

OPERAZIONI INTERNAZIONALI

VERSIONE 1.05

[Per procedere con l'acquisto del dossier clicca qui
poi su "aggiungi al carrello"](#)
[Il prezzo è di 30 euro IVA compresa](#)

PRESENTAZIONE

Quinto aggiornamento, stante il gettito continuo di novità legislative e di prassi. L'e-book conta ora oltre 330 pagine, quasi 100 pagine in più della prima uscita (242 pagine).

In particolare sono stati aggiornati:

- Il cap.1 (Introduzione e principi generali) con:
 - gli interventi previsti dal DDL presentato il 9 febbraio (N.B.: dovranno diventare un D.Lgs) sull'adeguamento dell'IVA interna alle normative UE;
 - la decisione del Consiglio UE del 22/11/2010 sul reverse charge per cellulari e dispositivi elettronici,
 - la RM 140/E/2010 sulla regolarizzazione delle operazioni in ipotesi di mancata applicazione del reverse charge.
- il cap.2 (Esportazioni) con l'obbligo di presentazione delle EXS in vigore dal 1° gennaio 2011
- il cap.3 (Importazioni) con l'obbligo di presentazione delle ENS in vigore dal 1° gennaio 2011;
- il cap.4 (Territorialità IVA prestazioni di servizi) con le novità in vigore a partire dal 1° gennaio 2011 sui servizi culturali e fieristici
- il cap. 5 (Operazioni intra UE) con
 - i provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate che limitano l'accesso al sistema VIES e quindi alla possibilità di effettuare operazioni intra UE,
 - i moduli di richiesta/revoca autorizzazione ad operare intra UE;
- il cap. 8 (Rimborsi IVA non residenti) con l'aggiornamento della tabella delle spese rimborsabili
- il cap. 9 (Operazioni con i Paesi Black List) con:
 - la RM 121/E/2010 che chiarifica in merito all'obbligo di comunicazione di stabili organizzazioni in paesi Black List,
 - la CM 2/E/2011 che fornisce diverse risposte a quesiti relativi al nuovo obbligo;
 - inoltre sono stati rielaborati la lista dei Paesi e Territori Black List con il Codice Paese (es. 071 Svizzera) per un rapido inserimento nei modelli di comunicazione
 - lo scadenziario aggiornato per il 2011
- il cap. 10 (Deposito doganale, accise, IVA) con l'entrata in vigore, a partire dal 1° gennaio 2011, dell'e-AD, che sostituisce la bolla cartacea DAA per le accise

Questo e-book, giunto alla 5° versione, è nato praticamente per caso, dalla necessità di riordinare tutto il materiale raccolto (leggi, dispense, articoli, appunti personali, consulenze ecc.) durante il lavoro svolto. Chi scrive infatti è un dottore commercialista che si occupa di consulenza fiscale e doganale presso aziende, agenzie di operazioni doganali e studi commerciali, e che agisce in qualità di soggetto delegato all'invio di dichiarazioni Intrastat.

Di cosa tratta questo e-book?

Questo e-book intende occuparsi delle operazioni internazionali, sotto due importanti aspetti:

- l'IVA nei rapporti con l'estero (paesi Comunitari ed Extra Comunitari);
- l'aspetto doganale delle operazioni con l'estero.

Perché dovrete acquistare questo e-book?

Perché se operate con l'estero, abitualmente od occasionalmente, come imprese o come consulenti, potreste aver bisogno di sapere, tra le altre cose:

- come si legge una bolla doganale import o export;
- come preparare correttamente la fattura di esportazione della merce e quali sono i documenti da allegare per uno sdoganamento più rapido;
- quando una merce si considera correttamente sdoganata;
- quando c'è la prova dell'esportazione e come ottenerla;
- in che modi alternativi posso provare l'avvenuta esportazione;
- cosa faccio se la bolla doganale (import o export) è sbagliata e come sanare senza incorrere in sanzioni;
- come si effettua correttamente una vendita triangolare;
- come fatturare le lavorazioni sulle vostre merci nella UE all'estero, o le vostre lavorazioni su merci UE od estere;
- **quali sono le implicazioni IVA operando con l'estero, anche e soprattutto alla luce delle nuove direttive in vigore dal 1° gennaio 2010, sulla territorialità dei servizi e sui rimborsi IVA;**
- **come individuare il trattamento IVA delle prestazioni di servizi;**
- **quali sono i nuovi obblighi INTRASTAT a partire dal 1° gennaio 2010;**
- **come si compilano i nuovi modelli INTRASTAT (con ESEMPI REALI);**
- **quali sono i casi particolari INTRASTAT risolti dalle CM 36/E e 43/E del 2010**
- come si registra una bolla doganale import (con dati reali);
- come importare merce senza pagare dazi ed IVA e posticipando il loro pagamento al momento della vendita;
- **quali sono le procedure per richiedere il rimborso dell'IVA assolta in altro Paese UE;**
- **quali sono i nuovi obblighi di comunicazione per i soggetti operanti con i Paesi Black List (CM 53/E/2010 – CM 54/E/2010 – **CM 2/E/2011**)**

Queste ed altre sono le domande a cui si vuole rispondere, se non in maniera completamente esaustiva, in maniera certamente sufficiente a prendere una decisione, a sapere cosa si sta facendo e se si sta operando correttamente, senza commettere errori grossolani che portano via tempo e denaro, e fanno incorrere in sanzioni.

In questo e-book non si affronta il tema degli esportatori abituali e della formazione del plafond con uno specifico capitolo, data la dovizia di validi contributi presenti sull'argomento; sono però fornite delle indicazioni ritenute utili in tal senso quando l'argomento trattato tocca il tema (ad es. in caso di errori nella liquidazione dei tributi doganali, in caso di servizi intracomunitari ecc.); parallelamente la trattazione delle operazioni con la Repubblica di San Marino è condotta in modo sintetico, rinviando a un eventuale successivo intervento una trattazione più approfondita.

Inoltre, ho volutamente usato un linguaggio sintetico e ripetitivo, e se a volte la trattazione rimane un po' prolissa, tutto ciò è per facilitare la comprensione e favorire una lettura rapida e priva di formalismi. Le abbreviazioni sono le solite comunemente accettate (DL = decreto legge, RM = risoluzione ministeriale, CM = circolare ministeriale, DM = decreto ministeriale, E = Entrate, D = Dogane, ecc.)

Detto questo, lascio il **DISCLAIMER** sulla **NON ASSUNZIONE DI RESPONSABILITA'** e l'**INDICE** dell'e-book.

DISCLAIMER

I contenuti dell'e-book offerti da **Dr. Giardini Andrea** sono redatti con la massima cura e diligenza possibili, tuttavia si declina ogni responsabilità, diretta e indiretta, nei confronti in generale di qualsiasi terzo, per eventuali ritardi, imprecisioni, errori, omissioni, danni derivanti dai suddetti contenuti. **Dr. Giardini Andrea** non è in alcun caso da considerarsi responsabile della correttezza e/o della legittimità dei suddetti contenuti ai sensi di qualsiasi normativa applicabile (in particolare per norme su diritto d'autore, privacy, ecc.).

I contenuti pubblicati, ad uso esclusivamente informativo, non sono sempre necessariamente esaurienti, completi, precisi e aggiornati.

L'e-book non costituisce infatti un parere di tipo professionale o giuridico. Resta a carico dell'utente la verifica delle informazioni reperite tramite apposita consulenza professionale specializzata (doganalista e/o commercialista), prima della loro applicazione.

Buon lavoro!

Si ricorda che è sempre meglio rivolgersi ai professionisti della materia (ad es. CAD/doganalista/commercialista), perché hanno rapporti quotidiani con le Agenzie delle Dogane e delle Entrate e sono quindi in grado di rimuovere quegli ostacoli che, nei vari casi specifici, impediscono una circolazione rapida delle merci, indispensabile per fare affari, e per farli nel rispetto della legge doganale e tributaria.

Di seguito si presenta il sommario dell'e-book:

INDICE

PRESENTAZIONE	1
DISCLAIMER	2
INDICE	3
CAPITOLO 1 – INTRODUZIONE E PRINCIPI GENERALI.....	10
PREMESSA	11
1. NUOVO QUADRO NORMATIVO IVA	12
1.1. NOVITA' DI FEBBRAIO 2011	12
1.2. VAT PACKAGE.	15
2. QUALIFICAZIONE DELLE OPERAZIONI AI FINI IVA	16
3. TERRITORIALITA'	17
3.1. TERRITORIALITA' PER LE CESSIONI DI BENI	20
3.2. TERRITORIALITA' PER LE PRESTAZIONI DI SERVIZI	20
4. SOGGETTI NON RESIDENTI: IDENTIFICAZIONE A FINI IVA IN ITALIA	21
4.1. STABILE ORGANIZZAZIONE	21
Disciplina fino al DL 135/2009: decreto "anti-infrazioni" del 25/09/2009 (PRECEDENTE)	21
Disciplina dopo il DL 135/2009: decreto "anti-infrazioni" (ATTUALE)	21
4.2. IDENTIFICAZIONE DIRETTA	22
4.3. RAPPRESENTANZA FISCALE	23
DISCIPLINA FINO AL 31/12/2009	23
DISCIPLINA DAL 01/01/2010	25
4.4. QUANDO E' OBBLIGATORIO NOMINARE UN RAPPRESENTANTE FISCALE O IDENTIFICARSI DIRETTAMENTE AI FINI IVA	26
4.5. REVERSE CHARGE	26
RM 140/E/2010 – Applicabilità del ravvedimento operoso per mancata autofatturazione	28
4.6. QUANDO E' OBBLIGATORIO IL REVERSE CHARGE	28
NOVITA': REVERSE CHARGE SU CELLULARI E COMPONENTI PC DAL 1° APRILE 2011	28
5 . NUOVO CODICE DOGANALE COMUNITARIO (REG.CE 450/2008)	31
5.1. DESTINAZIONI E REGIMI DOGANALI	31

