

Il Commercialista Telematico

Corso teorico - pratico di contabilità generale e di bilancio

a cura di: Enrico Larocca – Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Matera

4. Le operazioni con l'estero: gli scambi intracomunitari

<http://www.studioenricolarocca.it>

Premessa

La progressiva internazionalizzazione delle imprese italiane, dettata dall'esigenza generale di espansione dei mercati di sbocco delle produzioni ottenute, rende sempre più interessante l'esame degli aspetti operativi e contabili delle operazioni con l'estero.

Le operazioni con l'estero, possono essere distinte in due grandi gruppi:

- a) le operazioni intracomunitarie;
- b) le operazioni extracomunitarie.

Dal 1993, con la creazione dell'Unione Europea e con l'unificazione del territorio doganale dei Paesi aderenti, si è introdotto un nuovo concetto di scambi internazionali, quello di **territorio doganale comunitario**. Per cui oggi il concetto di importazioni ed esportazioni, è riservato ai soli movimenti commerciali esterni al territorio comunitario. Corollario naturale di questo scenario, è stata l'introduzione del principio di libera circolazione di merci e persone in ambito comunitario e il mantenimento delle limitazioni quantitative e dei dazi doganali relativamente alle sole operazioni extracomunitarie. L'individuazione e la classificazione delle operazioni d'acquisto e di vendita, come operazioni intracomunitarie e il conseguente comportamento contabile, ha come inevitabile premessa l'analisi, più generale, della normativa IVA riguardante la territorialità delle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi.

I requisiti per l'applicazione dell'I.V.A.

Il punto di partenza nell'esame dell'applicabilità dell'I.V.A, in relazione alle operazioni con l'estero, è la verifica della **territorialità dell'operazione**. Infatti, l'art. 1 del D.P.R. 633/72, stabilisce che sono soggette al tributo *i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, effettuate nell'esercizio arti, professioni o imprese, nonché sulle importazioni da chiunque*

effettuate. Per cui ogni operazione attiva (e specularmente passiva) diventa rilevante agli effetti dell'I.V.A. se possiede tre requisiti:

- 1) **soggettivo**: le operazioni devono essere svolte nell'esercizio di arti, imprese o professioni;
- 2) **oggettivo**: le operazioni poste in essere devono essere qualificate come cessioni di beni o prestazioni di servizi;
- 3) **territoriale**: l'operazione deve avvenire sul territorio dello Stato.

La regola generale pone come condizione indispensabile per l'applicazione dell'I.V.A. l'esistenza contemporanea dei tre requisiti soggettivo, oggettivo e territoriale. Mentre le importazioni sono rilevanti ai fini I.V.A., in ogni caso e da chiunque effettuate (anche se effettuate da privati).

La verifica della territorialità, è determinante nell'analisi delle operazioni con l'estero, poiché l'I.V.A. è *un'imposta sui consumi nazionali* ossia un'imposta dovuta nel Paese di destinazione dei beni o dei servizi. Ove mancasse il presupposto territoriale, si ricadrebbe nell'ipotesi di *cessione all'esportazione o di operazione ad essa assimilata* o nell'ipotesi di *servizio internazionale* regolamentati, rispettivamente, dagli artt. 8, 8 bis e 9 del Decreto I.V.A.

La territorialità delle operazioni ai fini IVA

Come si vedrà più avanti il concetto di territorialità, con l'introduzione della regolamentazione degli scambi intracomunitari, ha ricevuto una parziale ristrutturazione, che partendo da un concetto di *territorialità allargata*, ha determinato l'introduzione di nuove regole sul piano della tassazione IVA delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi in ambito comunitario, in gran parte derogatorie delle regole previste dall'art. 7, del Decreto IVA. Per cui, fondamentale appare la delimitazione dell'ambito territoriale nel quale l'operazione è svolta, perché se svolta su territorio nazionale, è da considerarsi assoggettata ad IVA. L'art. 7 del DPR 633/72 stabilisce, infatti, che agli effetti del Decreto IVA si considera:

- a) "**Stato**" o "**territorio dello Stato**", il territorio della Repubblica italiana, con esclusione dei comuni di Livigno e di Campione d'Italia e delle acque italiane del lago di Lugano;
- b) "**Comunità**" o "**territorio della Comunità**" il territorio corrispondente al campo di applicazione del Trattato istitutivo della Comunità economica europea con le seguenti esclusioni, oltre quella indicata nella lettera a):

- 1) per la Repubblica ellenica, il Monte Athos;
 - 2) per la Repubblica federale di Germania, l'isola di Helgoland ed il territorio di Büsingen;
 - 3) per la Repubblica francese, i Dipartimenti d'oltremare;
 - 4) per il Regno di Spagna, Ceuta, Melilla e le isole Canarie;
- c) il Principato di Monaco e l'isola di Man si intendono compresi nel territorio rispettivamente della Repubblica francese e del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord.

Cessioni di beni (art. 7, comma 2, DPR 633/72)

Agli effetti della territorialità delle cessioni di beni, il Decreto IVA così dispone:

Le cessioni di beni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni immobili ovvero beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello stesso ovvero beni mobili spediti da altro Stato membro, installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto. Si considerano altresì effettuate nel territorio dello Stato le cessioni di beni nei confronti di passeggeri nel corso di un trasporto intracomunitario a mezzo di navi, aeromobili o treni, se il trasporto ha inizio nel territorio dello Stato; si considera intracomunitario il trasporto con luogo di partenza e di arrivo siti in Stati membri diversi e luogo di partenza quello di primo punto di imbarco dei passeggeri, luogo di arrivo quello dell'ultimo punto di sbarco.

Quindi si considerano effettuate nel territorio dello Stato, le cessioni di beni¹ che hanno per oggetto:

- ***beni immobili esistenti sul territorio dello Stato***, indipendentemente dal luogo in cui è concluso il contratto di compravendita;
- ***beni mobili nazionali (o comunitari) vincolati al regime di temporanea importazione fisicamente esistenti nel territorio dello Stato qualunque sia il luogo in cui il contratto è concluso;***
- ***beni spediti da altro Stato membro per essere installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto.***

Sono invece escluse da IVA le cessioni di beni considerato allo “Stato estero” ovvero:

¹ Giovanni Fiore e Andrea Cirrincione in “Le operazioni con l'estero”, ed. Puntolinea - Maggioli Editore, 2004.

- di **beni fuori dalla UE** perché ivi esistenti o in viaggio o ancora situati in territori extradoganali o situati in Dogana ma non ancora sdoganati o ancora depositati in depositi IVA o in punti franchi ad esclusione dei container;
- beni in **regime di transito nella UE** introdotti da Paesi extra UE e destinati a paesi extra UE, **non immessi in libera pratica nella Comunità**;
- **beni esportati in via definitiva**, senza cessione per lavorazione.

Prestazioni di servizi (art. 7, comma 3, DPR 633/72)

Agli effetti della territorialità delle prestazioni di servizi il Decreto IVA così dispone:

Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio stesso o da soggetti ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, nonché quando sono rese da stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero; non si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati o residenti in Italia. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, agli effetti del presente articolo, si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva.

Quindi si considerano effettuate nel territorio dello Stato, le prestazioni di servizi² che :

- **rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio dello Stato;**
- **rese da soggetti ivi residenti che non abbiano il loro domicilio all'estero;**
- **rese da stabili organizzazioni in Italia, di soggetti domiciliati e residenti all'estero.**

Mentre sono **escluse da IVA** le prestazioni di servizi rese da stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati o residenti in Italia.

