

REVERSE CHARGE E OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE



N.B.: *l'impostazione delle presenti schede, approntate nel mese di marzo 2016, è stata attuata in modo analitico per costituire «documentazione» di analisi.
Al riguardo, però, per correttezza si pone in evidenza che l'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze.*

a cura di
Giancarlo Modolo

Sistema Vies

(Vat Information Exchange System)

VIES - DECRETO «SEMPLIFICAZIONI»

Con il D.Lgs. 175/2014 è stato modificato l'art. 35, comma 7-bis del D.P.R. n. 633/1972, in base al quale i soggetti titolari di partita IVA, che richiedono l'autorizzazione ad effettuare:

- operazioni intracomunitarie (acquisti ovvero cessioni intracomunitarie di beni di cui agli artt. 38 e 41 del D.L. n. 331/1993;
- prestazioni di servizi "generiche", in ambito comunitario, di cui all'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972 – tra cui vi rientrano le operazioni di commercio elettronico diretto);

dovevano attendere il decorso di 30 giorni prima di ottenere l'inserimento nel VIES.

Secondo la vigente formulazione della norma, invece, l'iscrizione sarà immediata, quindi, in concreto, non si dovranno più attendere i 30 giorni.

*Sistema Vies***VIES - DECRETO «SEMPLIFICAZIONI»**

Uniformità di trattamento -> è stata prevista l'inclusione immediata (dal 15 dicembre 2014) di tutti i soggetti passivi che avevano presentato istanza di inclusione, sempre che non vi sia già stato un provvedimento di diniego:

- **esclusione dei soggetti passivi dalla banca dati** -> dal momento della ricezione dell'eventuale comunicazione di recesso dall'inserimento all'archivio VIES.
- **cancellazione delle partite IVA che si rivelano senza requisiti** -> modificando l'art. 35, comma 15-quater del DPR n. 633/1972, è stata prevista l'esclusione automatica dal VIES per i titolari di partita IVA che non presentano alcun elenco INTRASTAT per quattro trimestri consecutivi;
- **cancellazione dall'archivio VIES** -> viene effettuata a cura della Direzione provinciale competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente, previo invio di un'apposita comunicazione, e avrà effetto dal sessantesimo giorno successivo alla data della comunicazione.

*Sistema Vies***SOGGETTI TENUTI ALL'ISCRIZIONE NELL'ARCHIVIO VIES**

REGOLA GENERALE -> Per tutti i soggetti Iva che intendono **effettuare operazioni intraUE** sussiste la necessità di ottenere una **specificata autorizzazione dall'Agenzia delle entrate** a seguito della quale avviene l'iscrizione nell'apposito archivio denominato VIES.

l'inclusione nel VIES è necessaria non solo per poter effettuare acquisti / cessioni di beni intraUE, ma anche per effettuare / ricevere prestazioni di servizi intraUE, soggette ad IVA nello Stato di destinazione ex art. 7-ter, del decreto Iva, "tenuto conto che le disposizioni comunitarie in materia non distinguono tra soggetti che effettuano forniture intracomunitarie di beni o prestazioni intracomunitarie di servizi".

Sistema Vies

SOGGETTI TENUTI ALL'ISCRIZIONE NELL'ARCHIVIO VIES



... sono tenuti a manifestare la volontà di effettuare operazioni intracomunitarie all'atto della presentazione della dichiarazione di inizio attività o successivamente, onde ottenere l'inclusione nell'Archivio VIES", ancorché tali soggetti "tecnicamente" non effettuino cessioni / servizi intraUE bensì operazioni "interne".



i produttori agricoli esonerati devono chiedere l'inclusione nell'Archivio VIES nel caso di opzione per la tassazione in Italia ovvero di superamento della soglia di € 10.000 relativi agli acquisti intracomunitari.



gli enti non commerciali che svolgono solo attività istituzionale devono manifestare la volontà di effettuare operazioni intraUE per essere inclusi nel VIES se hanno superato il limite di € 10.000 relativo agli acquisti di beni intraUE o optato per l'applicazione dell'imposta in Italia ex art. 38, c. 5, lett. c) e c. 6, DL n. 331/93;



in caso di operazioni "straordinarie", la volontà di effettuare operazioni intraUE va manifestata (nella dichiarazione di inizio attività o successivamente) dal "nuovo soggetto risultante dalla trasformazione non presente nell'Archivio VIES"

Sistema Vies**PROBLEMATICHE OPERATIVE****OPERAZIONI TRA OPERATORI UE**

Cessioni di beni e/o prestazioni di servizi resi

Entrambi gli operatori
sono
iscritti al VIES

L'operatore italiano:

- emette fattura non imponibile ex art. 41, DL n. 331/93;
oppure:
- non soggetta ex art. 7-ter del DPR n. 633/72.

