

OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE

(D.L. 30 agosto 1993, n.331 convertito con L. 29/10/1993 n° 427)

Premessa

Con l'ampliamento del territorio della Comunità Economica Europea e con l'eliminazione delle barriere doganali a seguito dell'adesione, a partire dal 1° maggio 2004, di nuovi dieci Paesi (Cipro, Estonia, Lettonia, Lituania, Malta, Polonia, Repubblica Ceca, Slovenia e Ungheria) che si andranno ad aggiungere agli altri quindici, si è determinato un meccanismo automatico di applicazione della disciplina dell'imposta sul valore aggiunto comunitaria. Ciò ha creato alcune incertezze da parte degli operatori che effettuano operazioni intracomunitarie.

A disciplinare le nuove norme sulle operazioni intracomunitarie ai fini I.V.A. è il D.L. n.331 del 30 agosto 1993, convertito in legge il 29 ottobre dello stesso anno con la legge n.427. Tale decreto riprende il D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633, tuttavia introduce delle regole particolari circa le operazioni intracomunitarie, rispetto a quelle correlate a Paesi extra CEE, le quali, anche se di identico contenuto economico alle seconde, formano oggetto di un trattamento fiscale differente.

Vale la pena di ricordare che, a partire dal 1° maggio 2004, trovano applicazione nei confronti di soggetti residenti nei nuovi Stati membri le seguenti disposizioni contenute nel D.P.R. n. 633/1972:

- 35-ter¹, in materia di identificazione ai fini Iva e obblighi contabili del soggetto non residente, con particolare riferimento alla possibilità di identificazione diretta;

¹ Art.35-ter "identificazione ai fini Iva ed obblighi contabili del soggetto non residente" del soggetto non residente":

1. I soggetti non residenti nel territorio dello Stato, che, ai sensi dell'articolo 17, secondo comma, intendono assolvere gli obblighi ed esercitare i diritti in materia di imposta sul valore aggiunto direttamente, devono farne dichiarazione all'Ufficio competente, prima dell'effettuazione delle operazioni per le quali si vuole adottare il suddetto sistema.

2. La dichiarazione deve contenere le seguenti indicazioni: a) per le persone fisiche, il cognome, il nome e la eventuale ditta, il luogo e la data di nascita, il domicilio fiscale nello Stato estero in cui l'attività è esercitata; b) per i soggetti diversi dalle persone fisiche, la denominazione, ragione sociale o ditta, la sede legale o, in mancanza, amministrativa, nello Stato estero in cui l'attività è esercitata; gli elementi di cui alla lettera a) per almeno una delle persone che ne hanno la rappresentanza; c) l'ufficio dell'amministrazione dello Stato estero competente ad effettuare i controlli sull'attività del dichiarante, nonché il numero di identificazione all'imposta sul valore aggiunto ovvero, in mancanza, il codice identificativo fiscale attribuito dal medesimo Stato; d) il tipo e l'oggetto dell'attività esercitata nello Stato estero di stabilimento; e) l'impegno ad esibire le scritture contabili entro i termini stabiliti dall'amministrazione richiedente; f) ogni altro elemento richiesto dal modello di dichiarazione.

3. L'ufficio attribuisce al richiedente un numero di partita I.V.A., in cui sia evidenziata anche la natura di soggetto non residente identificato in Italia. Il predetto numero deve essere riportato nelle dichiarazioni e in ogni altro atto, ove richiesto.

4. In caso di variazione dei dati di cui al comma 2, il soggetto non residente presenta apposita dichiarazione entro trenta giorni al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate. Le dichiarazioni di cui al presente articolo sono redatte in conformità al modello stabilito con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

5. Possono avvalersi dell'identificazione diretta prevista dal presente articolo, i soggetti non residenti, che esercitano attività di impresa, arte o professione in altro Stato membro della Comunità europea o in un Paese terzo con il quale esistano strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta, analogamente

Il commercialista telematico

PIETRO SANGIORGI

- 38-ter², in materia di esecuzione dei rimborsi a soggetti non residenti.

A partire dalla stessa data, cessa, invece, di avere applicazione l'articolo 74-quinquies del Dpr n. 633/1972, relativo al regime speciale per i servizi resi tramite mezzi elettronici da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità.

a quanto previsto dalle direttive del Consiglio n.76/308/CEE del 15 marzo 1976 e n.77/799/CEE del 19 dicembre 1977 e dal regolamento (CEE) n.218/92 del Consiglio del 27 gennaio 1992.

6. Per quanto non espressamente previsto dal presente articolo anche in materia di utilizzo del servizio di collegamento telematico con l'Agenzia delle entrate per la presentazione di documenti, atti e istanze, si fa rinvio, in quanto applicabili, alle disposizioni dell'art.35, come modificato dal decreto del Presidente della Repubblica del 5 ottobre 2001, n.404.

² Art.38-ter "Esecuzione dei rimborsi a soggetti non residenti":

1. I soggetti domiciliati e residenti negli Stati membri della Comunità economica europea, che non siano identificati direttamente ai sensi dell'art.35-ter e che non abbiano nominato un rappresentante, ai sensi del secondo comma dell'art.17, assoggettati all'imposta nello Stato in cui hanno il domicilio o la residenza, che non hanno effettuato operazioni in Italia, ad eccezione delle prestazioni di trasporto e relative prestazioni accessorie non imponibili ai sensi dell'art. 9, nonché delle prestazioni indicate all'art. 7, quarto comma, lettera d), possono ottenere, in relazione a periodi inferiori all'anno, il rimborso dell'imposta, se detraibile a norma dell'art. 19, relativa ai beni mobili e ai servizi importati o acquistati, sempreché di importo complessivo non inferiore a duecento euro. Se l'importo complessivo relativo ai periodi infrannuali risulta inferiore a duecento euro il rimborso spetta annualmente, sempreché di importo inferiore ad venticinque euro. Le disposizioni del presente comma non si applicano per gli acquisti e le importazioni di beni e servizi effettuati da soggetti residenti all'estero tramite stabili organizzazioni in Italia.

2 La disposizione del primo comma si applica, a condizione di reciprocità, anche agli operatori economici domiciliati e residenti in Stati non appartenenti alla Comunità economica europea, ma limitatamente all'imposta relativa agli acquisti e importazioni di beni e servizi inerenti alla loro attività.

3. Ai rimborsi previsti nei commi primo e secondo provvede l'ufficio provinciale dell'imposta sul valore aggiunto di Roma a norma del quarto comma dell'art. 38 bis, entro il termine di sei mesi dalla data di presentazione della richiesta. In caso di rifiuto, l'ufficio provvede, entro il suddetto termine, alla notifica di apposito provvedimento motivato avverso il quale è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario.

4. Sulle somme rimborsate si applicano gli interessi nella misura prevista al primo comma dell'articolo 38 bis, con decorrenza dal centottantesimo giorno successivo a quello in cui è stata presentata la richiesta di rimborso, non computando il periodo intercorrente tra la data di notifica della eventuale richiesta di documenti e la data della loro consegna, quando superi quindici giorni.