² Giovanni Fiore e Andrea Cirrincione, in op. cit.

Regola: una prestazione di servizi è rilevante agli effetti dell'IVA, se esiste una *relazione tra il territorio in cui è prestata e il soggetto che la effettua*, nel senso che una prestazione resa in Italia da soggetto domiciliato all'estero è irrilevante sotto il profilo IVA.

Deroghe al principio di irrilevanza previsto dall'art. 7, comma 2 DPR 633/72.

Ai sensi dell'art. 7, comma 4 del DPR 633/72, sono considerati effettuati in Italia i servizi relativi **agli immobili**, compresi:

- *gli appalti e sub – appalti relativi alla costruzione o ristrutturazione;*
- *i rogiti notarili, le perizie;*
- *le prestazioni di intermediazione immobiliare;*
- *la progettazione e la direzione lavori degli immobili.*

Mentre si considerano effettuate in Italia, quelle **ivi eseguite**, relative **a beni mobili** quali :

- *la produzione;*
- *la riparazione, la manutenzione, la lavorazione e simili su beni e merci;*
- *le perizie*

Non rientrano, invece, le intermediazioni su beni mobili, che rientrano tra le prestazioni art. 7 co. 3, del DPR 633/72.

I servizi di trasporto

Le **prestazioni di trasporto** si considerano effettuate in Italia per la parte di tratta nazionale percorsa con il seguente trattamento IVA:

- la parte di tragitto percorsa **nel territorio italiano** è considerata servizio internazionale non imponibile ai sensi dell'art. 9 del DPR 633/72;
- la parte di tragitto percorsa **fuori dal territorio italiano** è considerata fuori campo IVA ai sensi dell'art. 7 DPR 633/72.

Altre prestazioni di servizio

Le prestazioni di servizio quali:

- a) il noleggio, locazione, leasing di beni mobili (diversi dai mezzi di trasporto);
- b) le cessioni, concessioni e licenze e simili relative a diritti d'autore, invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché la cessione, la concessione e simili relative ai diritti o beni similari a quanto in precedenza
- c) la pubblicità;
- d) la consulenza e l'assistenza tecnico-legale;
- e) l'elaborazione dati, la fornitura di dati e simili;
- f) le operazioni bancarie o assicurative;
- g) i prestiti di personale;
- h) le prestazioni di servizi di telecomunicazioni;
- i) le cessioni di contratti relativi a prestazioni di sportivi professionisti

Si considerano effettuate in Italia le prestazioni che :

- **sono rese a soggetti domiciliati in Italia o ivi residenti** che non abbiano eletto il proprio domicilio all'estero e sono utilizzate nel territorio dell'UE oppure utilizzate nel territorio della UE da soggetti domiciliati in Italia o ivi residenti, senza domicilio all'estero;
- **sono prestate a soggetti domiciliati o residenti in altro stato della membro della UE**
- **sono prestate a soggetti privi di numero di identificazione IVA nel proprio Paese (soggetti "privati" in senso IVA)**
- **sono prestate a soggetti non domiciliati e non residenti nella UE, che hanno utilizzato le prestazioni all'interno del territorio della UE.**

Al fine di agevolare l'inquadramento delle varie ipotesi di prestazione di servizio, data la complessità e la numerosità dei casi, proponiamo il seguente quadro riassuntivo³:

Quadro riassuntivo dei servizi con l'estero

DPR 633/72	Descrizione	Prestatore servizio	Committente servizio	Criterio impositivo	Territorialità	Adempimenti del soggetto
------------	-------------	---------------------	----------------------	---------------------	----------------	--------------------------

³ Giovanni Fiore e Andrea Cirrincione, in op. cit., pag. 9

						residente
art. 7, co. 3	Prestazione di servizi in genere	Residente	Residente o non residente	Residenza prestatore	Si	Fattura imponibile⁴
		Non residente	Residente		No	Fuori campo IVA
art. 7, co. 4, lett. a)	Servizi relativi a beni immobili tra cui: perizie prestazioni di intermediazione progettazione e direzione lavori costruzione, riparazione, manutenzione e simili	Residente	Non residente o residente	Immobile situato in Italia	Si	Fattura imponibile
		Non Residente	Non residente o residente			Autofattura art. 17 DPR 633/72
		Non Residente o Residente	Non residente o residente	Immobile situato nella UE o in territorio extra UE	No	Fuori campo IVA
art. 7, co. 4, lett. b)	Servizi relativi a beni mobili, tra cui : perizie; manutenzione, lavorazioni, costruzioni e simili	Residente	Residente o non residente	Prestazioni eseguite in Italia	Si	Fattura Imponibile
		Non Residente	Residente soggetto IVA			Autofattura art. 17 DPR 633/72
				Prestazioni eseguite in Italia		
t. 7, co. 4, lett. b)	Servizi culturali, scientifici, artistici, didattici sportivi, ricreativi e simili ----- - Operazioni di carico/scarico manutenzione e accessorie ai trasporti	Non Residente o Residente	Non residente o residente	Prestazioni fuori dall'Italia (UE o extra UE)	No	Fuori campo IVA
art. 7, co. 4, lett. c)	Trasporto	Non Residente o Residente	Non residente o residente	Tratta italiana	Si	Fattura non imponibile
				Tratta estera	No	Fuori campo IVA
art. 7, co. 4, lett. e) (committente e italiano)	Locazione, leasing, noleggio di beni mobili diversi dai mezzi di trasporto	Residente	Residente (privato o meno)	Utilizzo in Italia o in UE	Si	Fattura imponibile
	diritti sulle opere dell'ingegno e simili	Non Residente				Autofattura art. 17 DPR 633/72
	prestazioni pubblicitarie	Residente o non Residente		Utilizzo extra UE	No	Fuori IVA campo

⁴ Il concetto di fattura imponibile va assunto con il significato di fattura assoggettata al regime IVA e non solo quello di fattura sulla quale l'IVA si calcola materialmente.

art. 7, co. 4, lett. e) (committent e UE)	Consulenza tecnica o legale, formazione ed addestramento del personale	Residente	Soggetto IVA UE	Qualsiasi luogo di utilizzo	No	Fuori campo IVA
	Elaborazione e fornitura dati e simili Operazioni bancarie, finanziarie e assicurative Servizi di telecomunicazioni, resi tramite mezzi elettronici Intermediazione nelle suddette operazioni		Soggetto UE non IVA		Si	Fattura Imponibile
art. 7, co. 4, lett. f) 1° periodo (committent e extra UE)	Locazione, leasing, noleggio di beni mobili diversi dai mezzi di trasporto Diritti su opere di ingegno e simili Prestazioni pubblicitarie Opere bancarie, finanziarie e assicurative Servizi di telecomunicazione resi con mezzi elettronici Intermediazioni nelle suddette operazioni	Residente	Soggetto extra UE (privato o meno)	Utilizzo in Italia	Si	Fattura imponibile
				Utilizzo extra Italia	No	Fuori campo IVA
art. 7, co. 4, lett. f) 2° periodo (committent e extra UE)	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ Consulenza tecnica e legale ⇒ Elaborazione e fornitura dati ⇒ Formazione e addestramento del personale 	Residente	Soggetto extra UE (privato o meno)	Qualsiasi luogo di utilizzo	No	Fuori campo IVA
	⇒ Locazione (anche	Soggetto	Residente o	Utilizzo in	Si	Autofattura art.