VECCHIO CODICE DOGANALE – REG.(CE) 2913/1992	31
NUOVO CODICE DOGANALE (REG.CE 450/2008)	32
6. CLASSIFICAZIONE DELLE MERCI E NOMENCLATURA COMBINATA	33
SISTEMI DI CLASSIFICAZIONE DELLE MERCI	34
REGOLE PER LA CLASSIFICAZIONE DELLE MERCI	34
7. INCOTERMS 2010	36
APPENDICE. FACSIMILE LETTERA INCARICO CONFERIMENTO RAPPRESENTANZA FISCALE	39
CAPITOLO 2 – ESPORTAZIONI.....	40
1. CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE	41
1.1. COSA SONO	41
1.2. APPROFONDIMENTO	43
2. NON IMPONIBILITA' IVA	48
3. COME REDIGERE LA FATTURA EXPORT	49
4. DOCUMENTI ABBINATI ALLA FATTURA EXPORT	50
Fac-simile: Dichiarazione documenti abbinati alla fattura export	51
5. BOLLA DOGANALE EXPORT E DAE	52
6. COME LEGGERE UNA BOLLA DOGANALE EXPORT	53
7. ERRORI NELLA BOLLA DOGANALE EXPORT: LA REVISIONE DELL'ACCERTAMENTO	54
8. PROVA DELL'EFFETTIVA ESPORTAZIONE DELLE MERCI	55
8.1. PRECEDENTE DISCIPLINA (FINO AL 30/06/2007): VISTO USCIRE CARTACEO	55
8.2. ATTUALE DISCIPLINA (DAL 01/07/2007): VISTO USCIRE INFORMATIZZATO	55
ECS FASE 1 – 01/07/2007 – 30/06/2009	55
ECS FASE 2 – 01/07/2009	57
PROVA DELL'AVVENUTA ESPORTAZIONE E PROVE ALTERNATIVE	57
LE ULTIME NOVITA'	58
COME VERIFICARE SE UNA ESPORTAZIONE SI E' VALIDAMENTE CONCLUSA	58
LA DICHIARAZIONE SOMMARIA DI USCITA (EXS)	59
9. PROCEDURE SEMPLIFICATE	59
10. VIOLAZIONI E SANZIONI RELATIVE ALLE ESPORTAZIONI	61
APPENDICE 1. ALCUNI CASI PRATICI	62
APPENDICE 2. ESEMPLARE 3 DAU (BOLLA DOGANALE EXPORT)	65
APPENDICE 3. MODELLO DAE (DOCUMENTO ACCOMPAGNAMENTO ESPORTAZIONE)	66
APPENDICE 4. LE PRINCIPALI NOVITA' IMPOSTE DALLA NORMATIVA UE DAL 2009 (Elenco)	67
CAPITOLO 3 – IMPORTAZIONI.....	69
1. IMPORTAZIONI SOGGETTE AD IVA: COSA SONO	70
1.1. APPROFONDIMENTO	70
1.2. ALTRE CASISTICHE	72
2. IMPORTAZIONI NON SOGGETTE A IVA	73
2.1. APPROFONDIMENTO	73
2.2. ALTRE CASISTICHE	75
3. IMPONIBILITA' IVA	76
4. VALORE IMPONIBILE	76
5. REGISTRAZIONE IMPORTAZIONI	77
6. BOLLA DOGANALE IMPORT	78
7. COME LEGGERE UNA BOLLA DOGANALE IMPORT	79
8. COME FARE LE SCRITTURE CONTABILI DI UNA BOLLA IMPORT	80
9. ERRORI NELLA BOLLA DOGANALE IMPORT: LA REVISIONE DELL'ACCERTAMENTO	84
APPENDICE 1. ESENZIONI IVA SU IMPORTAZIONI – DIR 2009/132/CE	85
APPENDICE 2. ESEMPLARE 8 DAU (BOLLA DOGANALE IMPORT)	88
APPENDICE 3. TRACCIAMENTO ELETTRONICO DELLE OPERAZIONI IMPORT	89
CAPITOLO 4 – TERRITORIALITA' IVA PRESTAZIONI DI SERVIZI.....	92
1. TERRITORIALITA' IVA PER LE PRESTAZIONI DI SERVIZI	93
2. DISCIPLINA FINO AL 31/12/2009 (PRECEDENTE)	93
2.1. SERVIZI INTRAUE	95
2.2. SERVIZI INTERNAZIONALI	98
3. DISCIPLINA DAL 01/01/2010 (ATTUALE) – DISCIPLINA COMUNITARIA – DIRETTIVA 2008/8/CE	100
3.1. COSA CAMBIA?	100
3.2. CONCETTO DI SOGGETTO PASSIVO IVA	100
3.3. LUOGO DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI RESI VERSO SOGGETTI PASSIVI IVA	101

3.4. LUOGO DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI RESI VERSO SOGGETTI PRIVATI	101
3.5. TAVOLA SINOTTICA: NUOVE REGOLE PRESTAZIONI DI SERVIZI (COME DISCIPLINATE DALLE NORME COMUNITARIE)	103
4. TERRITORIALITA' IVA – DISCIPLINA ITALIANA	108
4.1. LE NOVITA' APPORTATE DAL D.LGS 18 DEL 22/01/2010	108
4.2. NUOVI ARTT. DA 7 A 7 – SEPTIES DPR 633/1972	110
REGOLA GENERALE	112
DEROGHE ASSOLUTE (PRESCINDONO DALLA NATURA DEL COMMITTENTE)	113
DEROGHE RELATIVE (SOLO PER COMMITTENTI NON SOGGETTI PASSIVI D'IMPOSTA)	118
4.3. COME CLASSIFICARE UNA PRESTAZIONE DI SERVIZI	123
4.4. TRATTAMENTO DELLE PRESTAZIONI PIU' COMUNI IN AZIENDA	124
TRASPORTI DI BENI	124
CARICO, SCARICO, OPERAZIONI DOGANALI	125
LAVORAZIONI, MANUTENZIONI, RIPARAZIONI DI BENI MOBILI	125
CONSULENZA ED ASSISTENZA TECNICA, LEGALE, PROFESSIONALE	125
INTERMEDIAZIONI	126
SERVIZI RELATIVI A IMMOBILI	126
FIERE E SERVIZI DI ACCESSO A FIERE FINO 31/12/2010	127
FIERE DAL 01/01/2011	127
SERVIZI DI ACCESSO ALLE FIERE DAL 01/01/2011	127
SERVIZI DI TRADUZIONE E INTERPRETARIATO	127
PRESTAZIONI DI SERVIZI TRAMITE MEZZI ELETTRONICI	128
4.5. PROFILI DI CRITICITA' DELLA NUOVA NORMATIVA	129
APPENDICE. SCHEMA MODIFICHE ALLA DISCIPLINA IVA INTRODOTTE DAL D.LGS 18/2010	131
CAPITOLO 5 – OPERAZIONI INTRA UE E SISTEMA INTRASTAT.....	133
1. OPERAZIONI INTRA UE	134
1.1. AUTORIZZAZIONE AD EFFETTUARE OPERAZIONI INTRA UE - ACCESSO CONDIZIONATO AL SISTEMA VIES	135
CHI DEVE RICHIEDERE L'AUTORIZZAZIONE	135
CONTRIBUENTI GIA' IN POSSESSO DI PARTITA IVA	136
CONTROLLI DELL'AGENZIA ENTRATE	136
REQUISITI PER ENTRARE NEL VIES	137
LA SCADENZA PRESUNTA DEL 29 GENNAIO 2011	137
ELENCO PROVVISORIO PARTITE IVA AMMESSE – LA PRIMA COSA DA GUARDARE	138
COSA SUCCEDDE SE SI OPERA INTRA UE IN ASSENZA DI AUTORIZZAZIONE	138
FAC SIMILE ISTANZA DI AUTORIZZAZIONE	140
FAC SIMILE ISTANZA DI REVOCA AUTORIZZAZIONE	141
2. ACQUISTI INTRAUE	142
2.1. COSA SONO	142
2.2. OPERAZIONI ASSIMILATE AGLI ACQUISTI INTRAUE	142
2.3. OPERAZIONI ESCLUSE DAGLI ACQUISTI INTRAUE	143
2.4. REGISTRAZIONE E CONTABILIZZAZIONE DEGLI ACQUISTI INTRAUE	145
MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'ACQUISTO	145
REGISTRAZIONE DEGLI ACQUISTI INTRAUE	145
ESEMPIO FATTURA ACQUISTO INTRAUE	146
ESEMPIO AUTOFATTURA PER MANCATO RICEVIMENTO FATTURA ACQUISTO INTRA UE	147
CONTABILIZZAZIONE ACQUISTI INTRACOMUNITARI	148
3. CESSIONI INTRAUE	149
3.1. COSA SONO	149
3.2. OPERAZIONI ASSIMILATE ALLE CESSIONI INTRAUE	150
3.3. OPERAZIONI CHE NON COSTITUISCONO CESSIONI INTRAUE	150
3.4. EMISSIONE E REGISTRAZIONE DELLA FATTURA DI CESSIONE INTRA UE	150
MOMENTO IMPOSITIVO	150
REGISTRAZIONE	151
ESEMPIO CESSIONE INTRA UE	151
4. PROVA DELLE CESSIONI INTRA UE	152
4.1. PROVA DEL TRASPORTO UE	152
5. PRESTAZIONI DI SERVIZI INTRAUE	152
6. SISTEMA INTRASTAT	153
6.1. NOVITA' SULLE DICHIARAZIONI INTRA 2010	153