5. I soggetti che conseguono un indebito rimborso devono restituire all'ufficio, entro sessanta giorni dalla notifica di apposito provvedimento, le somme indebitamente rimborsate e nei loro confronti si applica la pena pecuniaria da due a quattro volte la somma rimborsata. L'ufficio, se ritiene fraudolenta la domanda, sospende ogni ulteriore rimborso al soggetto interessato fino a quando non sia restituita la somma indebitamente rimborsata e pagata la relativa pena pecuniaria.

6. Con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro, da emanarsi entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono stabilite le modalità e i termini relativi all'esecuzione dei rimborsi, le modalità e i termini per la richiesta degli stessi, nonché le prescrizioni relative al coordinamento tra i vari uffici Iva ai fini del controllo dei rimborsi. Sono altresì stabiliti le modalità ed i termini relativi alla dilazione per il versamento all'erario dell'imposta riscossa, nonché le modalità relative alla presentazione della contabilità amministrativa e al trasferimento dei fondi tra i vari uffici. Alle disposizioni relative alle modalità ed ai termini anzidetti possono essere apportate integrazioni e correzioni con successivi decreti.

7. L'adeguamento degli ammontari di riferimento previsti nel primo comma è disposto, con successivi decreti del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro da emanarsi entro il 31 gennaio, quando il mutamento del tasso di conversione dell'unità di conto europea sia variata, alla data del 31 dicembre dell'anno precedente, di oltre il dieci per cento rispetto a quello di cui si è tenuto conto nell'ultima determinazione degli ammontari di riferimento.

ACQUISTI INTRACOMUNITARI

Il regime transitorio in materia di scambi intracomunitari prevede una serie di adempimenti amministrativi piuttosto onerosi per gli operatori, a volte di difficile interpretazione. Per ovviare a ciò, nel corso degli anni sono state introdotte delle modifiche, anche se rimangono comunque aperte alcune problematiche.

Volendo proporre una semplificazione ed una maggiore comprensione del decreto riguardante l'Iva comunitaria, si procederà con l'analisi del D.L. 30 agosto 1993, n.331.

Art.38 “Acquisti intracomunitari”

1. L'imposta si applica sugli acquisti di beni effettuati nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, arti e professioni o comunque da enti, associazioni o altre organizzazioni di cui all'art.4, quarto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633³, soggetti passivi d'imposta nel territorio dello Stato.

2. Costituiscono acquisti intracomunitari le acquisizioni, derivanti da atti a titolo oneroso, della proprietà di beni o di altro diritto reale di godimento sugli stessi, spediti o trasportati nel territorio dello Stato da altro Stato membro dal cedente, nella qualità di soggetto passivo d'imposta, ovvero dall'acquirente o da terzi per loro conto.

Affinché sia considerata un'operazione intracomunitaria, occorre che la cessione o l'acquisto di beni avvenga a titolo oneroso, che avvenga il

3 Art.4 “Esercizio di imprese”, 4° comma: Per gli enti indicati al n. 2) del secondo comma, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di una unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

Il commercialista telematico

PIETRO SANGIORGI

trasporto dei beni nell'ambito della CEE e che l'operazione venga conclusa tra soggetti passivi d'imposta.

Pertanto, affinché si possa applicare la normativa intracomunitaria, occorre che si siano verificati entrambi i requisiti di *oggettività* e *soggettività*.

Il requisito oggettivo è quando i beni ceduti vengano trasportati da uno Stato membro ad un altro, ovvero quando c'è un effettivo trasferimento fisico della merce da uno Stato CEE ad un altro.

Le prestazioni di servizi, invece, posseggono il requisito oggettivo se sono connesse al trasferimento della merce da uno Stato membro ad un altro (esempio: trasporto intracomunitario e relative intermediazioni; prestazioni accessorie ai trasporti intracomunitarie e relative intermediazioni; provvigioni relative a vendite intracomunitarie), o se relative a beni mobili (manutenzioni, costruzione, riparazioni, modificazioni, trasformazioni, lavorazioni e perizie). Il requisito soggettivo è, al contrario, legato ai soggetti che pongono in essere un'operazione. Si è in possesso di tale requisito se i soggetti sono passivi d'imposta nei rispettivi paesi. Gli scambi effettuati da soggetti non passivi IVA, come i privati e i soggetti residenti in Stati extra CEE e quelli che non hanno nominato un rappresentante fiscale in alcun Stato membro, sono imponibili come se fossero delle operazioni effettuate all'interno del territorio italiano.

Se una ditta, quindi, vendesse un bene ad un soggetto privato tedesco, tale vendita è soggetta ad IVA italiana, al contrario, se vendesse il bene ad un soggetto passivo d'imposta tedesco, la ditta italiana dovrebbe emettere una fattura non imponibile e dovrebbe l'acquirente tedesco adempiere agli obblighi d'imposta del proprio Paese.

3. Costituiscono inoltre acquisti intracomunitari:

- a) la consegna nel territorio dello Stato, in dipendenza di contratti d'opera, d'appalto e simili, di beni prodotti, montati o assiemati in altro Stato membro utilizzando in tutto o in parte materie o beni spediti dal territorio dello Stato, dal committente, ivi soggetto passivo d'imposta, o, comunque spediti, da terzi per suo conti;*

La presente lettera è stata abrogata dall'art. 1 c. 2, lett. A, L. 18.02.97, n. 28

Il commercialista telematico

PIETRO SANGIORGI

- b) *la introduzione nel territorio dello Stato da parte o per conto di un soggetto passivo d'imposta di beni provenienti da altro Stato membro. La disposizione si applica anche nel caso di destinazione nel territorio dello Stato, per finalità rientranti nell'esercizio dell'impresa, di beni provenienti da altra impresa esercitata dallo stesso soggetto in altro Stato membro;*
- c) *gli acquisti di cui al comma 2 da parte di enti, associazioni ed altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non soggetti passivi d'imposta;*
- d) *l'introduzione nel territorio dello Stato da parte o per conto dei soggetti indicati nella lettera c) di beni dagli stessi in precedenza importati in altro Stato membro;*
- e) *gli acquisti a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi trasportati o spediti da altro Stato membro, anche se il cedente non è soggetto d'imposta ed anche se non effettuati nell'esercizio di imprese, arti e professioni.*

I trasferimenti dei beni dell'impresa, anche se non costituiscono trasferimenti a titolo oneroso della proprietà o di altro diritto reale di godimento, e l'introduzione dei beni in deposito presso un operatore italiano, sono assimilati a tutti gli effetti agli acquisti intracomunitari.⁴

Esempio

Merci trasferite in Italia per essere ivi immagazzinate e successivamente vendute, ovvero trasferimento dei beni d'investimento dall'impresa in un Paese membro a quello esercitata in Italia.

Nel caso di introduzione di beni in deposito presso un operatore appartenente ad un altro Paese CEE, quest'ultimo, se non è identificato in Italia, deve nominare un rappresentante fiscale in Italia per effettuare l'acquisto intracomunitario e la successiva cessione interna. Se, invece, viene realizzata un'operazione di *consignment stock*, dove l'acquisto si

⁴ Vd. Memento pratico Ipsoa-Francis Lefebvre, Fiscale 2004.