				Italia		17 DPR 633/72
	finanziaria) o noleggio dei mezzi di trasporto	extra UE	non residente	Utilizzo nella UE o extra UE	No	Fuori campo IVA
		Residente	Residente o non residente	Utilizzo in Italia o nella UE	Si	Fattura imponibile
				Utilizzo extra UE	No	Fuori campo IVA
		Soggetto UE	Residente	Qualsiasi luogo di utilizzo	No	Fuori campo IVA
art. 74 quinquies	Commercio elettronico	Soggetto UE	Soggetto Iva UE	Utilizzo in Italia o UE	Si	Paese del Committente
				Utilizzo extra UE	No	Fuori campo IVA
			Soggetto non Iva UE	Utilizzo in Italia o UE		Paese del fornitore
				Utilizzo extra UE	No	Fuori campo IVA
		Soggetto extra UE	Qualsiasi luogo di utilizzo	No	Fuori campo IVA	
			Soggetto Extra UE	Soggetto Iva UE	Utilizzo in Italia o UE	
		Utilizzo extra UE			No	Fuori campo IVA
		Soggetto non Iva UE		Qualsiasi luogo di utilizzo		Paese del Committente

Adempimenti contabili legati alla territorialità

Posto che il difetto di territorialità nei servizi determina l'esclusione da IVA, cosa deve fare il soggetto residente in relazione a tali operazioni ?

Se il soggetto residente è il prestatore	Se il soggetto residente è il committente
Emette un documento che può non essere	Si limita a registrare in contabilità, senza

una fattura in senso IVA	farlo transitare dai registri IVA, il documento emesso a fronte della prestazione
Sia per il prestatore che per il committente l'operazione è fuori campo IVA	

Il valore della documentazione fiscale estera

Ai fini IVA	Ai fini delle imposte dirette
Le fatture di fonte estera non hanno nessun valore sotto il profilo IVA. Se sono relative ad operazioni territoriali non possono essere oggetto di integrazione così come accade per le fatture provenienti da altro Paese membro della UE. In questi casi occorre emettere autofattura nazionale in un unico esemplare	Le fatture di fonte estera hanno valore ai fini della contabilità generale o semplificata come documento rilevante agli effetti dello scomputo dei costi.

Alcuni esempi di territorialità delle operazioni IVA⁵

Caso	Trattamento IVA
Una ditta italiana costruisce un immobile in Romania a Bucarest, in forza di un contratto d'appalto stipulato con una ditta rumena.	L'impresa italiana emettere fattura fuori campo Iva essendo l'immobile situato in Romania. Lo stesso trattamento si avrebbe se l'opera fosse commissionata a Bucarest da un cliente italiano.
Una ditta statunitense stipula un contratto d'appalto con un'impresa italiana per la costruzione di un immobile a Milano	La ditta nordamericana emette fattura fuori campo Iva, mentre la ditta italiana emette autofattura ai sensi dell'art. 17 co. 3 del DPR 633/72
Una società svizzera stipula un contratto d'appalto con una ditta italiana per la costruzione in Tunisia di un albergo.	La società elvetica emette fattura fuori campo Iva che l'impresa italiana registra nella propria contabilità ai fini delle imposte dirette.
Un'impresa edilizia italiana cede un immobile a società estera senza stabile organizzazione in Italia.	La cessione dell'immobile è soggetta ad IVA anche se venduto a società estera.
Una società olandese vende un immobile situato in Olanda ad una società italiana	L'operazione è fuori dal campo di applicazione dell'IVA perché riguarda immobile non situato sul territorio nazionale
Una società italiana vende in Italia a ditta elvetica un bene mobile	L'operazione è soggetta ad Iva anche se i beni fossero contenuti in container
Un'impresa italiana vende un bene mobile non presente in Italia, perché ad esempio disponibile presso una deposito fiscale.	L'operazione è fuori dal campo di applicazione dell'IVA, poiché si tratta di un bene non immesso in "libera pratica" in Italia.
Un'officina croata ripara un macchinario di proprietà di un'impresa italiana.	L'officina croata, vigendo il quel Paese un regime Iva analogo al nostro, emette fattura con Iva croata, che può essere chiesta a rimborso in Italia, senza che sia necessario autofatturare l'operazione ex art. 17 co. 3 DPR 633/72
Un'officina italiana ripara macchinari ad un'impresa straniera.	Se il committente è soggetto extra UE l'operazione è non imponibile art. 9. Se il

⁵ Giovanni Fiore e Andrea Cirrincione, in op. cit., pag. 10 e ss.

	committente è soggetto UE, tranne che non si tratti di privato in senso IVA, l'operazione è non imponibile a norma del D.L. 331/93
Un società italiana commissiona ad un vettore italiano un trasporto da Napoli a Berna.	La tratta nazionale da Napoli al confine italiano va in regime di non imponibilità art. 9 DPR 633/72 essendo servizio connesso a scambio internazionale, mentre la tratta estera va in regime di esclusione da IVA art. 7, co. 4, lett. c) DPR 633/72 per difetto di territorialità.
Un società italiana commissiona ad un vettore elvetico un trasporto da Napoli a Berna.	La tratta italiana deve essere oggetto di autofatturazione art. 17, co. 3, DPR 633/72.
Un consulente croato esegue in Italia un prestazione di organizzazione dell'attività imprenditoriale	La ditta italiana deve autofatturare art. 17, co. 3, DPR 633/72, la prestazione consulenziale.
Un avvocato italiano patrocina un impresa francese, senza stabile organizzazione in Italia.	L'operazione è fuori campo IVA.
Un commercialista italiano funge da rappresentante fiscale in Italia di una ditta tedesca, senza stabile organizzazione in Italia.	L'operazione è fuori campo IVA.

La rappresentanza fiscale e l' identificazione diretta

Il D.Lgs. 191/2002, modificando le disposizioni Iva in materia di debitori d'imposta, provvede ad adeguare il quadro normativo nazionale e introduce principi di interesse che prescindono dagli impegni assunti a livello comunitario.

Chi è il rappresentante fiscale in Italia ?

E' la figura giuridica, preposta dal soggetto estero, delegata all'esecuzione degli obblighi di fatturazione, di registrazione, di liquidazione e di dichiarazione annuale, nonché agli altri obblighi conseguenti la posizione fiscale oggetto di rappresentanza.

In alternativa, relativamente alle imprese che appartengono alla UE o alle imprese che appartengono a Paesi con i quali l'Italia ha siglato un accordo di cooperazione amministrativa, è possibile identificarsi direttamente presso l'Amministrazione finanziaria italiana⁶.

Regola: *la possibilità d'identificazione fiscale diretta in Italia, è possibile dal 31/08/2002. Ogni soggetto non residente, appartenente ad un Paese membro della UE o ad un Paese con il quale sono stati stipulati degli accordi di cooperazione amministrativa, può acquisire di un numero di partita IVA in Italia per le attività ivi svolte, rilevanti agli effetti del tributo o in via del tutto alternativa procedere alla nomina di una rappresentante fiscale in Italia.*

N.B: la Repubblica Federale Tedesca non riconosce la possibilità, anche interna alla UE, di identificazione fiscale diretta, anche se tale obbligo è disposto dalla legge comunitaria n. 39 /2002

Concetto di stabile organizzazione

La rappresentanza fiscale è necessaria quando non esiste sul territorio nazionale una *stabile organizzazione che sia delegataria di tutti gli adempimenti civilistici, fiscali e contabili disposti dalle vigenti disposizioni. La stabile organizzazione* – detta succursale secondo le disposizioni OCSE – *può coesistere sul territorio italiano sia con l'identificazione fiscale diretta, sia con la rappresentanza fiscale.*

Nomina del rappresentante fiscale in Italia

La nomina del rappresentante fiscale, persona fisica o persona giuridica in Italia, ai sensi dell'art. 53, co. 3, del DPR 633/72 segue tre possibili modalità alternative:

- ⇒ con atto pubblico;

⁶ Simona Ficola e Benedetto Santacroce in *Il Commercio Internazionale*, ed. MAP Servizi S.r.l., 2004, pag. 176

- ⇒ con scrittura privata registrata;
- ⇒ con lettera di incarico annota in apposito registro tenuto dall'Ufficio IVA.