Uno degli operatori *non*
è
iscritto al VIES

L'operatore italiano emette fattura con applicazione dell'IVA.
L'erroneo trattamento della cessione quale operazione UE (*non imponibile*) è soggetta alle sanzioni amministrative (art. 6, D.Lgs. n. 471/97).

PROBLEMATICHE OPERATIVE

OPERAZIONI TRA OPERATORI UE

Acquisti di beni e/o prestazioni di servizi ricevute

Entrambi gli operatori
sono
iscritti al VIES

Alla fattura estera ricevuta (senza IVA) deve essere applicato il “reverse charge” ex art. 47, DL n. 331/93 o art. 17, comma 2, DPR n. 633/72.

Uno degli operatori *non*
è
iscritto al VIES

L’operatore UE deve emettere fattura con applicazione dell’IVA vigente nel proprio Stato.

La fattura ricevuta deve essere registrata (IVA compresa) solamente in contabilità generale al fine di documentare il relativo costo.

Sistema Vies

SINTESI PROCEDURALI

Cessione intracomunitaria di beni e/o prestazione di servizi di cui all'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972 (c.d. prestazioni generiche) effettuata nei confronti di un soggetto UE

Emissione di fattura con IVA del Paese del cedente/prestatore se operatore, oppure assimilata ai fini IVA quale operazione interna se non operatore

Acquisto intracomunitario di beni

Addebito dell'IVA del Paese UE ove è stabilito il cedente

Prestazione di servizi di cui all'art. 7-ter ricevuta da soggetto stabilito in altro Paese della UE diverso dall'Italia

Addebito dell'IVA del Paese UE ove è stabilito il prestatore

Sistema Vies

Erroneo assoggettamento ad Iva da parte del cessionario/committente italiano: possibili soluzioni	
<i>Il cessionario o il committente nazionale assoggetta l'operazione ad IVA in Italia mediante il meccanismo del reverse charge</i>	➤ integrazione della fattura, ricevuta dal cedente/prestatore comunitario, con IVA nazionale; ➤ registrazione della fattura sia sul registro degli acquisti (con detrazione dell'IVA) che su quello delle vendite; ➤ compilazione dell'elenco INTRASTAT
Conseguenze dell'errore	
<i>il cessionario o il committente nazionale dovrebbe -></i>	➤ versare l'IVA nazionale riportata in sede di <i>reverse charge</i>; ➤ annullare la detrazione IVA effettuata in sede di <i>reverse charge</i>; ➤ pagare la sanzione amministrativa dell'IVA indebitamente detratta (<i>con possibilità di procedere a ravvedimento operoso entro la data di presentazione della dichiarazione IVA da effettuare l'anno successivo a quello d'imposta</i>); ➤ chiedere al prestatore/cedente comunitario una nota debito (<i>variazione in aumento</i>) dell'IVA del Paese ove è stabilito il prestatore/Cedente comunitario

soluzione proposta da Assonime

<i>Il committente o il cessionario nazionale, prima che intervengano azioni di accertamento nei suoi confronti, potrebbe -></i>	➤ procedere a rettificare il <i>reverse charge</i> effettuato sulla fattura; ➤ procedere all'annullamento dell'annotazione della fattura nel registro delle fatture emesse (facendo venire meno la nascita del debito IVA); ➤ procedere all'annullamento dell'annotazione della fattura nel registro degli acquisti (facendo venire meno l'indebita detrazione dell'IVA); ➤ procedere alla rettifica del modello INTRA se già presentato (compilando i quadri INTRA-2 <i>ter</i> e/o <i>quinqies</i>)
<i>Le conseguenze delle rettifica per l'operatore nazionale comportano -></i>	➤ che non dovrà essere versata l'IVA erroneamente indicata in fattura; ➤ che lo stesso non dovrebbe essere soggetto al pagamento della sanzione per illegittima detrazione <i>(sul punto sussistono dubbi in considerazione del fatto che la detrazione è stata effettuata in un momento antecedente).</i>