Il commercialista telematico

PIETRO SANGIORGI

realizza solo all'atto del prelievo dei beni dal deposito da parte del cessionario, purché i beni stessi, di proprietà del cedente comunitario, siano nella piena disponibilità del cessionario stesso, ancorché custoditi per conto di quest'ultimo presso un terzo soggetto. Nel consignment stock non occorre la nomina del rappresentante fiscale o l'identificazione diretta, in quanto si pone in essere un unico acquisto intracomunitario, anche in presenza di un depositario terzo.

4. Agli effetti del comma 3, lettera e), costituiscono mezzi di trasporto le imbarcazioni di lunghezza superiore a 7,5 metri, gli aeromobili con peso totale al decollo superiore a 1.550 kg, e i veicoli con motore di cilindrata superiore a 48 cc. o potenza superiore a 7,2 Kw, destinati al trasporto di persone o cose, esclusi le imbarcazioni destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare e gli aeromobili di cui all'articolo 8 bis, primo comma, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633⁵; i mezzi di trasporto non si considerano nuovi alla duplice condizione che abbiano percorso oltre seimila chilometri e la cessione sia effettuata decorso il termine di sei mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti, ovvero navigato per oltre cento ore, ovvero volato per oltre quaranta ore e la cessione sia effettuata decorso il termine di tre mesi dalla data del provvedimento di prima

⁵ Art.8 "Cessioni all'esportazione", 1° comma: Costituiscono cessioni all'esportazione:

a) Le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi. I beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni.

La esportazione deve risultare da documento doganale, o da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura ovvero su un esemplare della bolla di accompagnamento emessa a norma dell'art. 2 del D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627, o, se questa non è prescritta, sul documento di cui all'articolo 21 quarto comma, secondo periodo. Nel caso in cui avvenga tramite servizio postale l'esportazione deve risultare nei modi stabiliti con decreto del Ministro delle Finanze, di concerto con il Ministro delle poste e delle telecomunicazioni;

b) le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità economica europea entro novanta giorni dalla consegna, a cura del cessionario non residente o per suo conto, ad eccezione dei beni destinati a dotazione o provvista di bordo di imbarcazioni o navi da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato e dei beni da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio della Comunità economica europea; l'esportazione deve risultare da vidimazione apposta dall'ufficio doganale o dall'ufficio postale su un esemplare della fattura;

c) le cessioni, anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta;

Il commercialista telematico

PIETRO SANGIORGI

immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti.

L'operazione costituisce un acquisto intracomunitario esclusivamente se il prestatore del servizio impiega in tutto o in parte beni forniti dal committente italiano soggetto IVA. Tali beni possono essere inviati dall'Italia, da altro Stato CEE, ovvero anche da altri Stati, a condizione che ciò avvenga per conto del committente. Va rilevato che con riferimento ai mezzi di trasporto nuovi, l'operazione assume rilevanza ai fini IVA anche se effettuata da imprese con soggetti privati ovvero direttamente tra soggetti privati.

5. Non costituiscono acquisti intracomunitari:

a) l'introduzione nel territorio dello Stato:

- di beni oggetto di perfezionamento o di manipolazione usuali, poi restituiti al committente nel Paese di provenienza o per suo conto in altro Stato membro ovvero fuori del territorio CEE;*
- di beni temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni di servizi;*
- di beni che avrebbero beneficiato del regime di esenzione della temporanea importazione.*

La movimentazione dei beni deve però risultare da annotazioni eseguite su di un apposito registro tenuto e conservato ai sensi dell'art.39, D.P.R. n.633/72⁶.

⁶ Art.39 "Tenuta e conservazione dei registri e dei documenti": I registri previsti dal presente decreto, compresi i bollettari di cui all'art. 32, devono essere numerati e bollati ai sensi dell'art. 2215 del codice civile, in esenzione dai tributi di bollo e di concessione governativa e devono essere tenuti a norma dell'art. 2219 dello stesso codice. La numerazione e la bollatura possono essere eseguite anche dall'ufficio dell'I.V.A. o dall'Ufficio del Registro. Se la numerazione e la bollatura non sono state effettuate dallo ufficio dell'I.V.A. competente l'ufficio o il notaio che le ha eseguite deve entro trenta giorni darne comunicazione all'ufficio dell'I.V.A. competente. E' ammesso l'impiego di schedari a fogli mobili o tabulati di macchine elettrocontabili secondo modalità previamente approvate dalla Amministrazione finanziaria su richiesta del contribuente.

I contribuenti hanno facoltà di sottoporre alla numerazione e alla bollatura un solo registro destinato a tutte le annotazioni prescritte dagli articoli 23, 24 e 25, a condizione che nei registri previsti da tali articoli siano indicati, per ogni singola annotazione, i numeri della pagina e della riga della corrispondente annotazione nell'unico registro numerato e bollato.

I registri, i bollettari, gli schedari e i tabulati nonché le fatture, le bollette doganali e gli altri documenti previsti dal presente decreto devono essere conservati a norma dell'art. 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; è ammesso

Il commercialista telematico

PIETRO SANGIORGI

- b) *l'introduzione nel territorio dello Stato, in esecuzione di una cessione, di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assiepati dal fornitore o per suo conto.*

Tale cessione si considera conclusa nel territorio dello Stato, quindi essa costituisce un'ordinaria operazione nazionale. Di conseguenza gli obblighi IVA connessi a tale cessione dovrebbero essere adempiuti dall'operatore comunitario. Tuttavia, in mancanza di stabile organizzazione in Italia dello stesso o della nomina del proprio rappresentante fiscale, i predetti obblighi devono essere adempiuti dall'impresa italiana tramite emissione di autofattura ex art.17, comma 3, D.P.R. n.633/72⁷. Nel caso in cui l'acquirente italiano sia un soggetto privato, per l'operatore comunitario sussiste l'obbligo di provvedere, in mancanza di stabile organizzazione in Italia, a nominare un rappresentante fiscale⁸.

- c) *l'acquisto di beni da un cedente che beneficia del regime di esonero per le piccole imprese.*

Da ricordare

Se l'acquisto di beni con trasporto o spedizione da uno Stato membro CEE in Italia viene effettuato da un soggetto IVA italiano, il quale acquista da un soggetto IVA CEE, l'operazione è soggetta ad IVA in Italia secondo le modalità dell'acquisto intracomunitario.

Se l'acquisto di beni con trasporto o spedizione da uno Stato membro CEE in Italia viene effettuato da un soggetto privato italiano, il quale acquista da un soggetto IVA in Paese membro CEE, l'operazione è soggetta ad IVA nel Paese di provenienza, tranne nelle c.d. vendite a distanza.

Se l'acquisto di beni a titolo gratuito (omaggi) viene effettuato da un soggetto IVA italiano, il quale acquista da un soggetto IVA in Paese

l'impiego di sistemi fotografici di conservazione secondo modalità previamente approvate dall'Amministrazione finanziaria su richiesta del contribuente.

