni: dirette a cura del cedente dirette a cura del cessionario estero triangolari	Art. 8 co. 1 lett. a) DPR 633/72 Art. 8 co. 1 lett. b) DPR 633/72 Art. 8 co. 1 lett. a) DPR 633/72
Vendite alla Città del Vaticano e S. Marino	Art. 71 DPR 633/72
Cessioni alle ambasciate, alla NATO, ecc.	Art. 72 DPR 633/72
Operazioni assimilate alle esportazioni	Art. 8-bis 1 co. DPR 633/72
Servizi internazionali	Art. 9 DPR 633/72
Cessioni intracomunitarie	Art. 41 DL 331/93
Cessioni intracomunitarie o esportazioni di beni prelevati dai depositi Iva	Art. 50-bis co. 4 lett. f) e g) DL 331/93
Cessioni intracomunitarie di prodotti agricoli	Art. 51 co. 3 DL 331/93
Margini non imponibili nel regime dei beni usati	Art. 36 e ss DL 41/1995
Triangolazioni nazionali non soggette ad Iva	Art. 58 DL 331/93

Lo "status" di esportatore abituale si acquisisce se l'ammontare dei corrispettivi delle operazioni sopra elencate, registrate nell'anno solare precedente (oppure negli ultimi 12 mesi)



costituisce più del 10% del volume d'affari, considerato al netto delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale.

L'importo delle operazioni di esportazione registrate nel periodo costituisce il *plafond* nel cui limite l'esportatore può acquistare o importare senza applicazione dell'IVA. Anche gli acconti confluiscono nel *plafond* dell'anno di registrazione della fattura, indipendentemente all'effettiva esportazione del bene. Nel calcolo del *plafond* non si considerano le cessioni agli esportatori abituali né quelle a viaggiatori stranieri.

In base all'art. 10 DPR 435/2001 gli esportatori abituali non sono più tenuti ad annotare nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi l'ammontare delle esportazioni, delle operazioni assimilate e delle operazioni intracomunitarie, nonché quelle delle importazioni e degli acquisti effettuati senza pagamento dell'imposta. Le predette annotazioni andranno effettuate nell'ambito della dichiarazione IVA annuale. Su richiesta dell'Amministrazione Finanziaria, gli operatori sono però tenuti a fornire, analiticamente per ogni mese, le operazioni effettuate in sospensione d'imposta fino al secondo mese precedente.

L'acquisto di beni e di servizi senza pagamento dell'IVA può essere effettuato, ricorrendone le previste condizioni, anche da coloro che effettuano operazioni assimilate alle esportazioni (art. 8-bis) e servizi internazionali (art. 9).

Per le imprese che effettuano congiuntamente attività di esportazione (art. 8), assimilate all'esportazione (art. 8-bis) e servizi internazionali (art. 9), il requisito di esportatore abituale (10% del giro d'affari) può essere ottenuto sommando i corrispettivi derivanti dalle diverse attività.

Plafond e beni ammessi

Il *plafond* determinato in base alle modalità più sopra delineate è unico, indipendentemente dal tipo di operazioni che lo hanno determinato. Esso può essere utilizzato interamente; l'unica distinzione che occorre operare in sede di utilizzo del *plafond*, è tra *plafond* libero e *plafond* vincolato (si veda più avanti).

Il *plafond* può essere utilizzato per acquistare o importare senza applicazione dell'Iva beni e servizi, indipendentemente dalla loro inerenza o meno con l'attività agevolata ad eccezione di: beni e servizi ad Iva oggettivamente indetraibile, anche per effetto del pro-rata; acquisto di fabbricati ed aree fabbricabili, nonché per contratti di appalto aventi ad oggetto la loro costruzione, o di leasing, in quanto si realizza lo stesso effetto del loro acquisto).

Inoltre, in presenza di pro-rata, la parte di *plafond* utilizzabile deve essere proporzionalmente ridotta (Cir. Min. 145/E del 1998).

Note di variazione

L'effettuazione di rettifiche in relazione a operazioni rientranti nel calcolo del *plafond*, opera in modo differente a seconda che si tratti di note di debito o note di credito:

1. Le note di debito aumentano il *plafond* dell'anno di competenza solo se emesse nello stesso anno della fattura originaria; se emesse nell'anno successivo aumentano il *plafond* dell'anno precedente; se emesse in anni successivi al primo, non possono più essere utilizzate ai fini del *plafond*.

2. Le note di credito, anche se non emesse, riducono del corrispondente ammontare la disponibilità del *plafond* (Cir. 13/E del 1994). Le note di credito emesse in anno successivo rispetto all'operazione originaria, non riducono il *plafond* dell'anno in cui sono emesse, ma vanno ricondotte "per competenza" all'anno a cui sono riferite le originarie esportazioni.