Operazioni intracomunitarie

Operazioni intracomunitarie

SCAMBI INTRACOMUNITARI-DEFINIZIONI

**Requisito
oggettivo**

Elementi fondamentali:

1. onerosità dell'operazione;
2. acquisizione della proprietà del bene.

**Requisito
territoriale**

Beni -> spedizione o trasporto da uno stato all'altro.

**Requisito
soggettivo**

Beni -> spedizione o trasporto da uno stato all'altro.

in difetto di un solo requisito -> esclusione disciplina scambi intracomunitari.

Regola -> **operazioni nazionali** -> debitore dell'imposta = cedente (*Iva sulle cessioni e/o prestazioni*);

-> **operazioni intracomunitarie** -> debitore dell'imposta = acquirente (*Iva sugli acquisti intracomunitari*).

Operazioni intracomunitarie**SCAMBI INTRACOMUNITARI-DEFINIZIONI**

**Regole
generali:
Iva assolta nel
Paese di
destinazione**

Cessioni intracomunitarie -> non imponibili nello Stato del venditore-
cedente (art. 41, D.L. 331/1993).
-> deve aver acquisito la partita Iva estera del cliente -> obbligo di
indicarla in fattura -> non addebita Iva -> evidenza: operazione
non imponibile ai sensi art. 41 del D.L. 331/93;

Acquisti intracomunitari -> art. 38, D.L. n. 331/1993 ->
soggettati ad Iva nello Stato dell'acquirente.

soggetti passivi IVA italiani -> effettuazione operazioni intracomunitarie solo se
iscritti all'archivio VIES.

**Aspetti
procedurali**

Aspetti disciplinati dal D.L. n. 331/1993:
➤ momento di effettuazione dell'operazione (art. 39);
➤ territorialità (art. 40).

Operazioni intracomunitarie**SCAMBI INTRACOMUNITARI-DEFINIZIONI**

**Regole
generali:
Iva assolta nel
Paese di
destinazione**

Cessioni intracomunitarie -> non imponibili nello Stato del venditore-
cedente (art. 41, D.L. 331/1993).
-> deve aver acquisito la partita Iva estera del cliente -> obbligo di
indicarla in fattura -> non addebita Iva -> evidenzia: operazione
non imponibile ai sensi art. 41 del D.L. 331/93;

Acquisti intracomunitari -> art. 38, D.L. n. 331/1993 ->
soggettati ad Iva nello Stato dell'acquirente.

soggetti passivi IVA italiani -> effettuazione operazioni intracomunitarie solo se
iscritti all'archivio VIES.

**Aspetti
procedurali**

Aspetti disciplinati dal D.L. n. 331/1993:
➤ momento di effettuazione dell'operazione (art. 39);
➤ territorialità (art. 40).

Operazioni intracomunitarie**SCAMBI INTRACOMUNITARI-DEFINIZIONI****Requisiti delle
operazioni
intracomunitarie**

Operazioni intracomunitarie -> se soddisfano i requisiti:

- oggetto -> cessione o acquisto di beni mobili (prestazioni di servizi seguono regole generali di territorialità);
- trasferimento a titolo oneroso della proprietà o di un diritto reale di godimento;
- trasferimento fisico dei beni dal territorio di uno Stato al territorio di un altro stato UE;
- Effettuate tra soggetti passivi con partita Iva attribuita da due stati diversi della UE.