⁷ Art.17 "Soggetti passivi", 3° comma: In mancanza di un rappresentante nominato ai sensi del comma precedente, gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti residenti all'estero, nonché gli obblighi relativi alle prestazioni di servizi di cui al n. 2) dell'art. 3, rese da soggetti residenti all'estero a soggetti residenti nello Stato, devono essere adempiuti dai cessionari o committenti che acquistino i beni o utilizzino i servizi nell'esercizio di imprese, arti o professioni. La disposizione non si applica relativamente alle operazioni imponibili ai sensi dell'art. 7, quarto comma, lettera f), fatte da soggetti domiciliati o residenti o con stabili organizzazioni operanti nei territori esclusi a norma del primo comma, lettera a), dello stesso articolo.

⁸ Vd. I.V.A. Comunitaria, Casa editrice Seac, anno 1994.

Il commercialista telematico

PIETRO SANGIORGI

membro CEE, l'operazione è soggetta ad IVA nel Paese di provenienza;
per l'operatore italiano non costituisce acquisto intracomunitario.

Il commercialista telematico

PIETRO SANGIORGI

Art.39 “Effettuazione dell’acquisto intracomunitario”

1. Gli acquisti intracomunitari di beni si considerano effettuati nel momento della consegna nel territorio dello Stato al cessionario o a terzi per suo conto ovvero, in caso di trasporto con mezzi del cessionario, nel momento di arrivo nel luogo di destinazione nel territorio stesso. Tuttavia se gli effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente, gli acquisti si considerano effettuati nel momento in cui si producono tali effetti e comunque dopo un anno dalla consegna. Parimenti nel caso di beni ricevuti in dipendenza di contratti estimatori e simili, l’acquisto di essi si considera effettuato all’atto della loro rivendita o del prelievo da parte del ricevente ovvero, se i beni non sono restituiti anteriormente, alla scadenza del termine pattuito dalle parti e in ogni caso dopo un anno dal ricevimento. Le disposizioni di cui al secondo e al terzo periodo operano a condizione che siano osservati gli adempimenti di cui all’art.50, comma 5.

2. Se anteriormente al verificarsi dell’evento indicato nel comma 1 è ricevuta fattura o è pagato in tutto o in parte il corrispettivo l’operazione si considera effettuata, limitatamente all’importo fatturato o pagato, alla data di ricezione della fattura o a quella del pagamento.

L’acquisto intracomunitario si considera effettuato al momento della consegna nel territorio dello Stato, se il trasporto è effettuato dal cedente. Se il trasporto è effettuato dall’acquirente al momento di arrivo nel luogo di destinazione.

L’acquisto si considera effettuato al momento di ricevimento della fattura, se ricevuta prima della consegna o al momento del pagamento (anche parziale), se il pagamento è avvenuto prima della consegna.

Tuttavia, se il passaggio della proprietà avviene in un momento successivo alla consegna, l’effettuazione dell’operazione è differita a tale ultimo momento e, in ogni caso, al decorrere di un anno dalla consegna.

Come previsto dall’art.6, D.P.R. n.633/72, l’operazione si considera effettuata al momento della consegna/spedizione del bene.

Art.42 “Acquisti non imponibili o esenti”

1. Sono non imponibili, non soggetti o esenti dall’imposta gli acquisti intracomunitari di beni la cui cessione nel territorio dello Stato è

Il commercialista telematico

PIETRO SANGIORGI

non imponibile o non soggetta a norma degli artt.8, 8bis, 9 e 74, commi ottavo e nono, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633, e successive modificazioni, ovvero è esente dall'imposta a norma dell'art.10 dello stesso decreto.

2. Per gli acquisti intracomunitari effettuati senza pagamento dell'imposta a norma delle disposizioni di cui alla lettera c) del primo comma e al secondo comma dell'art.8 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633, non si applica la disposizione di cui alla lettera c) del primo comma dell'art.1 del D.L. 29 dicembre 1983, n.746, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 febbraio 1984, n.17.

Art.40 “Territorialità delle operazioni intracomunitarie”

1. Gli acquisti intracomunitari sono effettuati nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni, originari di altro Stato membro o ivi immessi in libera pratica ai sensi degli artt.9 e 10 del Trattato istitutivo della Comunità economica europea, spediti o trasportati dal territorio di altro Stato membro nel territorio dello Stato.

In linea di principio, quindi, è necessario che si verifichi uno spostamento fisico della merce, da uno qualsiasi dei Paesi CEE all'interno dello Stato italiano.

2. L'acquisto intracomunitario si considera effettuato nel territorio dello Stato quando l'acquirente è ivi soggetto d'imposta, salvo che sia comprovato che l'acquisto è stato assoggettato ad imposta in altro Stato membro di destinazione del bene. È comunque effettuato senza pagamento dell'imposta l'acquisto intracomunitario di beni spediti o trasportati in altro Stato membro se i beni stessi risultano ivi oggetto di successiva cessione a soggetto d'imposta nel territorio di tale Stato o ad ente ivi assoggettato ad imposta per acquisti intracomunitari e se il cessionario risulta designato come debitore dell'imposta relativa.

Le vendite a distanza, ovvero quelle via internet, quelle sulla base di cataloghi e per corrispondenza, sono soggette ad un particolare regime di individuazione del luogo di tassazione, che può variare dallo Stato membro di origine dei beni a quello di destinazione.

Il commercialista telematico

PIETRO SANGIORGI

Se il venditore non residente ha venduto in Italia, nell'anno precedente o quello in corso, ad un soggetto privato beni per un ammontare superiore a 27.888,67 euro al netto dell'IVA, il luogo di imposizione è l'Italia. Comunque, qualora l'operazione risulti imponibile in Italia, l'operatore comunitario ha l'obbligo di nominare un rappresentante fiscale o identificarsi in Italia.

Le vendite effettuate da residenti in Italia sono non imponibili se, nell'anno precedente o quello in corso, sono superiori a 79.534,36 euro. Se inferiori a questa soglia, allora sono imponibili in Italia. Il venditore può comunque optare per l'applicazione dell'imposta nell'altro Stato membro e tale opzione ha durata minima di tre anni.

3. In deroga all'art.7, secondo comma, del D.P.R. n.633/72⁹, si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni spediti o trasportati nel territorio dello Stato dal cedente o per suo conto da altro Stato membro nei confronti di persone fisiche non soggetti d'imposta ovvero di cessionari che non hanno optato per l'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari ai sensi dell'art.38, comma 6, ma con esclusione in tal caso delle cessioni di prodotti soggetti ad accisa. I beni ceduti, ma importati dal cedente in altro Stato membro, si considerano spediti o trasportati dal territorio di tale ultimo Stato.

4. Le disposizioni del comma 3 non si applicano:

- a) alle cessioni di mezzi di trasporto nuovi e a quelle di beni da installare, montare o assiepare ai sensi dell'art.7, secondo comma, del D.P.R. n.633/72;*
- b) alle cessioni di beni, diversi da quelli soggetti ad accisa, effettuate nel territorio dello Stato, fino ad un ammontare nel corso dell'anno solare non superiore a lire 54 milioni (a 27.888,67 euro) e sempreché tale limite non sia stato superato nell'anno precedente. La disposizione non opera per le*

⁹ **Art.7, comma secondo. "Territorialità dell'imposta":** 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 (2).