Il ricevimento di note di credito si profila quindi critico, posto che potrebbe verificarsi uno 'splafonamento' retroattivo.

Plafond fisso e plafond mobile

Si parla di *plafond fisso* (annuale) quando il limite di acquisti in sospensione di imposta si calcola con riferimento all'anno solare (in particolare è pari all'ammontare delle operazioni di esportazione o intracomunitarie attive, registrate nell'anno solare precedente).



Si parla di *plafond mobile* quando in ciascun mese si fa riferimento al volume delle operazioni di esportazione o intracomunitarie attive registrate nei 12 mesi precedenti, durante i quali occorre, comunque, la costanza dello status di esportatore abituale. Tale tipologia di determinazione non può essere utilizzata dai soggetti che hanno avviato la loro attività da meno di 12 mesi. Ai fini della determinazione del *plafond mobile* disponibile in ciascun mese, l'ammontare delle esportazioni registrate deve essere considerato al netto delle esportazioni del mese divenuto tredicesimo (relativo all'anno precedente) e l'ammontare delle utilizzazioni del *plafond* deve essere decurtato dell'importo di utilizzo dello stesso tredicesimo mese. In pratica, si prendono sempre in considerazione i dati relativi agli ultimi 12 mesi.

In caso di variazione della scelta tra *plafond mobile* e *plafond fisso* le regole da prendere in considerazione sono:

passaggio da *plafond mobile* a *plafond fisso*: dal *plafond* disponibile all'inizio dell'anno solare si sottrae quello creato nello stesso anno e già utilizzato;

passaggio da *plafond fisso* a *plafond mobile*: il *plafond* disponibile all'inizio dell'anno è pari alle operazioni registrate nell'anno solare precedente.

A partire dal 1994 è stato abrogato l'obbligo di comunicare preventivamente all'ufficio I.V.A. l'intenzione di acquistare beni in sospensione IVA e non è più nemmeno necessario comunicare preventivamente l'opzione per il sistema del *plafond mobile*. La scelta deve essere espressa solo a posteriori in sede di dichiarazione annuale IVA.

Plafond incondizionato e condizionato

Nel caso in cui si pongano in essere delle operazioni di esportazione triangolari o tramite commissionari, il primo cedente nazionale potrà avvalersi di un *plafond* pari al totale delle cessioni effettuate, mentre il cessionario nazionale o commissionario potrà disporre di un duplice *plafond*:

un *plafond* incondizionato, pari alla differenza tra il corrispettivo delle vendite all'estero e quello degli acquisti nazionali (*plafond* utilizzabile senza alcun vincolo di destinazione);

un *plafond* condizionato, pari all'ammontare degli acquisti nazionali successivamente esportati, il cui utilizzo è vincolato all'acquisto di altri beni da esportare nello Stato originario entro i successivi sei mesi dalla consegna.

Di tale distinzione occorre tenere conto solo in sede di utilizzo, e non anche nella predisposizione della dichiarazione Iva.

Supero del plafond

L'esportatore che effettua acquisti in sospensione d'imposta per un importo superiore al *plafond* disponibile, ha la possibilità di regolarizzare tale situazione con due diverse procedure:

1. richiedere al proprio fornitore l'emissione di una nota di variazione contenente l'IVA originariamente non assolta. La sanzione e gli interessi dovuti per la regolarizzazione (di importo inferiore a quelle dovuti in sede verifiche o gli accertamenti) sono a carico dell'esportatore abituale;

2. emettere un'autofattura con l'indicazione dei singoli acquisti eccedenti il *plafond* (estremi fornitore, numero di protocollo delle fatture ricevute, importo eccedente il *plafond*, imposto che avrebbe dovuto essere applicata). L'autofattura, emessa in duplice esemplare per poter essere presentata al competente Ufficio Iva, deve essere annotata unicamente sul registro Iva acquisti, in quanto l'esportatore dovrà versare l'Iva relativa, con F24 apposito o in sede di liquidazione periodica, aumentata di quanto dovuto in base al ravvedimento operoso.

Qualora non sia stato precedentemente regolarizzato, la sanzione prevista per il superamento del *plafond* va dal 100% al 200% dell'Iva non assolta.

Dichiarazione di intento ai fornitori

Al fine di beneficiare della non imponibilità degli acquisti, l'acquirente esportatore deve manifestare al fornitore l'intento di usufruire di tale possibilità tramite un'apposita



dichiarazione d'intento. Tale dichiarazione deve essere emessa in duplice copia, una delle quali deve essere consegnata o spedita al fornitore prima dell'effettuazione dell'operazione agevolata e può riguardare anche operazioni successive, ma comunque entro l'anno solare di riferimento.