La designazione del rappresentante fiscale nei primi due casi va comunicata all'Ufficio Iva entro 30 gg.; se il notaio rogante non è italiano la nomina è sottoposta al visto del Consolato Italiano. Mentre nel caso c) la nomina va perfezionata prima del compimento del primo atto rilevante.

Esempio di lettera di incarico a rappresentante fiscale

La ditta, con sede in,
iscritta al Registro delle Imprese di....., N. Reg.,
C.F.....,

Conferisce

incarico al Dott....., iscritto all'Albo di....., la
rappresentanza fiscale in Italia.

In particolare il mandato avrà per oggetto:

- 1) la tenuta delle scritture contabili;
- 2) Presentazione delle dichiarazioni fiscali;
- 3) la rappresentanza della società davanti agli Uffici e Commissioni Tributarie;
- 4) la rappresentanza della società nei rapporti con gli istituti di credito;

La durata dell'incarico è di un anno dalla data del conferimento ed è rinnovabile, anche tacitamente di anno in anno, se non viene formulata disdetta a mezzo A.R. almeno un mese prima della scadenza. Per la rappresentanza fiscale della società è concordato un compenso anno di €, da maggiorare di IVA e CAP, al netto della ritenuta fiscale d'acconto, stabilita dalla legge.

Caratteristiche della fattura in presenza di rappresentante fiscale

(R.M. 15/09/93 n. 7-15)

Le fatture emesse e le fatture ricevute devono essere intestate sia alla ditta non residente sia al rappresentante fiscale. Di conseguenza la fattura andrà così impostata:

Production Consulting Ltd 57° East Side – NY USA	Cliente: Agricola Tecnica Lucana Via La Martella, 15 75100 – Matera P.IVA:
Rappresentata da: Dott. Guido Marli Via Rossani, 15 00100 – ROMA P.IVA:	
Oggetto: Consulenza in materia di revisione processo produttivo	
Imponibile	20.000,00
I.V.A.	4.000,00
Totale Fattura	24.000,00

E' importante sottolineare che, nei rapporti tra operatori UE, l'utilizzo del rappresentante fiscale è una delle opzioni possibili che se attivata conduce ad una fatturazione triangolare.

L'identificazione fiscale diretta

E' possibile, in alternativa alla nomina del rappresentante fiscale in Italia, in virtù del D.Lgs. 191/2002, a partire dal 31/08/2002 – vedere anche la C.M. 289/2002 – per i soli operatori UE, - mentre per gli operatori extra UE bisognerà aspettare la stipula delle convenzioni bilaterali – procedere all'identificazione fiscale diretta. In sostanza, tutte le operazioni che ai sensi dell'art. 7 del DPR 633/72 sono considerate "territoriali" gli obblighi fiscali possono essere adempiuti:

- ⇒ direttamente dal cedente dei beni o dal prestatore del servizio soggetto UE, previa identificazione diretta nell'altro Paese;
- ⇒ direttamente dal cessionario dei beni o dal committente del servizio con partita IVA mediante il sistema di autofatturazione

La procedura per l'identificazione diretta

Il soggetto non residente che intende avvalersi della identificazione diretta in Italia deve:

- a) chiudere la partita IVA richiesta dal rappresentante fiscale in Italia utilizzando il modello IVA, AA7 o AA9, a seconda dei casi;
- b) presentare all'Ufficio Iva di Roma 6 il modello ANR -1, al quale allegare la fotocopia del documento di identità, con data anteriore a quella di effettuazione della prima operazione in Italia a seguito del quale verrà rilasciato un numero di partita IVA, come operatore non residente ivi direttamente identificato.

Importante osservare che il periodo d'imposta nel quale si procede alla chiusura della partita IVA del rappresentante fiscale in Italia e alla successiva identificazione diretta, è considerato comunque un unico periodo d'imposta, con la conseguente unificazione di tutte le partite accese nei confronti dell'Erario: crediti, plafond esportatori abituali, ecc.

L'autofatturazione (reverse-charge system)

Si tratta di una modalità alternativa all'identificazione diretta in Italia di operatore non residente che si estrinseca nello spostamento in capo a cessionario dei beni o al committente dei servizi, se soggetto IVA in Italia, relativamente alle operazioni considerate "territoriali", degli obblighi di fatturazione. **Quindi l'acquisto di beni o servizi è autofatturato dal soggetto che acquista, al verificarsi del momento impositivo previsto dall'art. 6 del DPR 633/1972.**

Il documento emesso in un solo esemplare, ai sensi dell'art. 17, co. 3, del DPR 633/1972 deve essere registrato, con attribuzione di specifico e differenziato protocollo, sia sul registro degli acquisti che sul registro delle fatture emesse.

Esempio di autofatturazione art. 17, co. 3, DPR 633/ 1972

Mittente : Agricola Tecnica Lucana Via La Martella, 15 75100 – Matera P.IVA:	Cliente: Agricola Tecnica Lucana Via La Martella, 15 75100 – Matera P.IVA:
Oggetto: Autofatturazione art. 17 co. 3, per consulenza in materia di revisione processo produttivo	
Imponibile	20.000,00
I.V.A.	4.000,00
Totale Fattura	24.000,00

L'annotazione a partita doppia dell'autofattura sarà la seguente:

Sottoconti	Importo Dare	Importo Avere
Consulenze tecniche	20.000,00	
Iva ns/credito	4.000,00	
Iva ns/debito		4.000,00
Debiti v/fornitori		20.000,00

La normativa comunitaria

La regolamentazione delle operazioni intracomunitarie, è contenuta nel D.L. 30/08/1993 n. 331 che prevede in linea generale l'applicazione del cosiddetto **“reverse-charge system”**, ossia l'applicazione dell'I.V.A. del Paese di consumo dei beni e servizi, allorché l'acquisto è effettuato da soggetto qualificato come soggetto I.V.A. nel suo Paese.

L'elenco degli stati che compongono la UE.

Gli stati membri dell'Unione Europea, a seguito dell'allargamento disposto con decorrenza 01/05/2004 sono :

N. Ord.	Paese	Codice ISO	Num. Caratt. P.IVA
1	Austria	AT	9
2	Belgio	BE	9
3	Cipro	CY	9
4	Danimarca	DK	8

N. Ord.	Paese	Codice ISO	Num. Caratt. P.IVA
5	Estonia	EE	9
6	Germania	DE	9
7	Grecia	EL	9
8	Finlandia	FI	8
9	Francia	FR	11
10	Gran Bretagna	GB	5 o 9 o 12
11	Irlanda	IE	8
12	Italia	IT	11
13	Lettonia	LV	9 o 11
14	Lituania	LT	9 o 12
15	Lussemburgo	LU	8
16	Malta	MT	8
17	Olanda	NL	12
18	Polonia	PL	10
19	Portogallo	PT	9
20	Repubblica Ceca	CZ	8 o 9 o 10
21	Repubblica Slovacca	SK	9 o 10
22	Slovenia	SI	8
23	Spagna	ES	9
24	Svezia	SE	12
25	Ungheria	HU	8

Principio di territorialità con regole comunitarie

In estrema sintesi, con le regole intracomunitarie il **principio di territorialità previsto dall'art. 7 del DPR n. 633/1972** diretto a definire la territorialità in ambito nazionale, viene esteso al territorio dell'Unione Europea, introducendo così un concetto di territorialità, per così dire, ampliata.