Il commercialista telematico

PIETRO SANGIORGI

cessioni di cui al comma 3 effettuate da parte di soggetti passivi in altro Stato membro che hanno ivi optato per l'applicazione dell'imposta nel territorio dello Stato.

4-bis. In deroga all'articolo 7, quarto comma, lettera b) ¹⁰, 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.

L'introduzione nel territorio dello Stato di beni che sono stati sottoposti a lavorazioni con l'utilizzo di tutto o in parte di materie prime o beni forniti dal committente, non sono considerati acquisti intracomunitari in conseguenza dell'abrogazione dell'art. 38, comma 3, lett. a) del D.L. 331/1993 da parte dell'art. 1, comma 2 della L. 28/1997. Tuttavia ai sensi dell'art. 40, comma 4-bis del D.L. 331/1993, come modificato dalla medesima L. 28/1997, le lavorazioni effettuate da prestatore comunitario sono qualificate come prestazioni di servizi comunitari imponibili in Italia.

La società italiana committente dovrà quindi assolvere l'IVA integrando la fattura senza addebito d'imposta rilasciata dal prestatore comunitario secondo le modalità e i termini propri delle fatture d'acquisto intracomunitario di cui all'artt. 46 e 47 del D.L. 331/1993 (cfr. C.M. 10.6.1998 n. 145/E).

Anche la registrazione della fattura integrata segue le usuali regole delle fatture di acquisto intracomunitario.

5. Le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni e le relative prestazioni di intermediazione, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se ivi ha inizio la relativa esecuzione, a meno che non siano commesse da soggetto passivo in un altro Stato membro; le suddette

¹⁰ **Art.7, comma quarto, lett. b):** In deroga al secondo e al terzo comma:

b) le prestazioni di servizi, comprese le perizie, relative a beni mobili materiali e le prestazioni di servizi culturali, scientifici, artistici, didattici, sportivi, ricreativi e simili, nonché le operazioni di carico, scarico, manutenzione e simili, accessorie ai trasporti di beni, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono eseguite nel territorio stesso.

Il commercialista telematico

PIETRO SANGIORGI

prestazioni si considerano in ogni caso effettuate nel territorio dello Stato se il committente delle stesse è ivi soggetto passivo d'imposta.

Non ha alcuna rilevanza la circostanza che, nell'ambito di un trasporto tra Paesi membri, si attraversino Stati non appartenenti alla Comunità Europea, l'importante è che il luogo di inizio e quello di arrivo sia comunitario.

Il criterio che regola in via principale la territorialità delle prestazioni di trasporto è quello della *nazionalità del committente*, se si tratta di soggetto passivo d'imposta.

Solo nel caso in cui il committente non dovesse essere un soggetto d'imposta (privato), allora vige il *criterio sussidiario del luogo di inizio del trasporto*, e pertanto se il luogo di inizio è nel territorio italiano, la prestazione sarà di regola assoggettata ad IVA in Italia, se invece il luogo di inizio è nel territorio di altro Stato CEE, la prestazione sarà assoggettata ad imposta in tale Stato.

I movimenti dei beni spediti in altri stati dell'Unione Europea o da questi provenienti in base ad un titolo non traslativo della proprietà dei beni stessi, devono essere annotati in un apposito registro di carico-scarico tenuto e conservato a norma dell'articolo 39 del D.P.R. 633/1972¹¹.

Pertanto la restituzione dei beni lavorati da parte del prestatore comunitario deve essere annotata "in scarico" nel registro di cui al citato art. 50.

N.B. Le prestazioni di trasporto intracomunitario NON vanno riepilogate nei modelli Intrastat, analogamente a quanto valevole in generale per tutti i casi di prestazioni di servizi intracomunitari.

¹¹ **Art.39 "Tenuta e conservazione dei registri e dei documenti"**: I registri previsti dal presente decreto, compresi i bollettari di cui all'art. 32, devono essere numerati e bollati ai sensi dell'art. 2215 del codice civile, in esenzione dai tributi di bollo e di concessione governativa e devono essere tenuti a norma dell'art. 2219 dello stesso codice. La numerazione e la bollatura possono essere eseguite anche dall'ufficio dell'I.V.A. o dall'Ufficio del Registro. Se la numerazione e la bollatura non sono state effettuate dallo ufficio dell'I.V.A. competente l'ufficio o il notaio che le ha eseguite deve entro trenta giorni darne comunicazione all'ufficio dell'I.V.A. competente. E' ammesso l'impiego di schedari a fogli mobili o tabulati di macchine elettrocontabili secondo modalità previamente approvate dalla Amministrazione finanziaria su richiesta del contribuente. (1)

I contribuenti hanno facoltà di sottoporre alla numerazione e alla bollatura un solo registro destinato a tutte le annotazioni prescritte dagli articoli 23, 24 e 25, a condizione che nei registri previsti da tali articoli siano indicati, per ogni singola annotazione, i numeri della pagina e della riga della corrispondente annotazione nell'unico registro numerato e bollato.

I registri, i bollettari, gli schedari e i tabulati nonché le fatture, le bollette doganali e gli altri documenti previsti dal presente decreto devono essere conservati a norma dell'art. 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; è ammesso l'impiego di sistemi fotografici di conservazione secondo modalità previamente approvate dall'Amministrazione finanziaria su richiesta del contribuente.

Il commercialista telematico

PIETRO SANGIORGI

Esempi

1. Un'impresa italiana incarica un vettore italiano di trasportare dei beni dalla Germania alla Francia. Nella specie, il committente è un soggetto IVA ed è italiano, conseguentemente lo Stato nel quale l'operazione si considera effettuata è l'Italia. Di regola, pertanto il trasportatore italiano dovrà emettere fattura con IVA nei confronti dell'impresa. Se il committente è un esportatore abituale può richiedere la fatturazione senza applicazione dell'IVA nei limiti del plafond disponibile e previo invio lettera di intenti al vettore.

2. Un'impresa italiana incarica un vettore spagnolo di trasportare dei beni dalla Francia in Italia. Poiché il committente è un soggetto IVA comunitario, l'operazione si considera effettuata nel suo Stato di appartenenza (Italia). Ne deriva, quindi, che il vettore spagnolo emetterà una fattura senza l'applicazione dell'IVA nei confronti della ditta italiana. Quest'ultima, da parte sua, dovrà provvedere ad integrare la fattura ricevuta con le modalità previste per gli acquisti intracomunitari.

3. Un'impresa italiana incarica un vettore svizzero di trasportare dei beni dalla Germania alla Francia. Il vettore svizzero emetterà fattura nei confronti dell'italiano, il quale non dovrà integrarla secondo quanto evidenziato nel caso 2, ma dovrà emettere apposita autofattura, ai sensi dell'art. 17, comma 3, D.P.R. n.633/72¹². In questo modo la prestazione viene assoggettata in Italia ma non deve essere qualificata propriamente intracomunitaria.

4. Un'impresa svizzera incarica un vettore italiano di trasportare dei beni dall'Italia alla Germania. Poiché il committente non è un soggetto IVA comunitario, per stabilire lo Stato di tassazione dell'operazione bisogna far riferimento al luogo di inizio del trasporto. Quindi il vettore deve emettere regolare fattura con IVA nei confronti del imprenditore svizzero.