A tale regola fanno eccezione:

le operazioni assimilate alle esportazioni, i servizi internazionali e gli acquisti intracomunitari in sospensione d'imposta: per essi non c'è obbligo di consegnare o spedire la dichiarazione d'intento;

le importazioni in sospensione d'imposta: la dichiarazione deve essere ripetuta per ogni singola importazione.

La dichiarazione d'intento, conforme all'apposito modello ministeriale, deve essere annotata entro 15 giorni in apposita sezione del registro fatture emesse o corrispettivi (o sull'apposito registro delle dichiarazioni d'intento).

Il fornitore che riceve la dichiarazione d'intento deve:

numerarla progressivamente entro i 15 giorni successivi a quello di ricevimento e annotarla sull'apposito registro, sul registro delle fatture emesse o su quello dei corrispettivi;

entro il giorno 16 del mese successivo a quello di ricevimento, comunicare telematicamente all'Agenzia dell'Entrate, i dati delle comunicazioni d'intento ricevute. L'omesso, incompleto o inesatto invio dei dati delle comunicazioni d'intento, espone il fornitore a sanzioni variabili a seconda che sia stata o meno emessa fattura senza Iva (è ammesso il ravvedimento operoso);

indicare gli estremi della dichiarazione di intento ricevuta sulla fattura non imponibile emessa nei confronti dell'esportatore abituale.

Importazione di beni

Questo tipo di operazione riguarda soltanto i beni provenienti da Stati extra UE (non immessi in libera pratica in altro Paese Ue) da chiunque effettuate.

L'operazione di importazione" viene esplicata direttamente in dogana dietro presentazione di bolletta di importazione (leggi anche - **Aspetti doganali delle operazioni internazionali, il paragrafo "Importazione: accertamento e calcolo di diritti doganali"**) e contestuale versamento dell'IVA secondo l'aliquota corrispondente a quella del bene importato relativa alle cessioni interne.

La base imponibile su cui corrispondere il tributo è pari alla somma dei seguenti elementi:
valore dei beni importati;

dazi;

oneri accessori ovvero spese di trasporto, assicurazione, commissione, imballaggio fino al primo luogo di destinazione all'interno del territorio doganale che risulta dal documento di trasporto che accompagna i beni;

altre prestazioni accessorie purché contrattualmente previste.

Si ricorda che in base al disposto dell'art 68 DPR 633/72, non sono soggette ad IVA le importazioni di:

beni effettuati da esportatori abituali a fronte di dichiarazione di intento per ciascuna importazione;

beni reintrodotti, senza aver subito alcuna lavorazione dallo stesso soggetto che li aveva esportati, purché godano della franchigia doganale;

navi, aereomobili, e loro componenti di cui all'art 8-bis DPR 633/72;

oro da investimento o argento con determinati requisiti certificati in sede di dichiarazione doganale dall'importatore;



campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati;
beni le cui cessioni sono esenti da IVA o non sono soggette a IVA in base ad accordi internazionali;
le importazioni nei porti effettuate da imprese di pesca marittima dei prodotti della pesca allo stato naturale e dopo conservazione ai fini della commercializzazione, ma prima della consegna;
beni donati ad Enti pubblici, associazioni, fondazioni con esclusive finalità di assistenza, beneficenza, educazione, ecc. nonché a popolazioni colpite da calamità naturali;
gas mediante sistemi di gas naturale e di energia elettrica mediante sistemi di energia elettrica.

Operazioni con soggetti residenti in Paesi "Black List"

Le operazioni commerciali che avvengono con soggetti residenti in paesi "Black list" sono soggette a monitoraggio e a obblighi dichiarativi periodici e devono essere evidenziati in apposita sezione nella dichiarazione dei redditi.

Dichiarazione periodiche ai fini IVA

I soggetti passivi IVA comunicano all'Agenzia delle Entrate i dati relativi a:

- a) cessioni di beni;
- b) prestazioni di servizi rese;
- c) acquisti di beni;
- d) prestazioni di servizi ricevute,

effettuate nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio negli Stati o territori c.d. black list.

Il modello di comunicazione è presentato (per via telematica entro l'ultimo giorno del mese successivo al periodo di riferimento) con riferimento:

- a periodi trimestrali, per i soggetti che hanno realizzato, nei 4 trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni, un ammontare totale trimestrale non superiore a 50.000 euro;
- a periodi mensili, per i soggetti che non si trovano nelle condizioni indicate.

I soggetti che hanno iniziato l'attività da meno di 4 trimestri trasmettono la comunicazione trimestralmente, sempre che si trovino nella condizione richiesta, nei trimestri già trascorsi;

- i soggetti tenuti alla presentazione della comunicazione con periodicità trimestrale possono presentarlo con periodicità mensile per l'intero anno solare;
- i soggetti che presentano una comunicazione con periodicità trimestrale e che, nel corso di un trimestre, superano la soglia di 50.000 euro, presentano la comunicazione con periodicità mensile a partire dal mese successivo in cui la soglia è superata. In tal caso le comunicazioni sono presentate, appositamente contrassegnate, per i periodi mensili già trascorsi.