L'elenco delle operazioni considerate comunitarie

Sono considerate operazioni comunitarie:

- 1) cessioni di beni tra due Paesi membri;

- 2) le operazioni di lavorazione di beni tra due stati membri;
- 3) le operazioni di intermediazione sulle cessioni di beni tra due stati membri;
- 4) le operazioni di trasporto di beni tra due stati membri e relative prestazioni accessorie,

Tutte le altre possibili operazioni tra Paesi UE, non rientrano nella normativa delle operazioni intracomunitarie. Per esse, quindi, si applicano le regole tipiche delle operazioni con l'estero sia sotto il profilo delle imposte dirette che sotto il profilo delle imposte indirette.

Le operazioni con i nuovi stati membri a cavallo tra nuove e vecchie regole.

Per le operazioni poste in essere con gli Stati entrati a far parte della U.E. con decorrenza 01/05/2004 valgono delle regole speciali. Ad esempio una cessione diretta di beni effettuata dall'Italia alla Lettonia con trasporto iniziato prima del 01/05/2004 va fatturata non imponibile ex art. 8 del DPR n. 633/1972; mentre va fatturata non imponibile ex art. 41 D.L. n. 331/93, se il trasporto è iniziato con decorrenza 01/05/2004 o successivamente, con l'obbligo di redigere il modello INTRASTAT, INTRA – 1, anche se il pagamento della fornitura è stato effettuato in tutto o in parte prima del 01/05/2004, in regime di non imponibilità art. 8 DPR n. 633/1972.

Lo stesso dicasi per gli acquisti da un nuovo Paese membro che sono importazioni se ricevuti prima del 01/05/2004 e acquisti intracomunitari con obbligo di integrazione della fattura d'acquisto, se ricevuti dopo il 30/04/2004. Per un approfondimento del regime doganale delle forniture a cavallo tra i due periodi segnaliamo la circolare dell'Agenzia delle Dogane n. 21/D 2004.

Definizione di acquisti e le cessioni intracomunitari

Sono **acquisti intracomunitari** *gli acquisti a titolo oneroso della proprietà o di altro diritto reale di godimento di beni spediti o trasportati dal cedente o dall'acquirente, oppure da terzi per loro conto, nel territorio dello Stato e provenienti da altro Stato membro dell'Unione Europea.*

Regola: Gli acquisti intracomunitari si considerano *effettuati* al momento della consegna dei beni al cessionario o a terzi per suo conto nel territorio dello Stato, ovvero – in caso di trasporto con mezzi del cessionario – nel momento in cui i beni arrivano nel luogo di destinazione nel territorio stesso.

In base all'art. 38 del D.L. n. 331/1993 i criteri identificativi degli **acquisti intracomunitari** sono tre:⁷

- a) cedente e cessionario devono essere identificati ai fini I.V.A. in due diversi Stati dell'Unione Europea;
- b) l'operazione deve essere eseguita a titolo oneroso;
- c) i beni devono essere introdotti nel territorio dello Stato Italiano.

Quindi i requisiti fondamentali per considerare un acquisto intracomunitario sono:

- ⊖ **l'acquisizione della proprietà o di altro diritto reale di godimento su beni;**
- ⊖ **l'acquisizione a titolo oneroso;**
- ⊖ **il trasporto deve avvenire tra due Stati membri dell'Unione;**
- ⊖ **l'operazione deve avvenire tra operatori dotati di numero di partita Iva nei loro rispettivi Paesi.**

Se manca uno solo di questi requisiti l'operazione è estranea alla normativa comunitaria e per essa si applicano le normali regole Iva sulla territorialità.

Momento di effettuazione delle operazioni intracomunitarie

Ai sensi dell'art. 39 del D.L. n. 339/93 gli acquisti intracomunitari si intendono effettuati:

- a) **al momento della consegna nel territorio dello Stato** : se il trasporto è avvenuto a cura del “venditore”;
- b) **al momento di arrivo nel luogo di destinazione**: se il trasporto è avvenuto a cura dell'acquirente;
- c) **al ricevimento della fattura**: se la fattura arriva prima della consegna della merce;
- d) **al pagamento (totale o parziale) della merce**: se precedente alla consegna della merce.

Cosa accade nei contratti con clausole sospensive degli effetti traslativi ? Il momento di effettuazione è posticipato al verificarsi dell'evento sospensivo. Così accade nel caso di contratto estimatorio o nel caso di introduzione in un deposito IVA da parte di operatore UE. L'operazione si considera comunque effettuata, al compimento di un anno dalla sua effettuazione, a prescindere dalla presenza di clausole sospensive degli effetti traslativi. La condizione *sine qua non* per la posticipazione degli effetti tributari delle predette operazioni, è l'annotazione in un registro di carico e scarico così come prevede l'art. 50 del D.L. n. 331/93. Da tale momento decorreranno gli

⁷ Adalberto Gambetti e Giampaolo Giuliani in “La Disciplina IVA negli scambi intracomunitari” in “Informatore Pirola” n. 40 / 2003 - “Speciale Scambi Intracomunitari”

adempimenti tributari relativi alle operazioni intracomunitarie (registrazione, liquidazione, elenchi intracomunitari).

Perdita dei beni nelle operazioni intracomunitarie

Se la perdita riguarda beni acquistati da un operatore italiano da altro operatore UE, l'acquisto non si considera avvenuto (C.M. 13/94), mentre se si tratta di beni ceduti da operatore italiano ad altro operatore UE allora:

- a) se il trasporto è avvenuto con mezzi del cedente italiano e la perdita si è verificata sul territorio nazionale l'operazione non si considera effettuata;
- b) se il trasporto è avvenuto con mezzi del cessionario estero e la perdita avviene su territorio italiano l'operazione va fatturata dal cedente italiano con IVA essendo considerata operazione interna;
- c) se la perdita avviene fuori dal territorio nazionale l'operazione si considera effettuata ed occorre assolvere alle formalità previste nel caso di perdita di beni dal Paese del cessionario UE.