6.2. COSA E'	155
6.3. PERIODICITA' DEGLI ELENCHI	156
6.4. MODALITA' DI PRESENTAZIONE E TERMINI	158
6.5. SOGGETTI OBBLIGATI E SOGGETTI DELEGATI	159
Facsimile di delega	160
Facsimile di dichiarazione sostitutiva atto di notorieta'	161
6.6. COME COMPILARE GLI ELENCHI INTRASTAT	162
PREMESSA	162
MOMENTO DI RILEVAZIONE DELLE OPERAZIONI NELL'INTRASTAT	163
CONTENUTO DEGLI ELENCHI	163
OPERAZIONI CHE VANNO NELL'INTRASTAT	164
OPERAZIONI CHE NON VANNO NELL'INTRASTAT	164
ISTRUZIONI DI COMPILAZIONE – CESSIONI E ACQUISTI DI BENI	167
ISTRUZIONI DI COMPILAZIONE – SERVIZI RESI E RICEVUTI – NOVITA'	170
VIOLAZIONI ERRORI OMISSIONI	171
COME EFFETTUARE RETTIFICHE E VARIAZIONI DI MODELLI RELATIVI A PERIODI PRECEDENTI	171
VARIAZIONI IMPONIBILE	172
TABELLA RIASSUNTIVA VARIAZIONI IMPONIBILE	173
6.7. SANZIONI INTRASTAT	174
RAVVEDIMENTO OPEROSO	174
6.8. TAVOLA RIEPILOGATIVA COMPILAZIONE ELENCHI INTRASTAT	175
6.9. OPERAZIONI CON REPUBBLICA DI SAN MARINO E INTRASTAT	177
6.10. CASI SPECIFICI INTRASTAT ED ESEMPI COMPILAZIONE	178
SULLA PRESENTAZIONE	178
REGISTRAZIONE FATTURE DI ACQUISTO – EMISSIONE – NUMERAZIONE	178
FATTURE	178
FATTURE DI ACCONTO	179
LAVORAZIONI INTRA UE (SERVIZI RESI)	179
LAVORAZIONI INTRA UE (SERVIZI RICEVUTI)	181
TRIANGOLAZIONE UE	182
RAPPRESENTANTE FISCALE	183
TRASPORTO BENI (SERVIZI RESI)	183
TRASPORTO BENI (SERVIZI RICEVUTI)	184
INTERMEDIAZIONE (SERVIZI RESI)	185
INTERMEDIAZIONE (SERVIZI RICEVUTI)	186
MANUTENZIONI E RIPARAZIONI (SERVIZI RESI)	187
MANUTENZIONI E RIPARAZIONI (SERVIZI RICEVUTI)	187
MONTAGGI E INSTALLAZIONI	188
SERVIZI ACQUISTATI O VENDUTI VIA INTERNET	188
FATTURE DI GOOGLE ADSENSE	189
FATTURE DI GOOGLE ADWORDS	189
TRADUZIONE ED INTERPRETARIATO (SERVIZI RESI)	190
TRADUZIONE ED INTERPRETARIATO (SERVIZI RICEVUTI)	191
FORMAZIONE E ADDESTRAMENTO DEL PERSONALE– art.7 – ter	191
SERVIZI RELATIVI AL SETTORE ALBERGHIERO E TURISTICO	191
SERVIZI RELATIVI A BENI IMMOBILI (RESI O RICEVUTI) – art.7 – quater, lett. a)	192
SERVIZI DI TRASPORTO PASSEGGIERI (RESI O RICEVUTI) – art.7 – quater, lett. b)	192
SERVIZI DI RISTORAZIONE E CATERING (RESI O RICEVUTI) – art.7 – quater, lett. c)	192
SERVIZI DI LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA, NOLEGGIO E SIMILI A BREVE TERMINE DI MEZZI DI TRASPORTO (RESI O RICEVUTI) – art.7 – quater, lett. e)	193
SERVIZI RELATIVI A FIERE, ESPOSIZIONI, PRESTAZIONI AD ESSE ACCESSORIE, PRESTAZIONI COLLEGATE ALL'ACCESSO ALLE MANIFESTAZIONI E PRESTAZIONI AD ESSE ACCESSORIE (RESE O RICEVUTE) – art.7 – quinquies	193
APPENDICE 1. CASI PARTICOLARI	194
APPENDICE 2. ADEMPIMENTI DEGLI ENTI . MODELLI INTRA 12 E INTRA 13	196
APPENDICE 3. OBBLIGHI INTRASTAT DEI CONTRIBUENTI MINIMI	198
APPENDICE 4. OBBLIGHI INTRASTAT DEI SOGGETTI PASSIVI CHE OPERANO CON SOGGETTI UE NEL REGIME DELLE PICCOLE IMPRESE	200
APPENDICE 5. SCADENZARIO INTRASTAT	201
CAPITOLO 6 – TRIANGOLAZIONI.....	203
1. OPERAZIONI TRIANGOLARI	204

2. TRIANGOLAZIONI NAZIONALI	205
– 2 SOGGETTI NAZIONALI E 1 COMUNITARIO	205
3. TRIANGOLAZIONI COMUNITARIE	207
– 1 SOGGETTO NAZIONALE E 2 COMUNITARI DELLO STESSO STATO	207
– 1 SOGGETTO NAZIONALE E 2 COMUNITARI DI STATI DIVERSI	208
4. TRIANGOLAZIONI EXTRAUE	209
– 2 SOGGETTI NAZIONALI E 1 SOGGETTO EXTRAUE	209
– 1 SOGGETTO NAZIONALE E 2 SOGGETTI EXTRAUE	210
– 1 SOGGETTO NAZIONALE, 1 SOGGETTO UE ED 1 SOGGETTO EXTRAUE	211
5. LAVORAZIONI IN TRIANGOLAZIONE	213
6. OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE CON LAVORAZIONI	216
7. QUADRANGOLAZIONI INTRA – EXTRAUE	218
8. PROVA DELL'AVVENUTA ESPORTAZIONE IN CASO DI TRIANGOLAZIONE	221
9. ALCUNI CASI PRATICI	223
CAPITOLO 7 – OPERAZIONI CON REPUBBLICA SAN MARINO E CITTA' DEL VATICANO.	227
1. OPERAZIONI CON CITTA' DEL VATICANO	228
1.1. OPERAZIONI DI CESSIONE CON CITTA' DEL VATICANO	228
1.2. OPERAZIONI DI ACQUISTO DA CITTA' DEL VATICANO	228
1.3. CONVENZIONE CITTA' DEL VATICANO – UE (1° GENNAIO 2010)	228
2. OPERAZIONI CON REPUBBLICA DI SAN MARINO	229
2.1. OPERAZIONI DI CESSIONE DI BENI VERSO REPUBBLICA DI SAN MARINO	229
2.2. OPERAZIONI DI ACQUISTO DI BENI DA REPUBBLICA DI SAN MARINO	230
Facsimile comunicazione all'Agenzia delle Entrate	231
2.3. BENI IN TRANSITO NELLA REPUBBLICA DI SAN MARINO	232
2.4. PRESTAZIONI DI SERVIZI DA / VERSO REPUBBLICA DI SAN MARINO	232
2.5. OBBLIGHI INTRASTAT E NUOVI OBBLIGHI BLACK LIST	232
2.6. OPERAZIONI NON REGOLAMENTATE DAL DM 24/12/1993	233
2.7. VIOLAZIONI E SANZIONI RELATIVE ALLE OPERAZIONI CON RSM	233
APPENDICE. MANCATA RESTITUZIONE DELLA FATTURA VISTATA DALL'UFFICIO TRIBUTI RSM	234
CAPITOLO 8 – RIMBORSO IVA AI NON RESIDENTI.....	235
PREMESSA	236
1. NUOVE REGOLE DEL RIMBORSO IVA – DIRETTIVA 2008/9/CE	236
2. SINTESI NORMATIVA FINO AL 31/12/2009	237
3. NUOVA NORMATIVA DAL 01/01/2010	238
3.1. RIMBORSO IVA ASSOLTA IN ALTRI STATI UE DA SOGGETTI PASSIVI ITALIANI	238
ISTANZA DI RIMBORSO – CHI PUO' PRESENTARLA	238
ISTANZA DI RIMBORSO – DELEGA ALLA PRESENTAZIONE	239
Facsimile di delega	240
3.2. RIMBORSO IVA ASSOLTA IN ITALIA DA SOGGETTI PASSIVI DI ALTRI STATI UE	243
3.3. RIMBORSO IVA ASSOLTA IN ITALIA DA SOGGETTI PASSIVI EXTRA UE	247
3.4. RIMBORSO IVA IN CASO DI STABILE ORGANIZZAZIONE	249
APPENDICE 1 – ALLEGATI A ISTANZE DI RIMBORSO IVA ASSOLTA IN ALTRI STATI UE DA SOGGETTI PASSIVI ITALIANI – PROV. 53471/2010	250
APPENDICE 2 – ALLEGATI A ISTANZE DI RIMBORSO IVA ASSOLTA IN ITALIA DA SOGGETTI PASSIVI DI ALTRI STATI UE – PROV. 53471/2010	252
APPENDICE 3. SPESE RIMBORSABILI NEI DIVERSI STATI UE	253
APPENDICE 4. DOMANDE FREQUENTI (FAQ) SUI RIMBORSI IVA UE	257
CAPITOLO 9 – OPERAZIONI CON PAESI BLACK LIST.....	263
1. COSA E'	264
2. SOGGETTI OBBLIGATI	265
3. CONTROPARTE BLACK LIST	266
4. AMBITO OGGETTIVO	266
5. MODALITA' DI PRESENTAZIONE	267
6. PERIODICITA' PRESENTAZIONE	268
7. SANZIONI	269
8. CHIARIMENTI DELLA CM 2/E/2011	270
APPENDICE 1. ELENCO PAESI INCLUSI NELLE BLACK LIST	277
APPENDICE 2. MODELLO DI COMUNICAZIONE	280
FRONTESPIZIO	280