Gli elementi informativi da indicare nelle comunicazioni sono:

- codice fiscale e partita IVA del soggetto passivo tenuto alla comunicazione;
- numero del codice fiscale attribuito al soggetto con il quale è intercorsa l'operazione dallo Stato in cui il medesimo è stabilito, residente o domiciliato, ovvero, in mancanza, altro codice identificativo;
- (se la controparte è persona fisica) ditta, cognome, nome, luogo e data di nascita, domicilio fiscale nello Stato in cui la medesima è stabilita, residente o domiciliata;
- (se la controparte non è persona fisica) denominazione o ragione sociale, sede legale o, in mancanza, sede amministrativa nello Stato in cui la medesima è stabilita, residente o domiciliata;



- periodo di riferimento della comunicazione;
- per ciascuna controparte:- l'importo complessivo delle operazioni attive e passive effettuate, distinto tra operazioni imponibili, non imponibili, esenti e non soggette agli effetti dell'IVA, al netto delle relative note di variazione; - relativamente alle operazioni imponibili, l'importo complessivo della relativa imposta; - per le note di variazione emesse e ricevute relative ad annualità precedenti, l'importo complessivo delle operazioni e della relativa imposta.

Riflessi nella dichiarazione dei redditi

In base all'art. 110, commi 10 e 12-bis del Tuir, le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori extra-comunitari con regime fiscale privilegiato, nonché le prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in detti Stati o territori, sono indeducibili.

Il successivo comma 11, prevede che nella dichiarazione dei redditi deve avvenire la semplice indicazione separata delle spese e degli altri componenti negativi in argomento.

L'eventuale mancata separazione di detti costi non rappresenta più una condizione di indeducibilità, in quanto la stessa è comunque misurata in forza dell'effettiva presenza di una delle circostanze esimenti. Infatti, la norma reca una presunzione legale relativa di indeducibilità che ammette prova contraria, da fornire ad opera del contribuente, così come sancito dal citato comma 11, in base al quale le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili se il soggetto residente in Italia dimostra alternativamente:

- che l'impresa estera svolge prevalentemente un'attività commerciale effettiva;
- che le operazioni poste in essere rispondono a un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

Tale prova può essere prodotta o in sede di interpello preventivo oppure in occasione di un accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria, atteso l'obbligo per gli uffici, prima di procedere all'emanazione dell'atto, di notificare all'interessato un apposito avviso con cui si concedono 90 giorni al fine di documentare la deducibilità dei costi «black list».

Sul piano delle esimenti, fondamentale appare la risoluzione n. 46 del 2004, secondo cui in ordine allo svolgimento dell'attività commerciale la prova deve essere fornita dimostrando che l'impresa estera opera, come previsto dall'articolo 2195 del codice civile, avvalendosi di una struttura organizzativa idonea allo svolgimento dell'attività oppure alla sua autonoma preparazione e conclusione, essendo «necessario produrre una adeguata documentazione comprovante l'esistenza di tale struttura organizzativa nel paese a fiscalità privilegiata quali ad esempio il bilancio, l'atto costitutivo, un prospetto descrittivo dell'attività esercitata, i contratti di locazione degli immobili adibiti a sede degli uffici e dell'attività, la copia delle fatture delle utenze elettriche e telefoniche relative agli uffici e agli altri immobili utilizzati, i contratti di lavoro dei dipendenti che indicano il luogo di prestazione dell'attività lavorativa e le mansioni svolte, i conti correnti bancari aperti presso istituti locali...». Per quanto concerne, invece, l'effettivo interesse economico all'operazione, il contribuente dovrà acquisire e conservare tutti i documenti utili per poter risalire alla logica economica sottesa alla scelta di instaurare rapporti commerciali con un fornitore residente in un paese a fiscalità privilegiata, con particolare riguardo a «l'entità del prezzo praticato, la qualità dei prodotti forniti e la tempistica e puntualità della consegna». Sul piano pratico, l'impresa deve esibire qualsiasi documento comprovante il costo, quale ad esempio, la fatturazione del fornitore, le modalità di pagamento, i contatti commerciali, i preventivi e i connessi contratti di fornitura e/o d'acquisto, la documentazione doganale, altri documenti imposti dalla normativa vigente, sia italiana che del paese di residenza dell'impresa estera, la documentazione di trasporto della merce. Se il fornitore è un professionista, soccorre la circolare n. 1 del 2007, secondo cui è necessario



Camera di Commercio
Pavia

provare l'apprezzabilità economica complessiva della prestazione ricevuta, considerando ad esempio, oltre all'entità del compenso, anche la specificità dell'opera professionale.