La triangolazione comunitaria

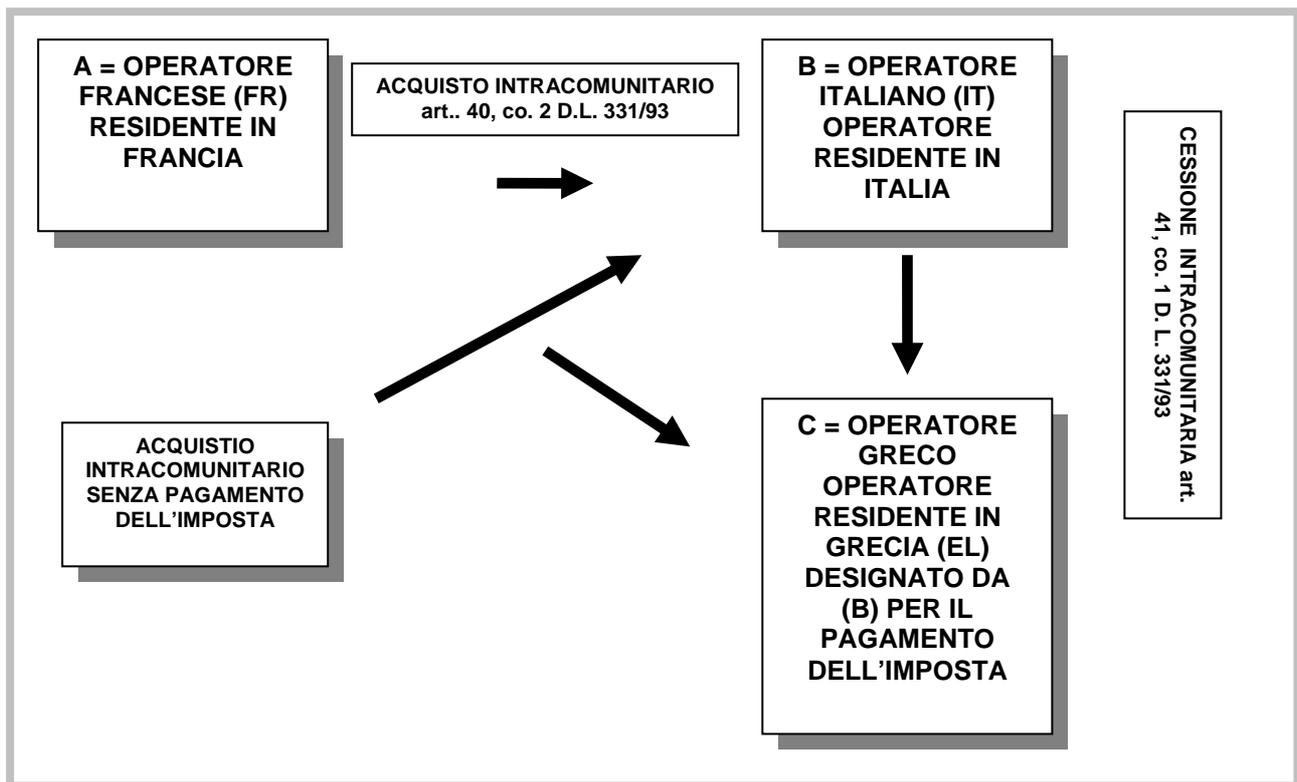
La carenza di uno dei tre requisiti richiesti per classificazione di un'operazione con l'estero come operazioni intracomunitaria, subisce una deroga nelle cessioni triangolari comunitarie.

Regola relativa alla triangolazione comunitaria⁸: *La carenza di uno dei tre requisiti sopra indicati, non rende irrilevante, in via automatica, l'operazione di acquisto ai fini della disciplina comunitaria per effetto della deroga contenuta nell'art. 40 del D.L. n. 331/1993 che amplia notevolmente il concetto di acquisto intracomunitario . Infatti è stabilito dal comma 2 dell'art 40 del D.L. n. 331/1993, che quando un operatore economico nazionale compra presso un operatore di un altro Stato membro UE, beni ivi originari o beni ivi immessi in libera pratica⁹, quel acquisto è considerato comunque comunitario, non rilevando affatto la circostanza che il bene anziché essere destinato all'Italia, sia destinato a Stato membro UE, diverso da quello di vendita.*

Schema di rappresentazione di una triangolazione comunitaria

⁸ Per un approfondimento delle disposizioni in materia di scambi intracomunitari si rinvia alla Ris. 23/02/1994 n. 13/E.

⁹ Un bene si considera immesso in libera pratica nel territorio dell'UE quando ha assolto alle formalità doganali e ha pagato i dazi dovuti.



Flusso documentale relativo alla triangolazione comunitaria

- a) **B (operatore italiano)** acquista da **A (operatore francese)** ricevendo una fattura intracomunitaria senza imposta ai sensi dell'art. 40, co. 2, del D.L. 331/93, da registrare a norma degli artt. 46-47 del D.L. 331/93 senza esposizione di I.V.A;
- b) **B (operatore italiano)** emette fattura su **C (operatore greco)** ai sensi dell'art. 41, co. 1 lett. a) del D.L. 331/93 da annotare distintamente nel registro delle fatture emesse art. 23 DPR 633/72, designando C (operatore greco) come soggetto obbligato al pagamento dell'I.V.A., all'atto dell'arrivo della merce in Grecia;
- c) le operazioni di acquisto e vendita devono poi essere annotate ai fini INTRA, facendo risultare l'operazione triangolare, ancorché i beni non siano materialmente transitati per l'Italia.

Sono inoltre considerati acquisti intracomunitari ai sensi del comma 3 dell'art. 38, lettere c) e d) gli acquisti effettuati da enti, associazioni ed altre organizzazioni non soggetti I.V.A ovvero l'introduzione nel territorio dello Stato di beni in precedenza importati in un altro Stato membro UE da parte o per conto dei richiamati soggetti.

L'aliquota I.V.A. applicabile è quella vigente nel Paese di destinazione dei beni.

Sono **cessioni intracomunitarie**, invece, le vendite a titolo oneroso di beni spediti o trasportati nel territorio di altro Stato membro della U.E. dal cedente o dall'acquirente o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari che siano soggetti I.V.A. oppure di enti, associazioni e altre organizzazioni non soggette all'imposta.

Attenzione: Ad esempio, la cessione da parte di un operatore Iva francese ad un operatore Iva italiano relativa a beni già presenti sul territorio italiano, non è un'operazione intracomunitaria poiché non c'è trasporto oltreconfine.

Operazioni non rientranti tra gli acquisti intracomunitari

Non rientrano tra gli acquisti intracomunitari le seguenti operazioni:

- 1) introduzione nel territorio dello stato di beni oggetto di perfezionamento o di manipolazione usuali, se i beni vengono successivamente trasportati o spediti al committente comunitario;
- 2) introduzione nel territorio dello Stato, in esecuzione di una cessione, di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assiemati dal fornitore o per suo conto. Ad esempio, una ditta francese stipula un contratto d'appalto con una ditta italiana per la fornitura di un macchinario, inclusa l'installazione. Poiché l'installazione può richiedere dei componenti che beneficerebbero dell'ammissione temporanea in esenzione totale da dazi doganali;
- 3) l'introduzione di beni temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni di servizi come accade per l'introduzione di beni strumentali.

Le prestazioni di servizi intracomunitari

L'art. 40 del D.L. 331/ 93, comma 4-bis, 5, 6 e 7 considera, in via tassativa, prestazioni di servizio comunitarie¹⁰:

- a) le lavorazioni;
- b) il trasporto;
- c) le prestazioni accessorie al trasporto;
- d) intermediazione su trasporto e prestazioni accessorie;

¹⁰ Per un approfondimento si veda Giovanni Fiore e Andrea Cirrincione, in op. cit., pag. 32 a pag. 45.

- e) intermediazioni relative ad operazioni su beni mobili fornite da ausiliari del commercio

Le prestazioni di servizio diverse da quelle contemplate nell'elencazione che precede, saranno assoggettate alle regole proprie stabilite dall'art. 7 del DPR n. 633/72.

Attenzione: *Le prestazioni di servizio non sono oggetto di indicazione nei modelli INTRASTAT, né nella parte statistica, né nella parte fiscale.*

Il principio basilare nella tassazione delle prestazioni di servizio, è la tassazione di tali operazioni secondo le regole del Paese del committente.