QUADRO A	281
APPENDICE 3. SCADENZARIO “BLACK LIST”	282
2010	282
2011	283
APPENDICE 4. STATUS OPERATORE ECONOMICO – FACSIMILE RICHIESTA DATI IVA	284
VERSIONE IN ITALIANO	284
VERSIONE IN INGLESE	285
CAPITOLO 10 – DEPOSITO DOGANALE, ACCISE, IVA.....	286
PREMESSA	287
1. REGIME DEL DEPOSITO DOGANALE	288
1.1. COSA E’	288
1.2. TIPOLOGIE DI DEPOSITO DOGANALE	288
1.3. FUNZIONI ECONOMICHE	289
ELENCO MANIPOLAZIONI USUALI	289
PERFEZIONAMENTO ATTIVO	290
1.4. PRESUPPOSTI PER LA CONCESSIONE DEL REGIME	290
REQUISITI SOGGETTIVI (IN CAPO AL LEGALE RAPPRESENTANTE)	291
REQUISITI OGGETTIVI	291
1.5. PRESENTAZIONE ISTANZA E DOCUMENTAZIONE RICHIESTA	291
DISCIPLINARE DI SERVIZIO	292
COESISTENZA DI DIVERSE AUTORIZZAZIONI	292
2. REGIME DEL DEPOSITO FISCALE ACCISE	293
2.1. COSA E’	293
2.2. SOGGETTI AUTORIZZATI	293
2.3. DEPOSITI FISCALI ACCISE DI OLI MINERALI E GPL	294
CRITERI SOGGETTIVI	294
CRITERI OGGETTIVI	294
PROCEDURA PER IL RILASCIO DELL’AUTORIZZAZIONE	294
PROCEDURA PER L’AUTORIZZAZIONE ALLA VARIAZIONE DELLA TITOLARITA’	
DELL’IMPIANTO GIA’ OPERANTE IN REGIME FISCALE	295
2.4. DEPOSITI FISCALI DI ALCOLE ETILICO E BEVANDE ALCOLICHE	296
2.5. E – AD TELEMATICO DAL 1° GENNAIO 2011 IN SOSTITUZIONE DELLA BOLLA	
CARTACEA DAA	296
3. REGIME DEL DEPOSITO IVA	298
3.1. COSA E’	298
3.2. SOGGETTI ABILITATI ALLA GESTIONE DEL DEPOSITO	298
REQUISITI SOGGETTIVI (ART.2 DM 419/1997)	299
3.3. ADEMPIMENTI DEI SOGGETTI ABILITATI ALLA GESTIONE DEL DEPOSITO	299
TENUTA REGISTRO CARICO E SCARICO	299
DOCUMENTAZIONE DA CONSERVARE	299
RAPPRESENTANTE FISCALE LEGGERO	300
ATTRIBUZIONE DI UN NUMERO DI PARTITA IVA UNICO	300
RESPONSABILITA’ SOLIDALE	300
3.4. OPERAZIONI SENZA PAGAMENTO DELL’IVA	300
INTRODUZIONE BENI NEL DEPOSITO IVA	300
OPERAZIONI SU BENI IN GIACENZA NEL DEPOSITO IVA	301
OPERAZIONI DI ESTRAZIONE BENI DAL DEPOSITO IVA	301
3.5. BASE IMPONIBILE IVA	302
3.6. TABELLA RIEPILOGATIVA DEPOSITO IVA	302
3.7. CASISTICHE – OPERAZIONI DI INTRODUZIONE A DEPOSITO IVA	303
3.8. CASISTICHE – OPERAZIONI EFFETTUATE ALL’INTERNO DEL DEPOSITO IVA	305
3.9. CASISTICHE – OPERAZIONI DI ESTRAZIONE DA DEPOSITO IVA	306
Fac – simile modello autofattura per estrazione merci da deposito IVA	308
3.10. ATTIVITA’ DI CONTROLLO	309
APPENDICE 1. CONSIGNMENT STOCK E DEPOSITO IVA	311
APPENDICE 2. CESSIONI DI BENI ESTRATTI DAL DEPOSITO IVA DA PARTE DEL	
RAPPRESENTANTE FISCALE. RM 89/E/2010	312
CAPITOLO 11 – CONTENZIOSO DOGANALE.....	313
1. TRIBUTI DI COMPETENZA DOGANALE	314
2. TUTELA AMMINISTRATIVA	314
2.1. REVISIONE DELL’ACCERTAMENTO	314

COSA E'	315
ERRORI SANABILI	315
TIPOLOGIE DI REVISIONE DELL'ACCERTAMENTO	315
REVISIONE SU ISTANZA DI PARTE	316
CASISTICHE DI REVISIONE DELL'ACCERTAMENTO IN RELAZIONE AI DIRITTI DA LIQUIDARE	317
1. REVISIONI SENZA VARIAZIONI NELLA LIQUIDAZIONE DEI DIRITTI (RETTIFICHE)	317
Fac-simile: domanda revisione accertamento senza variazioni nella liquidazione dei diritti (rettifica)	318
2. REVISIONI CON VARIAZIONI NELLA LIQUIDAZIONE DEI DIRITTI (RECUPERO DI DIRITTI)	319
ESEMPIO PRATICO	319
Recupero per aumento del valore imponibile	319
Fac-simile: domanda revisione accertamento con recupero di diritti	320
3. REVISIONI CON VARIAZIONI NELLA LIQUIDAZIONE DEI DIRITTI (RIMBORSO DI DIRITTI)	322
ESEMPI PRATICI	322
A. Rimborso per variazione del dazio applicabile	322
Fac-simile: domanda revisione accertamento con rimborso di diritti (variazione dazio applicabile)	323
B. Rimborso per diminuzione del valore imponibile	325
Fac-simile: domanda revisione accertamento con rimborso di diritti (diminuzione imponibile)	326
2.2. CONTROVERSIA DOGANALE	328
VISITA DI CONTROLLO O CONTROVISITA	328
OPPOSIZIONE	328
VERBALE DI CONTROVERSIA	328
STRUMENTI CAUTELARI	329
PROBLEMATICHE	329
PROBLEMATICHE PARTICOLARI	330
ITER RIASSUNTIVO DELLA CONTROVERSIA DOGANALE	331
3. TUTELA GIURISDIZIONALE	332
3.1. RICORSO IN COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE (1° GRADO)	332
STRUMENTI CAUTELARI	334
1. SOSPENSIONE GIURISDIZIONALE EX ART. 47 D.LGS. 546/1992	334
2. SOSPENSIONE DELL'APPLICAZIONE EX ART. 24 REG.(CE) 450/2008	334
3.2. RICORSO IN COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE (2° GRADO)	334
3.3. RICORSO IN CASSAZIONE	335
4. ADESIONE AI PROCESSI VERBALI DI CONSTATAZIONE (PVC)	336

CAPITOLO 1 – INTRODUZIONE E PRINCIPI GENERALI

PREMESSA

- 1. NUOVO QUADRO NORMATIVO IVA**
 - 2. QUALIFICAZIONE DELLE OPERAZIONI AI FINI IVA**
 - 3. TERRITORIALITA'**
 - 3.1.TERRITORIALITA' PER LE CESSIONI DI BENI**
 - 3.2.TERRITORIALITA' PER LE PRESTAZIONI DI SERVIZI**
 - 4. SOGGETTI NON RESIDENTI: IDENTIFICAZIONE A FINI IVA IN ITALIA**
 - 4.1.STABILE ORGANIZZAZIONE**
 - Disciplina fino al DL 135/2009.
 - Disciplina dopo il DL 135/2009 (ATTUALE).
 - 4.2.IDENTIFICAZIONE DIRETTA**
 - 4.3.RAPPRESENTANZA FISCALE**
 - DISCIPLINA FINO AL 31/12/2009
 - DISCIPLINA DAL 01/01/2010
 - 4.4.QUANDO E' OBBLIGATORIO NOMINARE UN RAPPRESENTANTE FISCALE O IDENTIFICARSI DIRETTAMENTE AI FINI IVA**
 - 4.5.REVERSE CHARGE**
 - 4.6.QUANDO E' OBBLIGATORIO IL REVERSE CHARGE**
 - 5. NUOVO CODICE DOGANALE COMUNITARIO (REG.CE 450/2008)**
 - 5.1. DESTINAZIONI E REGIMI DOGANALI**
 - VECCHIO CODICE DOGANALE – REG.(CE) 2913/1992
 - NUOVO CODICE DOGANALE (REG.CE 450/2008)
 - IMMISSIONE IN LIBERA PRATICA
 - ESPORTAZIONE
 - TRANSITO
 - DEPOSITO (DOGANALE)
 - AMMISSIONE TEMPORANEA
 - PERFEZIONAMENTO ATTIVO
 - PERFEZIONAMENTO PASSIVO
 - 6. CLASSIFICAZIONE DELLE MERCI E NOMENCLATURA COMBINATA**
 - SISTEMI DI CLASSIFICAZIONE DELLE MERCI
 - REGOLE PER LA CLASSIFICAZIONE DELLE MERCI
 - 7. INCOTERMS 2010**
- APPENDICE. FACSIMILE MANDATO LETTERA INCARICO CONFERIMENTO RAPPRESENTANZA FISCALE**

PREMESSA

L'inizio dell'analisi delle operazioni internazionali non può che essere dedicato ai principi generali, con la disamina delle norme europee, ed andando avanti con le norme nazionali che discendono dal recepimento di quelle adottate a livello di Unione Europea, di cui l'Italia fa parte.

Inoltre bisogna dire che il panorama legislativo è quanto mai movimentato: moltissime sono state le novità legislative negli ultimi anni, sia a livello fiscale che doganale.

In questo capitolo si parlerà perciò dei seguenti argomenti, cercando di essere il più concisi ed utili possibile:

- il nuovo quadro normativo IVA, ossia la Direttiva 2006/112/CE, che è stata da ultimo modificata dalle Direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE, 2008/117/CE, e la cui data di entrata in vigore è il 1° gennaio 2010;
- la qualificazione delle operazioni ai fini IVA;
- il concetto di territorialità ai fini IVA;
- i soggetti non residenti e le modalità di identificazione ai fini IVA in Italia;
- il nuovo Codice Doganale Comunitario, Regolamento CE 450/2008;
- i concetti di destinazione e regime doganale;
- la classificazione delle merci e la nomenclatura combinata.

