



**L'IVA**

**NELL'UNIONE EUROPEA:**

**UNA NUOVA  
CULTURA FISCALE  
DI IMPRESA**

**Giugno 2009**



**Commissione europea**  
Imprese e industria



## Enterprise Europe Network: l'Europa a portata delle imprese

Nata a gennaio 2008 per volere della Direzione Generale Imprese e Industria della Commissione europea, questa rete ha come obiettivo quello di avvicinare le istituzioni europee al mondo imprenditoriale, aiutando le imprese a meglio comprendere la programmazione comunitaria, a trarre vantaggio dall'operare nel Mercato Unico e ad individuare nuove opportunità di crescita, anche fuori dai confini dell'Unione europea.

**Enterprise Europe Network** è presente in Liguria presso le sedi del sistema camerale ed è gestita da **Unioncamere Liguria** in qualità di partner del **Consorzio ALPS**: **ALPS** è un raggruppamento di soggetti economici di Piemonte, Valle d'Aosta e Liguria ed è coordinato dalla **Camera di Commercio di Torino**.

Di seguito i servizi che **ALPS** può offrire alle imprese e a chi le rappresenta:

- informazioni su politiche e legislazione comunitarie;
- assistenza su come accedere a finanziamenti e programmi comunitari;
- organizzazione e partecipazione ad eventi B2B e di brokeraggio tecnologico;
- ricerca partner per collaborazioni di natura commerciale, tecnologica e per progetti di ricerca;
- orientamento e assistenza in tema di ricerca e sviluppo tecnologico.

Per maggiori informazioni consultare il sito web [www.alpsliguria.eu](http://www.alpsliguria.eu)



Coordinamento:  
Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale della Liguria  
*Roberto Bonfanti*  
*Patrizia Gaspari*  
*Doriano Saracino*

Unioncamere Liguria, Ufficio ALPS Liguria  
*Sara Barciotti*  
*Raffaella Bruzzone*

Revisione a cura di *Mario Spera*  
Agenzia delle Entrate - Capo Ufficio Consulenza Giuridica

*Maggiore trasparenza, più semplificazione ed armonizzazione, un migliore scambio di informazioni ed una corretta concorrenza fiscale sono le pietre miliari delle iniziative della Commissione europea per il buon funzionamento del Mercato interno.*

*L'IVA è una fonte significativa di introiti fiscali e migliorare le procedure amministrative - assicurando al contempo la base imponibile - è uno dei nostri obiettivi primari.*

*La Commissione ha recentemente avanzato due distinte proposte legislative che rientrano nello "Small Business Act", l'insieme di azioni focalizzate ad aiutare le piccole e medie imprese a lavorare nel contesto economico globale:*

- *la prima è la proposta di revisione della Direttiva IVA (2006/112/CE) in merito alle regole di fatturazione, che è stata adottata dalla Commissione nel Gennaio 2009. Questa proposta è stata discussa nel Consiglio europeo sotto la Presidenza ceca e ulteriori negoziazioni saranno portate avanti dalla Presidenza svedese. Un parere del Parlamento europeo - a seguito delle elezioni europee di giugno 2009 - è atteso per la fine dell'anno in corso. Questa iniziativa fa anche parte della strategia comunitaria per la lotta alla frode fiscale in ambito IVA ed è un elemento chiave del Programma di Azione della Commissione per ridurre i carichi amministrativi sulle imprese; inoltre, la proposta è finalizzata ad incrementare l'utilizzo della fatturazione elettronica (e-invoicing), che aiuterà le imprese a diventare più competitive;*
- *la seconda proposta - adottata dal Consiglio europeo il 5 maggio 2009 - ha a che fare con un tema a lungo dibattuto: la riduzione delle aliquote IVA. Inizialmente inquadrato nell'ottica di accrescere l'occupazione nei settori ad alta intensità lavorativa, nel corso dell'ultimo anno l'enfasi si è spostata da un dibattito sulla creazione di nuovi posti di lavoro ad uno sul mantenimento di quelli attuali. La Direttiva del Consiglio 2009/47 permette agli Stati membri di applicare in modo permanente le aliquote IVA ridotte a quei settori ad alta intensità lavorativa e ad altri servizi erogati localmente, così da dare agli Stati membri uno strumento per proteggere un vasto numero di micro e piccole imprese dalla bancarotta e di mantenere l'occupazione in tali settori.*