Le lavorazioni comunitarie

L'art. 40, co. 4-bis, del D.L. 331/93 così recita: *In deroga all'articolo 7, quarto comma, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, le prestazioni di servizi relative a beni mobili, comprese le perizie, eseguite nel territorio di altro Stato membro e rese nei confronti di soggetti d'imposta residenti o domiciliati nel territorio dello Stato si considerano ivi effettuate, se i beni sono spediti o trasportati al di fuori dello Stato membro in cui le prestazioni sono state eseguite; le suddette prestazioni, qualora siano eseguite nel territorio dello Stato, non si considerano ivi effettuate se sono rese ad un committente soggetto passivo di imposta in altro Stato membro ed i beni sono spediti o trasportati al di fuori del territorio dello Stato.*

In altri termini, con l'attuale regolamentazione normativa, in deroga alle regole sulla territorialità previste dall'art. 7 del Decreto IVA, le lavorazioni eseguite a favore di committente soggetto passivo Iva in altro Stato membro, sono tassate secondo le regole proprie dello Stato membro di appartenenza del committente comunitario, a condizione che:

- ⇒ i beni, al termine della lavorazione, devono essere spediti o trasportati in altro Stato della UE, diverso da quello in cui è stata eseguita la lavorazione;
- ⇒ il committente deve essere soggetto passivo IVA in altro Stato membro;
- ⇒ deve trattarsi effettivamente di "lavorazione";
- ⇒ i beni devono essere considerati *comunitari*.

Attenzione: *Se mancasse uno solo degli elementi sopra indicati, le regole da applicare sarebbero quelle dell'art. 7, co. 4, lettera b) del DPR 633/72 e l'operazione sarebbe tassabile secondo le regole del Paese nel quale è eseguita la lavorazione.*

Sono considerate **lavorazioni** :

- ⇒ la riparazione, la trasformazione, la messa a punto, il montaggio, la cernita, la conservazione dei beni;
- ⇒ le perizie.

Le lavorazioni, per i contribuenti che presentano i modelli con cadenza mensile, vengono annotate solo nella parte statistica del modello INTRASTAT, con annotazione dei movimenti dei beni finalizzati alle lavorazioni nell'apposito registro di carico e scarico.

Il trasporto intracomunitario

La condizione fondamentale per considerare un trasporto **comunitario** è il percorso che la merce effettuerà e la soggettività IVA del committente. In linea di massima, se il committente è un soggetto IVA e il percorso inizia in un Paese della UE e finisce in un altro Paese della UE, il trasporto è comunitario se riguarda merci (non persone).

Quindi, se:

- a) il committente è soggetto passivo d'imposta, l'Iva è dovuta nello Stato membro del committente indipendentemente dal luogo di inizio del trasporto;
- b) il committente non è soggetto passivo d'imposta, l'Iva è dovuta nel Paese UE di inizio del trasporto.

Se il vettore è di nazionalità extracomunitaria come va qualificato il trasporto ? Assolutamente non comunitario e la fattura emessa dal vettore extracomunitario va considerata documento extra IVA.

Le prestazioni accessorie ai trasporti comunitari

Costituiscono prestazioni accessorie al trasporto:

- ⇒ le operazioni di carico e scarico;
- ⇒ le manutenzioni;
- ⇒ le operazioni stivaggio, destivaggio, di trasbordo, pesatura e simili.

Regola: *le prestazioni accessorie ai trasporti comunitari, effettuate a favore di un soggetto passivo d'imposta in Italia, sono sempre soggette ad IVA, indipendentemente dal luogo di residenza del prestatore o dal luogo di esecuzione delle prestazioni.*

La registrazione degli acquisti intracomunitari

La fattura emessa dal cedente UE (art. 47 del D.L. n. 331/93) deve essere registrata del cessionario italiano, previa integrazione della stessa secondo le modalità previste dall'art. 46 del D.L. n. 331/93. Punto centrale del processo che consente l'emissione della fattura senza IVA, è la comunicazione da parte del cessionario al cedente, del proprio numero di identificazione comunitario che nelle transazioni comunitarie, non è altro che il numero di partita IVA, preceduto dal codice ISO del proprio Paese.

La base imponibile nelle operazioni intracomunitarie

La base imponibile si determina nelle operazioni intracomunitarie secondo le consuete regole IVA, aggiungendo al costo netto merce, gli oneri accessori di diretta imputazione, convertiti al tasso di cambio del giorno in cui si considera effettuata l'operazione, se l'operazione viene espressa in valuta diversa dall'Euro.

In altri termini:

- ⇒ se il tasso di cambio del giorno di effettuazione dell'operazione è riportato sulla fattura intracomunitaria, in base a tale tasso vanno convertite le partite di debito (credito) ;
- ⇒ se il tasso di cambio del giorno di effettuazione dell'operazione non è riportato sulla fattura intracomunitaria, le partite di debito (credito) vanno convertite al tasso di cambio del giorno di emissione della fattura intracomunitaria desumibile dai listini di borsa.

Importante sottolineare che tutti gli acquisti intracomunitari dovranno essere convertiti in Euro nei casi in cui la valuta di fatturazione non sia quella di conto della UEM. Cosicché se un operatore olandese (cedente) fattura in dollari a carico di un operatore italiano (cessionario), quest'ultimo dovrà convertire il debito in dollari in debito in Euro e solo successivamente alla conversione procedere alla registrazione della fattura intracomunitaria di acquisto.

Caso di conversione di fattura emessa da cedente inglese

Si supponga che un operatore inglese emetta fattura per Sterline 2.000 e che il tasso di cambio Euro/Sterlina sia 0,7000 (ovvero Sterlina/Euro 1,42857).

Dalla conversione si avrà che Sterline 2.000 corrisponderanno a Euro 2.857,14

L'importo in Euro dovrà essere esposto a colonna 4 del modello INTRASTAT; mentre l'importo in Sterline dovrà essere esposto a colonna 5 del medesimo modello.

La contabilizzazione IVA degli acquisti intracomunitari

La registrazione degli acquisti intracomunitari richiede la doppia annotazione del documento ricevuto per sterilizzare l'effetto IVA, sommandosi in capo all'acquirente la duplice veste di creditore e di debitore per IVA. Il meccanismo applicato è quello del *reverse-charge* che porta ad una compensazione finanziaria del tributo in capo al cessionario comunitario.

Sotto il profilo operativo, la **doppia protocollazione**¹¹ (*rectius* registrazione) della fattura di acquisto intracomunitario, nell'ipotesi più ricorrente di *numerazione unica*, sarà così eseguita:

- 1) se sono state emesse n. 500 fatture di vendita, alla prima fattura di acquisto intracomunitaria dovrà essere attribuito il n. 501;
- 2) se, parallelamente, sono state già registrate n. 200 fatture di acquisto, alla stessa fattura di cui al precedente punto 1) sarà attribuito il n. 201.

I termini di registrazione degli acquisti intracomunitari

Riguardo ai termini di registrazione degli acquisti intracomunitari, valgono le seguenti considerazioni:

a) **per l'annotazione sul registro degli acquisti:** *entro il mese di ricevimento* (con la possibilità di posticipare la registrazione senza perdita della detrazione IVA entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa a secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione);

b) **per l'annotazione sul registro delle fatture emesse:** *entro il mese di ricevimento ovvero entro 15 giorni dal ricevimento* se il documento è ricevuto nel mese successivo a quello di emissione (con competenza IVA nel mese di ricevimento).