¹² **Art.17 "Soggetti passivi"**: In mancanza di un rappresentante nominato ai sensi del comma precedente, gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti residenti all'estero, nonché gli obblighi relativi alle prestazioni di servizi di cui al n. 2) dell'art. 3, rese da soggetti residenti all'estero a soggetti residenti nello Stato, devono essere adempiuti dai cessionari o committenti che acquistino i beni o utilizzino i servizi nell'esercizio di imprese, arti o professioni. La disposizione non si applica relativamente alle operazioni imponibili ai sensi dell'art. 7, quarto comma, lettera f), fatte da soggetti domiciliati o residenti o con stabili organizzazioni operanti nei territori esclusi a norma del primo comma, lettera a), dello stesso articolo.

Il commercialista telematico

PIETRO SANGIORGI

Quest'ultimo potrebbe evitare di subire l'addebito dell'imposta qualora nominasse un proprio rappresentante in uno qualsiasi degli Stati membri.

5. Un privato inglese incarica un vettore italiano di trasportare dei beni dalla Gran Bretagna in Italia. Soccorre il criterio sussidiario del luogo di inizio del trasporto. Il trasporto inizia in Gran Bretagna e deve pertanto essere tassato in tale Stato. Di conseguenza, il vettore dovrà nominarsi un rappresentante fiscale in Gran Bretagna per mezzo del quale assolvere l'imposta sulla prestazione.

6. Un'impresa svizzera incarica un vettore italiano di trasportare dei beni dalla Germania in Italia. Il vettore italiano emetterà una fattura senza IVA.

6. In deroga all'art.7, quarto comma, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n.633, si considerano effettuate nel territorio dello Stato, ancorché eseguite nel territorio di altro Stato membro, le prestazioni accessorie ai servizi di trasporto intracomunitario e le relative prestazioni di intermediazione commesse da soggetti passivi d'imposta nel territorio dello Stato; le stesse prestazioni non si considerano effettuate nel territorio dello Stato, ancorché ivi eseguite, se rese ad un soggetto passivo in altro Stato membro.

Le prestazioni accessorie (carico, scarico, magazzinaggio, ecc.) sono considerate effettuate in Italia e, quindi, ivi imponibili, se eseguite materialmente in Italia, a condizione che il committente non sia un soggetto passivo IVA di un altro Stato membro, e se eseguite in altro Stato membro, nel caso in cui il committente è un soggetto IVA italiano.

Si ha che per le prestazioni accessorie ai trasporti vale il *criterio del luogo di esecuzione* delle stesse. Quindi se vengono eseguite in Italia, sono assoggettate ad imposta.

7. Per trasporto intracomunitario di beni si intende il trasporto, con qualsiasi mezzo, di beni con luogo di partenza e di arrivo nel territorio di due Stati membri anche se vengono eseguite singole tratte nazionali nel territorio dello Stato in esecuzione di contratti derivati. Costituiscono, altresì, trasporti intracomunitari le prestazioni di vettoriamiento, rese

Il commercialista telematico

PIETRO SANGIORGI

tramite condutture od elettrodotti, di prodotti energetici in altri Stati membri o da questi provenienti.

8. Le prestazioni di intermediazione, diverse da quelle indicate nei commi 5 e 6 e da quelle relative alle prestazioni di cui all'art.7, quarto comma, lettera d)¹³, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, relative ad operazioni su beni mobili, si considerano ivi effettuate, con esclusione delle prestazioni di intermediazione rese a soggetti passivi in altro Stato membro. Se il committente della prestazione di intermediazione è soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato la prestazione si considera ivi effettuata ancorché l'operazione cui l'intermediazione sia effettuata in altro Stato membro.

Anche per le prestazioni di intermediazione intracomunitarie (provvigioni) relative ad operazioni su beni mobili, l'imposta è dovuta nello Stato di residenza del committente soggetto passivo d'imposta. Qualora quest'ultimo non fosse un soggetto passivo IVA, l'imposta sarebbe dovuta nel luogo dell'operazione cui le provvigioni si riferiscono.

Esempio

Se un committente privato paga una provvigione ad un agente tedesco in relazione ad una compravendita conclusa in Italia, la prestazione di intermediazione deve essere assoggettata ad IVA in Italia, tralasciando la nazionalità dei soggetti che intervengono.

9. Non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni intracomunitarie di cui all'art.41 nonché le prestazioni di servizio, le prestazioni di trasporto intracomunitario, quelle accessorie e le prestazioni di intermediazione di cui ai commi 4-bis, 5, 6 e 8 rese a soggetti passivi d'imposta in altro Stato membro.

Esempi

1. Una ditta spagnola paga una provvigione ad un intermediario italiano in relazione alla conclusione di una cessione di beni intracomunitaria.

¹³ **Art.7 , comma quarto, lett. d):** Le prestazioni derivanti da contratti di locazione anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto, le prestazioni di servizi indicate al numero 2) del secondo comma dell'articolo 3, le prestazioni pubblicitarie, di consulenza e assistenza tecnica o legale, comprese quelle di formazione e di addestramento del personale, le prestazioni di servizi di telecomunicazione, di elaborazione e fornitura di dati e simili, le operazioni bancarie, finanziarie e assicurative e le prestazioni relative a prestiti di personale, nonché le prestazioni di intermediazione inerenti alle suddette prestazioni o operazioni e quelle inerenti all'obbligo di non esercitarle, nonché le cessioni di contratti relativi alle prestazioni di sportivi professionisti, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti domiciliati nel territorio stesso o a soggetti ivi residenti che non hanno stabilito il domicilio all'estero e quando sono rese a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero, a meno che non siano utilizzate fuori dalla Comunità economica europea

Il commercialista telematico

PIETRO SANGIORGI

Le regole sono del tutto simili a quelle esaminate per il trasporto intracomunitario. Pertanto poiché il committente è un soggetto passivo d'imposta in Spagna, l'intermediazione è tassata in tale Paese. L'agente italiano emetterà, quindi, fattura "non soggetta" ad IVA, ai sensi dell'art.40, comma 9, che il mandante spagnolo provvederà a regolarizzare nel rispetto della legge nazionale.

Anche queste prestazioni non soggette, alla pari delle prestazioni di trasporto intracomunitario, sono rilevanti sia ai fini del rimborso del credito IVA, sia ai fini della possibilità di acquistare senza addebito di imposta nei limiti del Plafond.

2. Una ditta italiana corrisponde una provvigione ad un agente spagnolo per una cessione effettuata in Francia. Come al solito prevale la nazionalità del committente e pertanto l'intermediazione deve essere sottoposta a tributo in Italia.

L'agente emetterà la fattura senza IVA e l'impresa italiana integrerà da parte sua la fattura con le regole degli acquisti intracomunitari.

3. Una ditta italiana corrisponde una provvigione ad un agente svizzero per una compravendita avvenuta in Italia o in altro Stato CEE.