**Non
costituiscono
operazioni
intracomunitarie**

- **cessione di beni immobili** -> indipendentemente dalla loro ubicazione;
- **cessione di beni a un soggetto privato residente in un altro Stato dell'UE;**
- **cessione gratuita di beni.**

Operazioni intracomunitarie

ACQUISTI INTRACOMUNITARI DI BENI

**Acquisto
intracomunitario**

->

Acquisto di beni
mobili materiali
posto in essere
nel territorio
dello stato
nell'esercizio di
imprese, arti e
professioni

➤ Onerosità dell'operazione

➤ Acquisizione della proprietà o di altro diritto reale sul bene

➤ Trasferimento bene nel territorio dello Stato

Status di operatore economico sia del soggetto acquirente, sia di quello cedente

Operazioni intracomunitarie**ACQUISTI INTRACOMUNITARI DI BENI**

**Operazioni
assimilate agli
acquisti
intracomunitari**
(Art. 38, c. 3, D.L.
n. 331/1993)



- **introduzione in Italia da o per conto di un soggetto passivo di beni provenienti da un altro Stato UE (ad es.: per deposito o stoccaggio);**
- **acquisti superiori a € 10.000 (nell'anno precedente o in corso d'anno), effettuati da enti non commerciali (non soggetti Iva);**
- **acquisti di mezzi di trasporto nuovi, anche se cedente e/o acquirente è un privato.**

**Operazioni
escluse dagli
acquisti
intracomunitari**
(Art. 38, c. 5, D.L.
n. 331/1993)



- **acquisti, diversi da mezzi di trasporto nuovi e beni soggetti ad accisa, non superiori a € 10.000, effettuati da enti non commerciali (non soggetti IVA), agricoltori in regime speciale e da soggetti che effettuano esclusivamente operazioni esenti;**
- **beni introdotti in Italia per essere ceduti dopo installazione e montaggio ad opera del fornitore o per suo conto;**
- **introduzione in Italia di gas naturale ed energia elettrica;**
- **acquisti di beni presso piccole imprese che nel proprio Paese sono esonerate dall'imposta.**

*Operazioni intracomunitarie***MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'ACQUISTO INTRACOMUNITARIO****Art. 39, D.L. n. 331/1993:**

- Le cessioni intracomunitarie e gli acquisti intracomunitari di beni si considerano effettuati all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione al cessionario o a terzi per suo conto, rispettivamente, dal territorio dello Stato o dal territorio dello Stato membro di provenienza.
- **Se gli effetti traslativi o costitutivi si producono in un momento successivo alla consegna,** le operazioni si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e, comunque, dopo il decorso di un anno dalla consegna.
- **Per i beni trasferiti in dipendenza di contratti estimatori e simili,** l'operazione si considera effettuata all'atto della loro rivendita a terzi o del prelievo da parte del ricevente o, se i beni non sono restituiti anteriormente, **alla scadenza del termine pattuito dalle parti e in ogni caso dopo il decorso di un anno dal ricevimento.**
- **Se viene emessa fattura anticipata relativa ad un'operazione intracomunitaria** -> si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato, alla data della fattura .
- **Cessioni e trasferimenti di beni e acquisti intracomunitari effettuati in modo continuativo per un periodo superiore ad un mese => effettuati al termine di ciascun mese.**

*Operazioni intracomunitarie***MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'ACQUISTO INTRACOMUNITARIO****Art. 39, D.L. n. 331/1993:**

- Le cessioni intracomunitarie e gli acquisti intracomunitari di beni si considerano effettuati **all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione al cessionario o a terzi per suo conto**, rispettivamente, dal territorio dello Stato o dal territorio dello Stato membro di provenienza.

Ne deriva che -> **data di partenza dei beni** = **momento di effettuazione di un acquisto intraUE** *(non rileva soggetto che provvede al trasporto/spedizione -> può risultare effettuato dal cedente UE o per conto proprio, oppure dall'acquirente italiano o per conto proprio).*

TEST -> operatore italiano effettua un acquisto di beni da società francese.

I beni partono dalla Francia in data **7 marzo 2016** ed arrivano a destinazione in Italia il **10 marzo 2016**.

-> momento di effettuazione dell'acquisto intraUE deve essere individuato al **7 marzo 2016** e non al 10 marzo 2016.