Così, ad esempio, se:

¹¹ Per un approfondimento della registrazione degli acquisti intracomunitari si veda Fausto Provenzano – Acquisti intracomunitari di beni: come numerare le fatture in l'Informatore Pirola n. 25/1994, pag. 2426, nel quale si sottolinea come il Ministero delle Finanze avesse autorizzato l'uso di serie numeriche distinte, per l'annotazione "a blocchi" delle operazioni di acquisto nazionali e comunitarie.

- 1) la fattura di acquisto intracomunitaria fosse stata ricevuta il 01/07/2004, c'era tempo per la registrazione fino al 31/07/2004;
- 2) la fattura di acquisto intracomunitaria fosse stata ricevuta entro il 20/07/2004, c'era tempo per la registrazione fino al 04/08/2004;
- 3) la fattura di acquisto intracomunitaria fosse stata ricevuta entro il 31/07/2004 c'era tempo per la registrazione fino al 15/08/2004.

Nei casi di cui ai punti 2) e 3) l'IVA a debito dovrebbe comunque concorrere alla liquidazione Iva del mese di ricevimento (cioè Luglio 2004), indipendentemente dal mese di registrazione (Agosto 2004).

Da sottolineare che, l'annotazione registro delle fatture emesse, dell'imponibile e dell'imposta relativa all'acquisto intracomunitario, non ha rilevanza né agli effetti della determinazione del volume d'affari, né agli effetti del calcolo del plafond per gli acquisti in sospensione d'imposta da parte degli esportatori abituali, né per la determinazione del pro-rata di detraibilità IVA.

In forza, poi, della R.M. 08/09/1999 n. 144, è consentito l'uso di un **registro unico delle operazioni intracomunitarie** che consente di evitare il problema dei “**protocollazione ripetuta**” nell'ambito delle fatture emesse.

Regolarizzazione della fattura intracomunitaria

Il mancato ricevimento di una fattura di acquisto intracomunitaria entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, obbliga il cessionario all'autofatturazione ai sensi dell'art. 17, co. 3, del Decreto IVA, entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Caso: se una ditta italiana riceve da una ditta francese merce in data 01/07/2004 ed entro il 31/08/2004 non riceve la fattura d'acquisto intracomunitaria, dovrà emettere, in un unico esemplare autofattura ai sensi dell'art. 17, co. 3 del Decreto IVA, entro il 30/09/2004.

Scritture a P.D. relative agli acquisti e alle cessioni intracomunitarie

Il modello di rilevazione contabile a P.D. di una **cessione intracomunitaria**, stante la mancanza di IVA non si discosta dalla rilevazione a P.D. di una cessione all'esportazione,. Di fatto cambia solo l'articolo di non imponibilità (ad esempio non imponibile art. 41 D.L. 331/93) o di non assoggettamento al tributo.

Caso di cessione intracomunitaria

- a) Rilevazione di una vendita comunitaria a cliente tedesco per €75.000,00

Conti	Riclas_CEE	Importo Dare	Importo Avere
Crediti verso clienti comunitari	SP attivo – C II 1)	75.000,00	
Merci c/vendite comunitarie	CE - A) 1		75.000,00
Emessa fattura intracomunitaria n. del su cliente			

Caso di acquisto intracomunitario

Il modello di rilevazione a P.D. degli **acquisti intracomunitari** pone non pochi problemi gestionali, in quanto la rilevazione più coerente con il contenuto dell'operazione, dovrebbe essere articolata come segue:

a) Rilevazione di acquisto comunitario di merci per € 50.000, con integrazione fattura ai sensi dell'art. 47, del D.L. 331/93:

In questo caso si possono prefigurare due ipotesi:

- ⇒ che il software gestionale gestisce le operazioni intracomunitarie con causale *specifica che attribuisce un doppio protocollo progressivo (acquisti e vendite) e che a P.D. registra come segue:*

Conti	Riclas_CEE	Importo Dare	Importo Avere
Merci c/acquisti comunitari	CE - B) 6	50.000,00	
Iva ns/credito	SP attivo - C) II 4-bis	10.000,00	
Iva ns/debito	SP passivo - D) 12		10.000,00
Debiti verso fornitori comunitari	SP passivo - D) 7		50.000,00
Ricevuta fattura intracomunitaria n. del del fornitore			

- ⇒ che il software gestionale non gestisce le operazioni intracomunitarie con causale *specifica ma occorre effettuare una doppia registrazione Iva, la prima con causale Fattura d'acquisto e la seconda con causale Fattura di vendita*. In altri termini, è come se avessimo due documenti contabili distinti (uno d'acquisto e l'altro di vendita) che vengono annotati separatamente. In questo caso occorre adottare alcuni accorgimenti per evitare di compiere degli errori contabili, specie in rapporto a causali contabili che funzionano con contropartita abituale fissa.

Si tratta di rilevare in tre fasi l'operazione d'acquisto intracomunitario, sistemando nelle prime due l'aspetto IVA e nella terza l'aspetto contabile.

Fase 1 – Rilevazione della fattura comunitaria come acquisto

Conti	Riclas_CEE	Importo Dare	Importo Avere
Merci c/acquisti comunitari	CE - B) 6	50.000,00	
Iva ns/credito	SP attivo - C) II 4-bis	10.000,00	
Debiti verso fornitore comunitario	SP passivo - D) 7		60.000,00
Ricevuta fattura intracomunitaria n. del del fornitore			

Commento: Nella prima fase annotata l'operazione d'acquisto, si determina un'anomalia, in termini di debito verso il fornitore comunitario che risulta maggiorato di IVA che in realtà non risulta addebitata sulla fattura emessa dal cedente comunitario, in ossequio al principio di tassazione nel Paese UE di destinazione dei beni . Quindi in questo momento, nel partitario acceso al fornitore comunitario risulta accreditata una partita a lui non dovuta, da rettificare nella fase 3.

Fase 2 – Rilevazione della fattura comunitaria come cessione compensativa

Conti	Riclas_CEE	Importo Dare	Importo Avere
Conto transitorio cliente comunitario	SP attivo – C) II 1	60.000,00	
Iva ns/debito	SP passivo - D) 12		10.000.,00
Conto transitorio cliente comunitario	SP attivo - C) II 1		50.000,00
Fattura compensativa intracomunitaria n. del del cliente			

Commento: Nella seconda fase annotata l'operazione compensativa, si crea un credito verso un cliente fittizio comunitario, il cui partitario resta aperto, in questa fase, per l'ammontare della sola Iva dovuta.

Fase 3 – Rilevazione della compensazione dei conti transitori e ricostruzione del debito reale verso il fornitore UE.

Conti	Riclas_CEE	Importo Dare	Importo Avere
Debiti verso fornitore comunitario	SP passivo - D) 7	10.000,00	
Conto transitorio cliente comunitario	SP attivo - C) II 1		10.000,00
Fattura compensativa intracomunitaria n. del del cliente			

Commento: Nella terza fase si procede ad una compensazione, per l'ammontare dell'IVA divenuta esigibile, tra il debito verso il fornitore comunitario, il cui importo viene ricondotto alla somma effettivamente dovutagli (ossia l'importo della fornitura senza IVA), e il conto transitorio acceso verso il cliente comunitario fittizio, attivato in sede di registrazione della fattura compensativa

intracomunitaria, che con tale compensazione chiude la partita di credito verso il cliente transitorio comunitario.

Dicembre 2004

© 1995 - 2004 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.