Si tratta di argomentazioni vastissime ovviamente, che vengono affrontate "in pillole" per essere poi successivamente sviluppate nel contesto delle operazioni di cui si va a trattare nei capitoli successivi, in cui si affronteranno le diverse tipologie di operazioni con l'estero (esportazioni, importazioni, operazioni intra UE, ecc.)

1. NUOVO QUADRO NORMATIVO IVA

1.1. NOVITA' DI FEBBRAIO 2011

Il Governo ha varato un DDL, esaminato e approvato dal Consiglio dei ministri del 9/2/2011, volto a recepire misure recentemente emanate dalla UE

In particolare sono previste le seguenti modifiche (si illustrano 4 dei 6 articoli del DDL in quanto gli ultimi due riguardano IRAP e locazioni):

<p>ART.1 – NON IMPONIBILITA' art. 8 –bis DPR 633/1972</p>	<p>Viene riscritto l'art. 8-bis DPR 633/1972, nel senso che viene limitata la non imponibilità alle sole navi adibite alla navigazione d'alto mare e a tutte quelle adibite alla pesca costiera e alle operazioni di salvataggio e assistenza in mare (adeguamento agli artt. 148, 371, all'Allegato X della Direttiva 2006/112/CE) .</p>
<p>ART. 2 – EFFETTUAZIONE DEI SERVIZI INTRA UE</p>	<p>MOMENTO DI EFFETTUAZIONE SERVIZI INTRA UE modifica all'articolo 6, co. 3 e 5 DPR 633/72</p> <p>Si attende una modifica nei rapporti B2B, per le prestazioni generiche ex art.7-ter DPR 633/72, rese a o ricevute da operatori non stabiliti in Italia, nel senso che il momento di effettuazione dei servizi viene collegato al momento di effettuazione (regola generale ex art.63 Direttiva 2006/112/CE)</p> <p>Secondo quanto attualmente stabilito dall'art.6 DPR 633/72 :</p> <ul style="list-style-type: none"> - le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo; - 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; concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio; 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; prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci; somministrazioni di alimenti e bevande; cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto si considerano effettuate al momento in cui sono rese, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese; <p>Nulla cambierebbe, invece, per le operazioni interne, per le quali restano in vigore le regole attuali.</p> <p>INTEGRAZIONE FATTURA A POSTO DEL REVERSE CHARGE</p> <p>L'art. 17 DPR 633/72 stabilisce che gli obblighi sono adempiuti dai cessionari o committenti, residenti nel territorio</p>

dello Stato, attraverso l'autofatturazione del servizio ricevuto e per effetto della circolare 12/E/2010, l'integrazione è ammessa solo in senso materiale, ossia fermo restando l'obbligo di rispettare le regole generali sul momento di effettuazione dell'operazione.

Secondo le nuove disposizioni, il committente sarà tenuto ad integrare la fattura emessa dal prestatore comunitario anziché emettere autofattura.

Viene quindi generalizzato il meccanismo oggi previsto nelle ipotesi di acquisto intracomunitario (artt.46 e 47 DL 331/93) secondo cui per dare rilevanza territoriale all'operazione in Italia, il cessionario residente integra la fattura emessa dal cedente UE annotandovi l'aliquota propria del bene compravenduto e la relativa imposta.

RIMBORSI – modifica art. 38-bis DPR 633/1972

I soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato che effettuano nei confronti di soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato e per un importo superiore al 50% le seguenti operazioni:

- lavorazione su beni mobili materiali;
- trasporto beni, servizi accessori e relative intermediazioni;
- prestazioni di servizi concernenti la concessione e negoziazione di crediti, la gestione degli stessi da parte dei concedenti e le operazioni di finanziamento;
- assunzione di impegni di natura finanziaria, l'assunzione di fidejussioni e di altre garanzie e la gestione di garanzie di crediti da parte dei concedenti;
- dilazioni di pagamento, altre operazioni, compresa la negoziazione, relative a depositi di fondi, conti correnti, pagamenti, giroconti, crediti e ad assegni o altri effetti commerciali, ad eccezione del recupero di crediti;
- gestione di fondi comuni di investimento e di fondi pensione assicurazione, riassicurazione e vitalizio;
- relative a valute estere aventi corso legale e a crediti in valute estere;
- relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e a quote sociali, eccettuate la custodia e l'amministrazione dei titoli;
- relative a valori mobiliari e a strumenti finanziari diversi dai titoli, incluse le negoziazioni e le opzioni, eccettuate la custodia e amministrazione,;

potranno, in caso di approvazione del DDL in questione, richiedere il rimborso in corso d'anno.

ART. 3 – TERRITORIALITA' CESSIONI PRODOTTI ENERGETICI

Per i prodotti energetici (gas, energia elettrica, calore, freddo) la tassazione viene generalmente prevista nel luogo di destinazione dell'operazione, sia per le cessioni (art.7 bis, comma 3 DPR 633/1972) sia per le prestazioni relative alle concessioni di accesso (art.7 septies, lettera g) DPR 633/1972).

Vengono adeguate le disposizioni che regolano l'importazione

	<p>di tali prodotti (art.68 DPR 633/1972) e le norme riguardanti le operazioni intracomunitarie (artt. 38 e 41 DL 331/1993). Viene, inoltre, previsto l'ampliamento del regime di non imponibilità (art.72, comma 3 DPR 633/1972) per gli enti comunitari che godono dei privilegi di cui al Protocollo sui privilegi delle Comunità Europee 8 aprile 1965</p> <p>Il regime speciale sull'importazione e il luogo di tassazione di energia elettrica e gas viene esteso anche al gas trasportato mediante gasdotti che non fanno parte della rete di distribuzione.</p>
<p>ART.4 – PRODOTTI IMPORTATI IN PROSECUZIONE VERSO ALTRO STATO UE</p>	<p>Per quanto riguarda le importazioni di beni che proseguono, successivamente, a destinazione verso un altro Stato membro UE, viene prevista la subordinazione della sospensione dell'IVA sui beni d'importazione al ricorrere di alcuni specifici requisiti. L'adeguamento delle norme interne alla Direttiva 2006/112/CE vuole, infatti, che il regime di sospensione IVA sulle importazioni destinate ad uno Stato UE sia concesso solo se l'importatore può dare prova dell'avvenuto trasferimento delle merci nell'altro Stato.</p> <p>La dimostrazione non va fornita in automatico, ma solo dietro richiesta da parte dell'autorità doganale di idonea documentazione comprovante l'avvenuto trasferimento dei beni, anche ad importazione avvenuta.</p> <p>Al fine di potenziare l'intento antifrode della disposizione, il legislatore rinvia ad un provvedimento delle Entrate il compito di definire le modalità di scambio di informazioni tra autorità doganale e fiscale.</p>

1.2. VAT PACKAGE

Con la **Direttiva 2006/112/CE** il legislatore comunitario aveva l'obiettivo di preparare una soluzione onnicomprensiva (**VAT Package**¹) delle problematiche IVA ancora aperte, con particolare attenzione alla lotta alle frodi fiscali.

Le linee programmatiche di tali innovazioni legislative, in attuazione del Mercato unico, sono le seguenti:

- il **principio generale di tassazione**, sia per le cessioni di beni che per i servizi, **sarà a regime quello di origine**, in base al quale la tassazione avviene nel luogo di appartenenza territoriale dell'operazione;
- il **metodo di tassazione viene uniformato ad un modello di tipo federale, con un'aliquota base del 15%**, riscossa nello Stato membro di origine dell'operazione e con l'applicazione delle differenze algebriche di aliquota, su base locale, nello Stato membro di destinazione.

Tuttavia, in attesa che sia possibile l'applicazione piena di tali principi, il Consiglio ha stabilito importanti modifiche alle regole di determinazione del luogo di tassazione delle operazioni B2B (*business to business*). Secondo quanto stabilito dalle **Direttive 2008/8/CE** e **2008/9/CE**, insieme al Regolamento n. 143/2008, che costituiscono appunto il *VAT Package 2008*, le seguenti sono le modifiche che subirà l'IVA europea nei prossimi sette anni. Non si dimentichi inoltre la **Direttiva 2008/117/CE** sulle nuove procedure di compilazione e di trasmissione degli elenchi INTRASTAT.

DATA DECORRENZA	NOVITA'
01/01/2010	Entrano in vigore le nuove regole: sul rimborso IVA ; sul luogo di tassazione dei servizi B2B , cioè, delle prestazioni di servizi rese da impresa a impresa (da soggetto IVA a soggetto IVA), prevedendo, per esse, l'applicazione dell'IVA attraverso il meccanismo del reverse-charge ² . Il luogo di imposizione delle prestazioni di servizi da impresa a impresa sarà lo Stato di residenza di colui che richiede la prestazione (committente), e non più quello del prestatore, come previsto dalla normativa in essere fino al 31/12/2009. Per le prestazioni di servizi da impresa a consumatore finale, il paese della tassazione continuerà ad essere quello del prestatore; sulla stabile organizzazione; sul reverse-charge ; sulle disposizioni relative alla identificazione e agli obblighi dei contribuenti; sull'individuazione dei servizi forniti per via elettronica; sugli elenchi riepilogativi degli scambi intracomunitari (obbligo INTRA servizi)
01/01/2011	Entrano in vigore le modifiche della territorialità riguardanti alcuni dei servizi che sono oggi regolati dal principio del luogo di esecuzione, ex vecchio art. 7, co.4, lett. b) DPR 633/1972 ³ (dal 2010 art.7 – quinquies DPR 633/1972).
01/01/2013	Entra in vigore la modifica della territorialità riguardante le prestazioni di noleggio di mezzi di trasporto non a breve termine.
01/01/2015	Entrano in vigore le modifiche della territorialità per le prestazioni di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione e di servizi elettronici, nonché le altre disposizioni, riguardanti il settore delle prestazioni effettuate attraverso mezzi elettronici.