*Operazioni intracomunitarie***OPERAZIONI CON EFFETTI TRASLATIVI SOSPESI****Art. 39, D.L. n. 331/1993:**

- **effetti traslativi costitutivi si producono successivamente alla consegna** -> acquisto effettuato al momento in cui si producono effetti e, comunque, dopo il decorso di un anno dalla consegna (ad es.: contratti in c/deposito);
- **contratti estimatori e simili** -> momento di effettuazione -> rivendita a terzi o prelievo da parte del ricevente oppure scadenza del termine pattuito dalle parti, se non restituiti anteriormente o, in ogni caso, dopo il decorso di un anno dal ricevimento dei beni.

ANTICIPAZIONE MOMENTO EFFETTUAZIONE DELL'OPERAZIONE**Art. 39, D.L. n. 331/1993:**

- **emissione (anticipata) della fattura** -> acquisto si deve considerare effettuato limitatamente all'importo fatturato, alla data della fattura;
 - **non assume rilievo il pagamento, in tutto o in parte, del corrispettivo.**
- TEST** -> pagamento di un acconto o del corrispettivo dovuto prima dell'inizio del trasporto/spedizione dallo Stato UE -> non rileva sul momento di effettuazione dell'operazione e, quindi, non obbliga il cedente ad emettere la fattura e l'acquirente agli adempimenti connessi.

*Operazioni intracomunitarie***ADEMPIMENTI CONTABILI - REGOLA PROCEDURALE**

Soggetto passivo d'imposta italiano -> acquista un bene da altro soggetto passivo d'imposta di uno Stato UE -> riceve fattura senza addebito dell'Iva.

Art. 46, D.L. n. 331/1993 -> fattura deve essere numerata e integrata dal cessionario o dal committente con l'indicazione **sulla stessa fattura estera**:

- **del controvalore in euro** del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono alla formazione della base imponibile, se espressi in valuta diversa;
- **dell'importo dell'imposta** determinata in relazione all'aliquota in vigore in Italia per la medesima operazione (*e se si tratta di acquisto intracomunitario senza pagamento dell'Iva o non imponibile o esente, in luogo dell'ammontare dell'imposta, nella fattura deve essere specificato il titolo di non imponibilità o di esenzione, oltre al relativo riferimento normativo*).

TEST -> integrazione può essere fatta su un documento appositamente emesso, allegato e conservato unitamente alla fattura alla quale si riferisce. Tale documento (*anche una fotocopia*) deve contenere gli estremi della fattura estera: data e numero progressivo ad essa attribuito dal ricevente.

*Operazioni intracomunitarie***ADEMPIMENTI CONTABILI – NUMERAZIONE FATTURA**

Numerazione -> seguendo l'ordine progressivo delle fatture emesse *(se per operazioni intracomunitarie sono istituiti appositi registri sezionali -> numerazione segue la progressione di tali registri).*

Fatturazione elettronica per acquisti di merce da operatore intracomunitario -> seguono le medesime regole, tenendo presente che la fattura ricevuta non può essere modificata, per cui l'acquirente deve predisporre un altro documento nel quale annotare i dati necessari per l'integrazione e gli estremi della fattura estera.

TEST -> detto altro documento può risultare:

- **emesso in forma elettronica da allegare alla fattura originaria** e reso immodificabile mediante apposizione del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata;
- **redatto su supporto cartaceo**, nel qual caso si rende necessaria la materializzazione della fattura estera, per conservarla unitamente a tale documento, oppure convertire il documento integrativo analogico in formato elettronico.

*Operazioni intracomunitarie***ADEMPIMENTI CONTABILI – MANCATO RICEVIMENTO FATTURA**

Regola in caso mancato ricevimento della fattura: se il cessionario di un acquisto intracomunitario:

- **non riceve la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione** -> deve emettere entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione stessa la fattura (autofattura), in unico esemplare;
- **se riceve una fattura indicante un corrispettivo inferiore a quello reale** -> deve emettere fattura integrativa entro il giorno 15 del mese successivo alla registrazione della fattura originaria.

ESEMPIO -> Una società italiana acquista un bene in Francia in data 3 giugno.

Se al 31 di agosto non ha ancora ricevuto la fattura inerente all'acquisto -> deve entro il 15 settembre deve provvedere ad emettere autofattura per l'importo del bene acquistato, indicando:

- il numero di partita Iva del cedente francese;
- la relativa imposta.