L'agente emetterà una fattura che non dovrà essere integrata dal mandante italiano. Questi, invece, dovrà regolarizzare l'operazione tramite l'emissione di autofattura, ai sensi dell'art.17, comma 3, D.P.R. n.633/72.

CESSIONI INTRACOMUNITARIE

Art.41 “Cessioni intracomunitarie non imponibili”

1. Costituiscono cessioni non imponibili:

- a) *le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta o di enti, associazioni ed altre organizzazioni indicate nell'articolo 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633¹⁴, non soggetti passivi d'imposta; i beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni. La disposizione non si applica per le cessioni di beni, diversi dai prodotti soggetti ad accisa, nei confronti dei soggetti indicati nell'articolo 38, comma 5, lettera c), del presente decreto, i quali, esonerati dall'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari effettuati nel proprio Stato membro, non abbiano optato per l'applicazione della stessa; le cessioni dei prodotti soggetti ad accisa sono non imponibili se il trasporto o spedizione degli stessi sono eseguiti in conformità degli articoli 6 e 8 del presente decreto;*
- b) *le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni diversi da quelli soggetti ad accisa, spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio di altro Stato membro nei confronti di cessionari ivi non tenuti ad applicare l'imposta sugli acquisti intracomunitari e che non hanno optato per l'applicazione della stessa. La disposizione non si applica per le cessioni di mezzi di trasporto nuovi e di beni da installare, montare o assiemare ai sensi della successiva lettera c). La disposizione non si applica altresì se l'ammontare delle cessioni effettuate in altro Stato membro non ha superato nell'anno solare precedente e non supera in quello in corso lire 154 milioni (euro 79.534,36), ovvero l'eventuale minore ammontare al riguardo stabilito da questo Stato a norma dell'articolo 28 ter, B, comma 2, della direttiva*

¹⁴ **Art.4, comma quarto. “Esercizio di imprese”:** Per gli enti indicati al n. 2) del secondo comma, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di una unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

Il commercialista telematico

PIETRO SANGIORGI

del Consiglio n. 388/CEE del 17 maggio 1977, come modificata dalla direttiva n. 680/CEE del 16 dicembre 1991. In tal caso è ammessa l'opzione per l'applicazione dell'imposta nell'altro Stato membro dandone comunicazione all'ufficio nella dichiarazione, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, relativa all'anno precedente ovvero nella dichiarazione di inizio dell'attività o comunque anteriormente all'effettuazione della prima operazione non imponibile. L'opzione ha effetto, se esercitata nella dichiarazione relativa all'anno precedente, dall'1 gennaio dell'anno in corso e, negli altri casi, dal momento in cui è esercitata, fino a quando non sia revocata e, in ogni caso, fino al compimento del biennio successivo all'anno solare nel corso del quale è esercitata; la revoca deve essere comunicata all'ufficio nella dichiarazione annuale ed ha effetto dall'anno in corso;

- c) le cessioni, con spedizione o trasporto dal territorio dello Stato, nel territorio di altro Stato membro di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assiemati da parte del fornitore o per suo conto.*

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

- a) La consegna in dipendenza di contratti d'opera, d'appalto e simili, nel territorio di altro Stato membro, a committenti soggetti passivi di imposta o a terzi per loro conto, di beni prodotti, montati o assiemati nel territorio dello Stato utilizzando in tutto o in parte materie o beni spediti nel territorio stesso o comunque forniti dai committenti o da terzi per loro conto;*

La presente lettera è stata abrogata dall'art. 1 c. 2, Lett. D), L. 18.02.97, n. 28.

- b) le cessioni a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi di cui all'articolo 38, comma 4, trasportati o spediti in altro Stato membro dai cedenti o dagli acquirenti, ovvero per loro conto, anche se non effettuate nell'esercizio di imprese, arti e professioni e anche se l'acquirente non è soggetto passivo d'imposta;*
- c) l'invio di beni nel territorio di altro Stato membro, mediante trasporto o spedizione a cura del soggetto passivo nel territorio dello Stato, o da terzi per suo conto, in base ad un titolo diverso da quelli indicati nel successivo comma 3 di beni ivi esistenti.*

3. La disposizione di cui al comma 2, lettera c), non si applica per i beni inviati in altro Stato membro, oggetto delle operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali indicate nell'articolo 38, comma 5, lettera a), o per essere ivi temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni o che se fossero ivi importati beneficerebbero della ammissione temporanea in totale esenzione dai dazi doganali.

Il commercialista telematico

PIETRO SANGIORGI

Per l'individuazione di una cessione intracomunitaria devono sussistere gli stessi requisiti che originano un acquisto intracomunitario.

Per effetto del principio della tassazione dell'operazione nel Paese di destinazione del bene, sarà onere dell'acquirente (soggetto passivo d'imposta) applicare l'IVA con le regole vigenti nel proprio Paese.

Costituiscono cessioni intracomunitarie non imponibili:

- le cessioni a titolo oneroso di beni trasportati o spediti in altro Stato membro nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta in possesso di un codice IVA comunitario;
- le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili ("vendite a distanza"), di beni spediti o trasportati dal cedente nel territorio di altro Stato membro, nei confronti di cessionari non soggetti d'imposta sugli acquisti intracomunitari, per un ammontare superiore a 79.534,36 euro¹⁵ all'anno ovvero anche di ammontare inferiore, previa opzione in sede di dichiarazione IVA annuale. In questo caso il cedente nazionale deve versare l'imposta nello Stato di destinazione tramite proprio rappresentante fiscale;
- le cessioni di beni inviati in altro Stato membro per essere ivi installati, montati o assiepati dal fornitore;
- le cessioni di mezzi di trasporto nuovi, anche nel caso in cui siano effettuate da parte di soggetti privati, ovvero l'acquirente sia un soggetto privato;
- le cessioni di prodotti ottenuti in Italia mediante la lavorazione di materie prime o beni forniti, in tutto o in parte, dal committente comunitario;
- l'invio di beni in altro Stato membro, a titolo diverso dalla cessione onerosa.

Non sono considerate cessioni intracomunitarie non imponibili e, quindi, non danno luogo ad operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, l'invio di beni in altro Stato CEE per l'esecuzione di operazioni di perfezionamento e manipolazione usuali o per essere temporaneamente utilizzati per l'effettuazione di prestazioni e, ancora, l'invio di beni che, sotto la prevedente disciplina, avrebbero beneficiato dell'importazione in temporanea esenzione da dazi doganali.¹⁶

La cessione gratuita intracomunitaria di un bene non costituisce un'operazione intracomunitaria, poiché è assente il requisito della oggettività richiesto dalla norma.

¹⁵ Con riferimento ai dieci nuovi Stati membri, i limiti vigenti per le vendite a distanza sono i seguenti: Cipro 34.220 euro; Estonia 35.115 euro; Lettonia 37.430 euro; Lituania 36.207 euro; Malta 35.000 euro; Polonia 35.000 euro; Repubblica Ceca 35.000 euro; Slovenia 35.000 euro; Ungheria 35.000 euro.

¹⁶ Vd. I.V.A. Comunitaria, Casa Editrice Seac, anno 1994.