¹ V. documento del Consiglio 26/01/2007 n. 5731/07 e Relazione speciale sulla cooperazione amministrativa in materia IVA del Consiglio dell'Unione Europea n. 8/2007, documento del Consiglio del 10/01/2008 n. 5188/08.

² Il prestatore non assoggetta ad IVA il servizio fatturato, l'obbligo ricade sul committente attraverso l'inversione contabile (**reverse-charge**). V. art. 17, co. 3, DPR 633/1972.

³ Trattasi di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi o affini, quali fiere ed esposizioni e servizi accessori, relativamente ai quali viene operata una distinzione tra le prestazioni per l'accesso a manifestazioni e prestazioni di servizi relativi all'attività (v. **cap.4 per trattazione completa**).

2. QUALIFICAZIONE DELLE OPERAZIONI AI FINI IVA

Ex art.1 DPR 633/1972, rientrano nell'ambito di applicazione dell'IVA:

- le **cessioni di beni** e le **prestazioni di servizi** effettuate nel **territorio dello Stato** nell'**esercizio di imprese, arti e professioni**;
- le **importazioni** da **chiunque** effettuate.

Ai fini IVA, le operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi⁴) si distinguono nel seguente modo:

a) operazioni nel campo IVA	<p>Si tratta delle operazioni nelle quali sono presenti tutti i presupposti di applicazione dell'imposta, e cioè:</p> <ul style="list-style-type: none"> • presupposto soggettivo >>>> esercizio di impresa, arte o professione; • presupposto oggettivo >>>> cessione di beni o prestazione di servizi; • presupposto territoriale >>>> rilevanza dell'operazione in Italia. <p>La presenza dei presupposti non è di per sé certezza del fatto che l'imposta sia dovuta, in quanto altre disposizioni regolano poi l'assoggettamento di alcune categorie di operazioni, per cui le operazioni nel campo IVA si dividono a loro volta in:</p>	
	- operazioni imponibili:	<p>si tratta del regime naturale, per il quale:</p> <ul style="list-style-type: none"> - si applica l'imposta in ragione dell'aliquota dovuta, - concorrono a formare il volume d'affari; - vi è l'obbligo di fatturazione, registrazione e dichiarazione
	- operazioni non imponibili:	<p>si tratta di un regime previsto per determinate operazioni, per le quali:</p> <ul style="list-style-type: none"> - non si applica l'imposta; - concorrono a formare il volume d'affari; - sono soggette a fatturazione, registrazione e dichiarazione; - consentono, salvo limitazioni, il recupero dell'IVA pagata sugli acquisti
	- operazioni esenti:	<p>si tratta delle operazioni tassativamente elencate nell'art.10 DPR 633/1972, per le quali</p> <ul style="list-style-type: none"> - non si applica l'imposta; - concorrono a formare il volume d'affari; - sono soggette a fatturazione, registrazione e, a meno che vi sia dispensa da tale adempimento, obbligo di dichiarazione; - non consentono di recuperare l'IVA pagata a monte su acquisti e spese
	- operazioni non soggette:	<p>Si tratta di operazioni soggette a regimi speciali di applicazione, come ad es. nel caso dell'editoria (IVA applicata alla fonte dall'editore con metodi particolari, e passaggi successivi non soggetti al tributo)</p>
b) operazioni fuori campo IVA	<p>Si tratta delle operazioni nelle quali manca almeno uno dei presupposti di cui sopra, o che sono considerate fuori campo IVA per espressa disposizione di legge. Per tali operazioni – per quello che qui interessa – manca il requisito della territorialità, cioè non si considerano effettuate nel territorio dello Stato</p> <p>Per tali operazioni non si applica l'imposta, e non devono essere rispettati gli adempimenti formali imposti dalla disciplina IVA (fatturazione, registrazione, dichiarazione). Si precisa che comunque, pur se irrilevanti ai fini IVA, tali operazioni sono comunque fatturate e registrate, per documentare i costi o i ricavi ai fini delle imposte sui redditi.</p>	

⁴ Le importazioni sono una categoria particolare di cessioni di beni, che viene distinta in quanto riguarda beni provenienti da Paesi Extra UE.

3. TERRITORIALITA'

Ex art.7 DPR 633/1972, il **concetto di territorialità**, che è uno dei tre presupposti necessari, insieme a quello **soggettivo** (attività d'impresa, arte o professione) e **oggettivo** (cessioni di beni, prestazioni di servizi), per l'applicazione dell'IVA⁵, **serve a delimitare i territori di applicazione dell'imposta, cioè dove è dovuta eventualmente l'imposta**⁶, distinguendo a tal fine:

- il territorio dello Stato;
- il territorio Comunitario;
- il territorio Extracomunitario.

Il **territorio dello Stato** ai fini IVA è il territorio della Repubblica Italiana tranne:

- il Comune di Livigno;
- il Comune di Campione d'Italia;
- le acque italiane del lago di Lugano.

Questi nell'applicazione dell'IVA sono considerati Paesi terzi, sia per le cessioni di merci che per la prestazione di servizi

Appartengono al territorio dello Stato anche i punti franchi, i depositi franchi e altri analoghi luoghi considerati extraterritoriali ai fini doganali

Il territorio dello Stato comprende:

- lo spazio terrestre compreso entro i confini politici;
- lo spazio aereo sovrastante;
- le acque territoriali entro le 12 miglia marine (1 miglio marino = 1852 metri);
- le acque comprese fra golfi, baie e insenature i cui punti estremi distino tra loro non più di 24 miglia marine;

Inoltre per:

- Prestazioni a bordo di aerei e navi :appartengono al territorio dello Stato le navi e gli aeromobili italiani in navigazione in acque o spazi aerei internazionali (cod. nav.);
- Navi in alto mare: territorio dello Stato di appartenenza; il potere di governo dello Stato di bandiera si esercita sulle navi ovunque si trovino e quindi anche in acque adiacenti a Stati esteri e negli stessi porti stranieri (diritto internazionale);
- Aerei italiani in luogo o spazio non soggetto alla sovranità di alcuno Stato: è territorio italiano (cod. nav.)

NB: La Repubblica di San Marino e Città del Vaticano sono due Stati Esteri che si trovano nel territorio italiano.

Il **territorio Comunitario** è composto da (si riporta **tabella a pagina seguente** con indicazione di alcuni dati utili relativi a ciascun paese membro UE):

⁵ Tranne che nel caso delle **importazioni**, dove il requisito soggettivo non è richiesto (art.1 DPR 633/1972, "importazioni da chiunque effettuate").

⁶ "Eventualmente", poiché potrebbero applicarsi diverse disposizioni (ad es. l'art.9 DPR 633/1972).

www.commercialistatelematico.com

Stato membro	Codice ISO	Data ingresso nella Comunità	Territori esclusi ed inclusi	Aliquote IVA ⁷		Nome Imposta	Moneta
				Ridotte	Normali		
Belgio	BE	25/03/1957		6% - 12%	21%		EUR
Bulgaria	BG	01/01/2007		0% - 7%	20%		Lev bulgaro BGN
Repubblica Ceca	CZ	01/05/2004		10%	20%		Corona ceca CZK
Danimarca	DK	01/01/1973		-	25%		Corona danese DKK
Germania	DE	25/03/1957	escluse l'Isola di Helgoland e il territorio di Büsingen	7%	19%		EUR
Estonia	EE	01/05/2004		9%	18%		Corona estone EEK
Grecia	EL	01/01/1981	escluso Monte Athos	4,5% - 10%	21%		EUR
Spagna	ES	01/01/1986	escluse Ceuta, Melilla e Isole Canarie	4% - 8%	18%		EUR
Francia	FR	25/03/1957	compreso il Principato di Monaco, ma esclusi i Dipartimenti d'oltremare	2,1% - 5,5%	19,6%		EUR
Irlanda	IE	01/01/1973		0% - 4,8% - 13,5%	21%		EUR
Italia	IT	25/03/1957	Esclusi il Comune di Livigno, il Comune di Campione d'Italia, le acque italiane del lago di Lugano	4% - 10%	20%		EUR
Cipro	CY	01/05/2004	compresi i territori di Akrotiri e Dhekelia, di sovranità del Regno Unito, ma escluse le zone nord orientali sotto il controllo della Turchia	5%	15%		EUR
Lettonia	LV	01/05/2004		10%	22%		Lats lettone LVL
Lituania	LT	01/05/2004		5% - 9%	19%		Litas lituano LTL
Lussemburgo	LU	25/03/1957		3% - 6% - 9% - 12%	15%		EUR
Ungheria	HU	01/05/2004		5%	25%		Fiorino ungherese HUF
Malta	MT	01/05/2004		7%	18%		EUR
Paesi Bassi	NL	25/03/1957		0% - 6%	19%		EUR
Austria	AT	01/01/1995		10% - 12%	20%		EUR
Polonia	PL	01/05/2004		0% - 5% - 8%	23%		Zloty polacco PLN
Portogallo	PT	01/01/1986		5% - 12%	23%		EUR
Romania	RO	01/01/2007		9%	24%		Leu romeno RON

⁷ Aliquote vigenti a gennaio 2011.