L'operazione, inoltre, deve anche risultare inclusa nel *modello Intra 2-bis*.

*Operazioni intracomunitarie***ADEMPIMENTI CONTABILI – ANNOTAZIONE NEI REGISTRI IVA**

Fattura estera integrata -> deve risultare annotata:

- **nel registro delle fatture emesse** entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricevimento, *con riferimento al mese precedente*, in base alla relativa numerazione e con indicazione del corrispettivo espresso in valuta estera;
- **nel registro Iva degli acquisti** -> non risulta previsto un termine entro il quale provvedere a tale adempimento, ma condizione per l'esercizio "*del diritto alla detrazione dell'imposta*".

Si ritiene, in merito, applicabile l'art. 19, comma 1, del decreto Iva -> detrazione Iva a credito "*al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo*".

TEST -> l'annotazione della fattura estera integrata nel registro Iva degli acquisti può avvenire nello stesso mese di annotazione nel registro delle fatture emesse/corrispettivi al fine di «neutralizzare mediante compensare», nella generalità dei casi, il debito con il credito Iva.

*Operazioni intracomunitarie***ADEMPIMENTI CONTABILI – REGOLE REGISTRAZIONE FATTURE**

Fatture ricevute e integrate -> annotazione, distinta, nel registro delle fatture emesse:

- **entro il giorno 15 del mese successivo** a quello di ricezione della fattura;
- **con riferimento al mese precedente.**

TEST -> in pratica l'operazione deve essere riferita alla liquidazione periodica del mese nel quale la fattura è ricevuta.

Autofatture emesse per mancata ricezione della fattura nei termini -> devono essere annotate:

- **entro il mese di emissione;**
- **con riferimento al mese precedente.**

Autofatture emesse per integrazione fattura ricevuta per importo inferiore al reale -> devono essere annotate:

- **entro il mese di emissione;**
- **con riferimento al mese precedente.**

TEST -> stessi documenti devono, inoltre, essere annotate, **entro gli stessi termini**, nel registro degli acquisti con riferimento al mese di ricevimento o al mese di emissione.

*Operazioni intracomunitarie***ADEMPIMENTI CONTABILI – FATTURE IN VALUTA ESTERA**

Ricevimento di fatture da parte di operatori residenti in Stati membri che non hanno adottato l'Euro come moneta di conto -> obbligo di conversione, indipendentemente dalla valuta di emissione della fattura.

Se la fattura risulta redatta in euro -> conversione deve essere effettuata ai fini dell'indicazione dell'importo nella valuta del Paese di appartenenza del fornitore non UEM nel mod. Intrastat.

Attenzione -> art. 13, comma 4, decreto Iva prevede:

Ai fini della determinazione della base imponibile i corrispettivi dovuti e le spese e gli oneri sostenuti in valuta estera **sono computati secondo il cambio:**

- **del giorno di effettuazione dell'operazione;**

- o, in mancanza di tale indicazione nella fattura:

- del giorno di emissione della fattura.

In mancanza, il computo è effettuato sulla base della quotazione del giorno antecedente più prossimo.

La conversione in euro, per tutte le operazioni effettuate nell'anno solare, può essere fatta sulla base del tasso di cambio pubblicato dalla Banca centrale europea.

*Operazioni intracomunitarie***ADEMPIMENTI CONTABILI – DETRAZIONE IVA**

La **doppia annotazione delle fatture**:

- nel registro delle fatture emesse;
e:
- nel registro degli acquisti;
rende neutra, ai fini dell'IVA, l'operazione.

Ai sensi dell'art. 45, D.L. n. 331/1993, le **regole sulla detrazione dell'Iva sugli acquisti intracomunitari** seguono le medesime modalità previste dagli artt. 19 e 19-bis-1, del decreto Iva per le operazioni nazionali.

Ne deriva, di conseguenza, si rendono operative le stesse limitazioni previste per queste ultime e cioè **limitazioni di**:

- **tipo oggettivo** (Iva indetraibile sull'acquisto di determinati beni e servizi);
- **limitazioni di tipo soggettivo** (se il soggetto pone in essere operazioni esenti -> esempio: medici, dentisti, assicurazioni, banche, ecc.).