Il commercialista telematico

PIETRO SANGIORGI

Di conseguenza, l'operazione va identificata come "cessione interna", e si applicano le disposizioni contenute nel D.P.R. n.633/72.

In particolare, la cessione gratuita va assoggettata ad IVA se il bene rientra nella produzione o commercio dell'impresa (art.2, comma 2, n.4)¹⁷.

La cessione gratuita è non imponibile se la stessa avviene a titolo di sconto, premio o abbuono, in conformità alle originarie condizioni contrattuali e il bene non è soggetto ad un'aliquota più elevata rispetto ai beni venduti (art.15,n.2)¹⁸

Non è soggetta ad IVA se trattasi di un campione di modico valore, appositamente contrassegnato (art.2, comma 3, lett.d)¹⁹.

Da ricordare

La cessione di beni con trasporto dall'Italia in un altro Paese CEE tra un'acquirente soggetto IVA CEE ed un cedente soggetto IVA italiano è non imponibile, secondo le modalità della cessione intracomunitaria.

La cessione di beni con trasporto o spedizione dall'Italia in un altro Paese CEE, dove l'acquirente è un privato CEE ed il cedente è un soggetto IVA italiano, è da assoggettare ad IVA in Italia.

La cessione per corrispondenza in base a cataloghi con trasporto dall'Italia in altro Stato membro a cura del contraente (oltre 79.534,36 euro), dove l'acquirente è un privato CEE ed il cedente è un soggetto IVA italiano, è soggetta ad IVA nello Stato di destinazione, alla pari delle cessioni intracomunitarie non imponibili; il cedente ha l'obbligo di nominare un rappresentante fiscale nello Stato di destinazione; al di sotto della soglia di 79.534,36 euro le cessioni sono imponibili in Italia salva diversa opzione del cedente.

La cessione per corrispondenza in base a cataloghi con trasporto dall'Italia in altro Stato membro a cura del cedente (oltre 27.888,67 euro) (c.d. vendite a distanza), dove l'acquirente è un privato od ente non commerciale ed il cedente è un soggetto IVA CEE, è soggetta ad IVA in Italia a cura di un rappresentante fiscale del cedente.

La normativa distingue in modo abbastanza netto il trattamento delle lavorazioni da quello delle manutenzioni e riparazioni.

In particolare, le manutenzioni e riparazioni sono riguardate dall'art.38, comma 5, lett. a), dall'art.41, comma 3 e dall'art.58, comma 2.

Dal complesso delle citate disposizioni si evince che l'introduzione in Italia di beni da sottoporre a manutenzioni e riparazioni non dà luogo ad acquisto intracomunitario e nemmeno l'invio in altro Stato membro di beni oggetto di manutenzione e riparazione non dà luogo a cessione intracomunitaria.

¹⁷ **Art.2, comma secondo, n.4. "Cessioni di beni"**: Le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore a lire cinquantamila e di quelli per i quali non sia stata operata all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'art. 19, anche se per effetto dell'opzione di cui all'art. 36bis.

¹⁸ **Art.15, n.2. "Esclusione dal computo della base imponibile"**: il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali, tranne quelli la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata.

¹⁹ **Art.2, comma terzo, lett. d): "Cessioni di beni"**: le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati.

Il commercialista telematico

PIETRO SANGIORGI

Le manutenzioni e riparazioni, invece, eseguite in Italia su beni nazionali o comunitari, destinati ad essere trasferiti in un Paese della Comunità, commissionate da soggetti passivi CEE, sono non imponibili.

Questo significa che le manutenzioni e riparazioni sono di norma disciplinate dall'art.7, comma 4, lett. b), D.P.R. n.633/72. Se le stesse sono, pertanto, eseguite in Italia, devono essere ivi assoggettate ad imposta.

Le lavorazioni sono invece interessate dagli art.38, comma 3, lett. a) e 41, comma 2, lett. a).

Detti articoli assimilano le lavorazioni, se eseguite in altro Stato membro ad acquisti intracomunitari, se eseguite in Italia, a cessioni intracomunitarie non imponibili.

Ai sensi dell'art. 41, comma 3 del D.L. 331/1993, l'invio di beni in altro stato membro per essere oggetto delle operazioni di perfezionamento o di manipolazione non costituisce una cessione intracomunitaria. Non deve quindi essere emessa fattura, trattandosi di mero trasferimento merci a titolo non traslativo della proprietà. Sarà dunque sufficiente l'emissione di un DDT con l'indicazione della causale c/lavoro.

In via generale, pertanto, si ricorda come le lavorazioni comportino in ogni caso una trasformazione del bene, di modo che il prodotto della stessa risulti in maniera più o meno marcata diverso dal bene consegnato per la lavorazione.

Nelle manutenzioni e riparazioni, invece, si assiste ad un ripristino della funzionalità del bene, il quale pertanto, ritorna nello stato in cui era prima dell'evento che reso necessario l'intervento.

4. Agli effetti del secondo comma degli artt.8, 8bis e 9 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633, le cessioni di cui ai precedenti commi 1 e 2, nonché le prestazioni di servizi indicate nell'art.40, comma 9, del presente decreto, sono computabili ai fini della determinazione della percentuale e dei limiti ivi considerati.

Si considerano esportazioni solo le cessioni effettuate all'esterno della CEE. Tuttavia. Rientrano nella determinazione della percentuale per acquisire lo status di esportatore abituale (10% del volume di affari) e del plafond a questi spettante per acquisire beni e servizi senza applicazione dell'imposta, anche le cessioni intracomunitarie non imponibili, le prestazioni di trasporto intracomunitario, le relative prestazioni accessorie e le intermediazioni non soggette rese a soggetti passivi d'imposta in altri Stati membri.

Il riepilogo degli acquisti effettuati utilizzando il plafond va compilato ed allegato soltanto in sede di dichiarazione IVA annuale. Gli operatori devono comunicare ai propri fornitori, anteriormente all'effettuazione delle operazioni, la volontà di acquistare beni e/o prestazioni di servizi in sospensione d'imposta compilando e consegnando la c.d. "dichiarazione d'intento".

In caso di acquisto intracomunitario non imponibile per effetto dell'utilizzo del plafond da parte di operatore intracomunitario a "esportatore abituale", non va presentata la dichiarazione di intento ai sensi del primo comma, lett. c) art.1, D.L. n.746/83²⁰.

²⁰ ESPORTATORI ABITUALI - MODIFICHE ALLA DISCIPLINA: Condizioni per avvalersi della facoltà di acquistare o importare beni e servizi senza pagamento d'imposta. Le disposizioni di cui alla lettera c) del primo comma e al secondo comma dell'art. 8 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, si applicano a

Il commercialista telematico

PIETRO SANGIORGI

condizione che l'intento di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'imposta risulti da apposita dichiarazione, redatta in conformità del modello approvato con decreto del Ministro delle finanze, contenente l'indicazione del numero di partita IVA del dichiarante nonché l'indicazione dell'Ufficio competente nei suoi confronti, consegnata o spedita al fornitore o prestatore, ovvero presentata in dogana, prima dell'effettuazione della operazione; la dichiarazione può riguardare anche più operazioni tra le stesse parti.