Slovenia	SI	01/05/2004		8,5%	20%		EUR
Slovacchia	SK	01/05/2004		10%	20%		EUR
Finlandia	FI	01/01/1995	escluse le Isole Åland	8% - 17%	23%		EUR
Svezia	SE	01/01/1995		6% - 12%	25%		Corona svedese SEK
Regno Unito	UK	01/01/1973	compresa l'Isola di Man, ma escluse le cosiddette "Isole del Canale"	0% - 5%	20%		Sterlina britannica GBP

3.1.TERRITORIALITA' PER LE CESSIONI DI BENI

Ex art.7 – bis DPR 633/1972, introdotto dal D.Lgs 18/2010, si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni aventi ad oggetto beni:

- **immobili** esistenti nel territorio dello Stato (irrilevanti il domicilio o la residenza delle parti);
- **mobili**⁸ che siano alternativamente:
 - nazionali, comunitari, o vincolati al regime della temporanea importazione fisicamente esistenti nel territorio dello Stato (irrilevanti il domicilio o la residenza delle parti);
 - spediti da altro Stato UE e destinati ad essere installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto (cessioni chiavi in mano)
 - le cessioni di beni a viaggiatori nel corso di un trasporto intracomunitario a mezzo di navi, treni o aerei con partenza dall'Italia
 - particolare disciplina per le cessioni di gas tramite sistemi di distribuzione di gas naturale e le cessioni di energia elettrica

Rispetto al precedente art.7, co 2 DPR 633/1972 in vigore fino al 31/12/2009 non vi sono state rilevanti modifiche

3.2.TERRITORIALITA' PER LE PRESTAZIONI DI SERVIZI

La disciplina della territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi ha subito profonde modifiche per effetto del recepimento della **Direttiva 2008/8/CE**, la maggior parte delle quali entrano in vigore a partire dal 01/01/2010.

In Italia è stato da poco emanato, con grave ritardo, il decreto legislativo di recepimento della Direttiva, che modifica il DPR 633/1972.

Si tratta del D.Lgs. 20/01/2010, n.18, in GU 41 del 19/02/2010, che istituisce l'art.7 – ter DPR 633/1972 che si occupa della territorialità dei servizi.

Di seguito si propone uno schema sintetico della situazione fino al 31/12/2009, e di come cambia dal 01/01/2010 per effetto del recepimento della Direttiva 2008/8/CE:

TERRITORIALITA'	Regola generale	Deroghe
Fino al 31/12/2009	Luogo residenza prestatore	Luogo residenza committente Luogo utilizzo servizio Luogo in cui è situato il bene relativamente al quale si presta il servizio Luogo esecuzione della prestazione
Dal 01/01/2010	Luogo residenza committente	Luogo residenza prestatore Luogo utilizzo servizio Luogo in cui è situato il bene relativamente al quale si presta il servizio Luogo esecuzione della prestazione

Enunciato tale principio generale, la territorialità delle prestazioni di servizi è affrontata nel capitolo 4, al quale si rimanda.

⁸ Sono escluse le **cessioni di beni allo stato estero**, cioè:

- situati fuori dalla UE;
- situati in territori extradoganali (ad es. depositi IVA o doganali);
- situati nella UE in regime di transito comunitario esterno
- situati nella UE immessi in libera pratica ma non presenti in Italia
- esportati definitivamente senza cessione per lavorazione

Tali cessioni sono **fuori campo IVA ex art.7-bis DPR 633/1972 e non generano plafond.**

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

4. SOGGETTI NON RESIDENTI: IDENTIFICAZIONE A FINI IVA IN ITALIA

Per i soggetti non residenti sono previsti tre livelli di identificazione ai fini IVA in Italia:

- la stabile organizzazione;
- l'identificazione diretta;
- la rappresentanza fiscale.

Le relative discipline sono state oggetto di importanti modifiche, per effetto del recepimento della Direttiva 2008/8/CE, ed anche di sentenze della Corte UE. Se ne dà ovviamente conto nella trattazione indicando le variazioni intervenute

4.1. STABILE ORGANIZZAZIONE

Si considera stabile organizzazione⁹ (succursale), una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita la propria attività, dotata di:

- direzione;
- succursale;
- ufficio;
- officina;
- laboratorio;
- miniera, cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali;
- cantiere la cui durata supera i 12 mesi.

Non sono invece considerate stabili organizzazioni le seguenti casistiche:

- una sede ai soli fini di deposito, esposizione o consegna delle merci appartenenti all'impresa;
- le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinate ai soli fini del deposito, di esposizione o consegna, o per essere trasformate da parte di un'altra impresa;
- una sede fissa di affari usata solo per acquistare merci, raccogliere informazioni per l'impresa, a fini pubblicitari, di ricerca scientifica, o per analoghe attività, di carattere preparatorio o ausiliario.

Disciplina fino al DL 135/2009: decreto "anti-infrazioni" del 25/09/2009 (PRECEDENTE).

La stabile organizzazione è un soggetto con piena autonomia civilistica – fiscale rispetto alla società da cui deriva, ed è pertanto tenuta a tutti gli adempimenti connessi (apertura P.IVA, tenuta registri contabili e fiscali, iscrizione alla CCIAA, deposito bilancio ecc.).

Pertanto la casa madre¹⁰:

- per **operazioni eseguite attraverso la stabile organizzazione**, sarà la stabile organizzazione il soggetto che assoggetterà ad IVA o al quale sarà addebitata l'IVA;
- per **operazioni eseguite senza utilizzare la stabile organizzazione**, le opzioni saranno:
 1. il soggetto IVA cessionario/committente italiano si autofatturerà (reverse charge);
 2. la casa madre si identifica direttamente ai fini IVA (apre una propria P.IVA);
 3. la casa madre nomina un rappresentante fiscale in Italia.

La stabile organizzazione è un soggetto che può coesistere anche con la rappresentanza fiscale o l'identificazione diretta, tenendo a mente che si tratta di distinti soggetti IVA.

Disciplina dopo il DL 135/2009: decreto "anti-infrazioni" (ATTUALE).

A quanto appena detto bisogna aggiungere quanto segue, per effetto delle modifiche apportate dal DL 135/2009 "anti – infrazioni", che ha recepito gli effetti della **sentenza della Corte di Giustizia UE del 16/07/2009, causa C-244/08**. Tale sentenza ha infatti dichiarato l'illegittimità della normativa italiana IVA¹¹

⁹ Art.5 Mod. Convenzione OCSE.

¹⁰ V. RM 4/E del 09/01/2002.

¹¹ Nello specifico il D.Lgs 191/2002, che modificava gli artt. 17 e 38-ter DPR 633/1972.

nella parte dove obbligava il soggetto non residente ad attivare la procedura del rimborso ex art.38-ter DPR 633/1972 anche in presenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Le modifiche introdotte, recepite in Italia con DL 135/2009¹², **sono le seguenti:**

- **il soggetto non residente non può nominare un rappresentante fiscale** o identificarsi direttamente **se ha una propria stabile organizzazione in Italia;**
- **il soggetto non residente può recuperare l'IVA sugli acquisti** effettuati in Italia **solo tramite il meccanismo della detrazione se ha una propria stabile organizzazione in Italia;**
- **il soggetto non residente se NON ha una propria stabile organizzazione in Italia può recuperare l'IVA sugli acquisti** effettuati in Italia tramite:
 - il meccanismo del rimborso ex art.38-ter;
 - l'identificazione diretta ex art.35-ter DPR 633/1972;
 - il rappresentante fiscale.

Si propone la seguente tavola riassuntiva

Acquisti beni e servizi da parte di soggetti non residenti			
Con stabile organizzazione in Italia	Acquisti beni e servizi tramite la stabile organizzazione	detrazione IVA sugli acquisti	Fattura emessa dal fornitore alla stabile organizzazione
	Acquisti beni e servizi direttamente tramite la casa madre		
Senza stabile organizzazione in Italia	Acquisti beni e servizi direttamente tramite la casa madre non residente	Rimborso ex art.38-ter IVA sugli acquisti	Fattura emessa dal fornitore al soggetto non residente estero
		detrazione IVA sugli acquisti	Fattura emessa dal fornitore al soggetto non residente se questi si è identificato direttamente ex art.35-ter DPR 633/1972
			Fattura emessa dal fornitore al rappresentante fiscale se nominato
Cessioni beni e servizi da parte di soggetti non residenti			
Con stabile organizzazione in Italia	Cessioni beni e servizi tramite la stabile organizzazione	Verso soggetti privati	Fattura la stabile organizzazione
		Verso soggetti passivi IVA	
	Cessioni beni e servizi direttamente tramite la casa madre	Verso soggetti privati	Reverse charge
		Verso soggetti passivi IVA	
Senza stabile organizzazione in Italia	Cessioni beni e servizi direttamente tramite la casa madre	Verso soggetti privati	Identificazione diretta oppure rappresentante fiscale
		Verso soggetti passivi IVA	Reverse charge

4.2. IDENTIFICAZIONE DIRETTA

Ex art.17, co.2 DPR 633/1972 è previsto l'istituto della identificazione diretta (Direttiva 2000/65/CE), che consiste praticamente nell'apertura di una P.IVA direttamente in capo al soggetto non residente.

Le condizioni e le modalità sono le seguenti, ex art.35-ter DPR 633/1972:

- possono farlo i soggetti residenti in Stati UE o anche extra UE che abbiano stipulato con l'Italia accordi bilaterali per lo scambio di informazioni¹³;

¹² Il DL 135/2009 a sua volta modifica gli artt. 17 e 38-ter DPR 633/1972.

¹³ Al momento solo gli Stati extra UE Svizzera, Israele e Norvegia verificano questa condizione di reciprocità.

- va presentato il modello **ANR/3**¹⁴ al Centro Operativo di Pescara dell'Agenzia delle Entrate, prima dell'effettuazione di operazioni IVA;

il modello va presentato:

- direttamente all'Ufficio a mezzo di soggetto delegato,
- oppure a mezzo raccomandata A/R;

il modello deve contenere:

- per persone fisiche, nome, cognome, ditta, luogo e data di nascita, domicilio fiscale nello Stato estero in cui l'attività è esercitata;
- per soggetti diversi da persone fisiche, ragione sociale, sede legale nello Stato estero;
- l'Ufficio fiscale dello Stato estero competente per i controlli sull'attività del soggetto, il n. P.IVA estero o il codice identificativo fiscale estero;
- l'attività esercitata nello Stato estero;
- l'impegno a presentare le scritture contabili entro i termini richiesti dall'Agenzia;

la **variazione o cessazione dell'attività** deve essere fatta tramite **ANR/3**, anche telematico, entro 30 gg. dall'evento.

Per quanto riguarda gli acquisti effettuati dal soggetto non residente prima dell'identificazione diretta, non è possibile esercitare il diritto alla detrazione relativo, in quanto non in possesso di P.IVA. Sarà possibile invece richiedere il rimborso ex art.38-ter DPR 633/1972 (rimborso IVA soggetti non residenti)¹⁵.

L'identificazione diretta non può coesistere con la rappresentanza fiscale.

4.3. RAPPRESENTANZA FISCALE

Ex art.17, co.3 DPR 633/1972 è previsto l'istituto della rappresentanza fiscale, per l'assoggettamento ad IVA delle operazioni effettuate in Italia.

Tale istituto, per effetto sia del DL 135/2009, come visto sopra, che del recepimento delle Direttive 2008/8/CE e 2008/9/CE, risulta profondamente modificato. Si espone quindi la disciplina fino al 31/12/2009 e la disciplina a partire dal 01/01/2010.

DISCIPLINA FINO AL 31/12/2009

La nomina del rappresentante fiscale può essere:

- **obbligatoria**, nel caso in cui l'operatore non residente effettua in Italia operazioni territorialmente rilevanti verso soggetti privati o comunque non dotati di partita IVA italiana;
- **facoltativa**, in tutti gli altri casi¹⁶ di operazioni territorialmente rilevanti in Italia.

La nomina del rappresentante, ex art.53 co.3 DPR 633/1972, deve avvenire per:

- atto pubblico;
- scrittura privata registrata;
- lettera annotata presso apposito registro tenuto presso l'Agenzia delle Entrate, nell'ufficio competente in base alla residenza del rappresentante;
- atto autenticato da notaio estero aderente alla convenzione dell'Aja del 05/10/1961 (fantascientifico ma previsto dalla legge).

¹⁴ Tale modello sostituisce a **partire dal 1° gennaio 2010** il vecchio modello **ANR/2**, in applicazione dell'art.11 DL 135/2009, che recepisce il divieto, imposto dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee, per il soggetto non residente di assumere una duplice posizione IVA nel territorio dello Stato. In particolare, in presenza di una stabile organizzazione non è più consentito operare tramite rappresentante fiscale o identificazione diretta.

¹⁵ V. RM 31/E del 01/03/2005.

¹⁶ Inoltre nelle operazioni intra UE il soggetto UE deve nominare un rappresentante fiscale in caso di effettuazione di particolari operazioni, ad es. trasporto intra UE e altre operazioni ex art.44 co.2 DL 331/1993, **articolo che tuttavia abrogato con il recepimento delle direttive 2008/8/CE e 2008/9/CE.**

Inoltre la nomina:

- va fatta prima dell'effettuazione di operazioni IVA;
- vanno utilizzati i modelli (**NB: fino al 31/12/2009**):
 - **AA9/9**, nel caso il soggetto estero sia persona fisica;
 - **AA7/9**, nel caso il soggetto estero sia persona giuridica;

Il soggetto non residente deve adempiere ai seguenti **obblighi**, tramite il rappresentante fiscale:

- fatturazione e registrazione;
- esecuzione liquidazioni e versamenti periodici IVA;
- presentazione comunicazione annuale dati IVA,
- presentazione dichiarazione annuale IVA;
- presentazione istanze di rimborso o compensazione IVA, anche infrannuale (mod. TR);
- esecuzione versamenti ritenute e presentazione mod.770;
- presentazione dichiarazione redditi¹⁷;
- presentazione elenchi INTRASTAT.

Il **rappresentante può** a sua volta:

- essere persona fisica residente in Italia (ad es. dottore commercialista);
- essere persona giuridica residente in Italia (ad es. una società di capitali, o di persone),
- può rappresentare più soggetti non residenti, per ognuno dei quali prenderà una P.IVA;
- non può condividere la rappresentanza con altri soggetti, dal momento che il soggetto non residente non può nominare più di un rappresentante fiscale;
- deve mantenere distinta la sua posizione IVA personale – se ne ha una – da quella relativa alla rappresentanza.

Il **rappresentante è responsabile in solido** con il soggetto non residente ex art.17, co.2 DPR 633/1972, non solo per il versamento dell'IVA, ma anche **per tutti gli obblighi rilevanti ai fini IVA e in generale per tutte le operazioni poste in essere in Italia dal soggetto non residente che siano ivi territorialmente rilevanti ex art.7 DPR 633/1972**¹⁸. Si ritiene però che tale assunto valga per tutte le operazioni di cui il rappresentante si assume l'obbligo oggettivo di adempiere, non potendo essere egli considerato responsabile di fatti oggettivamente fuori dal suo controllo (ad es. se il soggetto non residente non comunica le sue operazioni).

Nei rapporti tra rappresentante e rappresentato il rappresentante deve regolarizzare ai fini IVA le operazioni effettuate dal rappresentato:

- ai fini IVA il rappresentante è un soggetto terzo, in quanto riceve fattura dal soggetto rappresentato per l'introduzione di beni sul suolo estero, per poi procedere alla fatturazione della successiva cessione in tale paese;
- ai fini contabili e reddituali le operazioni effettuate ricadono nella sfera giuridica del rappresentato, che non perde mai il proprio status di soggetto estero.

Ex art.44 co.3, DL 331/1993, è previsto il **rappresentante fiscale leggero**, che non può essere nominato per effettuare operazioni con IVA estera (territoriali nello stato estero), ma può solo effettuare operazioni:

- non imponibili;
- non soggette;
- esenti,

o che comunque siano senza obbligo di pagamento dell'imposta.

Questo accade quando un soggetto IVA in altro paese UE effettua operazioni territorialmente rilevanti in Italia, limitatamente ad operazioni che non generano debiti IVA in Italia, pertanto il rappresentante fiscale leggero non assume alcuna responsabilità IVA in Italia, avendo solo l'obbligo di :

- fatturazione delle operazioni;

¹⁷ NON redditi di impresa, ma solo redditi diversi, altrimenti dovrebbe subentrare la stabile organizzazione.

¹⁸ V. RM 66/E/2002.

- presentazione degli elenchi Intrastat relativi alle cessioni/acquisti di beni/servizi (questi ultimi dal 2010) intracomunitari;

essendo quindi esonerato:

- dalla registrazione delle operazioni;
- dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA.

Si precisa che nel momento in cui viene effettuata la prima operazione imponibile, o per la quale si intende ottenere il rimborso dell'IVA addebitata, diviene obbligatorio il passaggio a rappresentante fiscale ordinario, previa comunicazione all'Agenzia delle Entrate ex art.35-ter DPR 633/1972.

DISCIPLINA DAL 01/01/2010

A partire dal 1° gennaio 2010, per effetto della riforma apportata alla disciplina IVA relativa agli scambi con l'estero, cambia anche la disciplina del rappresentante fiscale, attraverso delle modifiche introdotte all'art. 17, co.2, 3, 4, DPR 633/1972¹⁹ per mezzo del D.Lgs 18/2010.

La più rilevante di queste modifiche risiede nel fatto che:

- **fino al 31/12/2009**, per l'assolvimento degli obblighi IVA in caso di operazioni effettuate nel territorio dello Stato verso soggetti passivi, gli operatori non residenti possono identificarsi direttamente o tramite rappresentante fiscale;
- **a partire dal 01/01/2010**, per le operazioni effettuate da soggetti non residenti nel territorio dello Stato verso soggetti passivi, saranno questi ad assolvere agli obblighi IVA, tramite il reverse charge, e con esclusione di oneri in capo al fornitore non residente. **Il soggetto non residente non può quindi più scegliere se far transitare o meno l'operazione sulla P.IVA del rappresentante italiano.**

La rappresentanza fiscale resta obbligatoria nelle operazioni attive verso soggetti privati o soggetti passivi IVA non residenti in Italia.

Inoltre la rappresentanza resta per i soggetti passivi extra UE che effettuano in Italia acquisti soggetti ad IVA e per i quali vogliono esercitare il diritto alla detrazione (cosa che possono fare o identificandosi direttamente oppure tramite un rappresentante fiscale che presenti la dichiarazione IVA con la relativa richiesta di rimborso).

Quindi, **dal 1° gennaio 2010:**

- il **soggetto passivo UE**, se non vende a privati in Italia, potrà chiudere la P.IVA italiana e la relativa rappresentanza fiscale, e chiedere il rimborso dell'IVA versata in Italia con le nuove procedure previste dalla Direttiva 2008/9/CE;
- il **soggetto passivo extra UE** non sarà obbligato ad avere P.IVA italiana se vende solo a soggetti passivi IVA (che si autofattureranno), ma dovrà prenderla se intende chiedere il rimborso dell'IVA pagata in Italia sugli acquisti;
- per effetto di tali modifiche cambiano anche i modelli di comunicazione:
 - **AA9/10**²⁰, nel caso il soggetto estero sia persona fisica;
 - **AA7/10**²¹, nel caso il soggetto estero sia persona giuridica;

[Per procedere con l'acquisto del dossier clicca qui](#)
[poi su "aggiungi al carrello"](#)
[Il prezzo è di 30 euro IVA compresa](#)

¹⁹ V. **Cap.4 all'Appendice.**

²⁰ Tale modello sostituisce **a partire dal 1° gennaio 2010** il vecchio modello **AA9/9**, in applicazione dell'art.11 DL135/2009, che recepisce il divieto, imposto dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee, per il soggetto non residente di assumere una duplice posizione IVA nel territorio dello Stato. In particolare, in presenza di una stabile organizzazione non è più consentito operare tramite rappresentante fiscale o identificazione diretta.

²¹ V. nota precedente, tale modello sostituisce il vecchio **AA7/9**.