*Accolgo con piacere questa Guida come un valido strumento per tradurre l'ampia legislazione esistente in materia IVA in un linguaggio pratico e di facile comprensione, allo scopo di contribuire alla semplificazione delle procedure ed alla riduzione degli oneri amministrativi.*

*Il Direttore della Direzione D "Fiscalità Indiretta e Amministrazione Fiscale"*  
Alexander Wiedow



*Il sistema camerale ligure cerca sempre di essere a fianco del mondo imprenditoriale, rinnovandosi nei servizi offerti e cercando di individuare le tematiche di maggiore impatto sulla vita di impresa di cui occuparsi ed in merito alle quali fornire un'informazione aggiornata.*

*Nel giugno 2008 la Commissione europea ha adottato un pacchetto di interventi a favore dell'imprenditoria denominato "Small Business Act" il cui obiettivo principale è di creare un ambiente normativo ed amministrativo consono ai fabbisogni delle piccole e medie imprese, andando ad agire pertanto sulla semplificazione amministrativa, sul miglioramento delle condizioni di accesso al credito e sulle facilitazioni per operazioni con l'estero e a livello intracomunitario.*

*Nelle iniziative di carattere legislativo contemplate all'interno dello Small Business Act vi si ritrovano due proposte in materia di IVA: considerato l'impatto che tale imposta ha sulle attività di impresa e la natura dei provvedimenti comunitari proposti, Unioncamere Liguria - unitamente all'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale della Liguria - ha voluto dedicare a questo tema la presente pubblicazione.*

*Questa Guida rappresenta un esempio di come il sistema camerale vuole agevolare le imprese, ed in particolare quelle di piccole e medie dimensioni, nella comprensione delle norme comunitarie e nazionali di recepimento e nel mantenerle costantemente informate sulla programmazione delle istituzioni europee.*

*È sempre in questo spirito che Unioncamere Liguria ha aderito alla rete creata nel 2008 dalla Commissione europea, e per essa dalla Direzione Generale Imprese e Industria, a sostegno delle imprese perché queste possano avere vicino ad esse centri di informazione ed orientamento sulle politiche comunitarie e sulle opportunità che lavorare in un Mercato Unico permette di avere.*

*La rete, denominata Enterprise Europe Network, è presente in Liguria presso le Camere di Commercio sotto il nome di ALPS Liguria, essendo essa gestita dal Consorzio ALPS che riunisce i sistemi camerale delle regioni Liguria, Piemonte e Valle d'Aosta e Confindustria Piemonte.*

*Il Presidente di Unioncamere Liguria  
Paolo Cesare Odone*



*L'Agenzia delle Entrate ha aderito volentieri alla predisposizione di questo opuscolo per le imprese sull'IVA nell'Unione Europea.*

*L'adesione nasce dalla possibilità per l'Agenzia delle Entrate di contribuire a diffondere una cultura della fiscalità moderna, che si fonda sulla conoscenza diffusa dei principi fiscali, discendenti da quelli costituzionali, dai trattati e dalle carte europee.*

*Una cultura fiscale come valore significa per il cittadino contribuente chiara coscienza di dover partecipare spontaneamente allo sviluppo del Paese secondo la propria capacità contributiva in un contesto coerente di diritti e doveri (la famosa tax compliance).*

*Oggi questa consapevolezza è più che mai necessaria con il federalismo fiscale alle porte.*

*Ma un altro aspetto è importante sottolineare e riguarda l'attenzione particolare che l'Agenzia delle Entrate ha verso l'impresa quale valore fondamentale.*

*Nell'Europa in fase di ulteriore allargamento, nel contesto dell'economia globale le imprese devono avere certezze, conoscenze e regole precise per poter operare con efficacia nel quadro competitivo e di massima circolazione non solo nel mercato unico, garantito dall'Europa con l'abolizione delle barriere, ma in quello mondiale.*

*Anche sotto questo profilo ritengo importante l'opera, che mira a formare, allargare e consolidare la conoscenza dell'IVA negli operatori d'impresa, che comporta la comprensione della materia fiscale e quindi attenzione e collaborazione con l'Agenzia delle Entrate.*

*Il Direttore Regionale della Liguria  
Franco Latti*



	pag.
<b>Prefazione</b>	7
<b>1. Cosa è l'IVA</b>	9
1.1 Cenni storici: nascita (e crescita) di una imposta sovranazionale	9
1.2 Il meccanismo di funzionamento dell'imposta	11
<b>2. Le principali regole di applicazione dell'IVA</b>	13
2.1 Le operazioni economiche rilevanti: il presupposto oggettivo	13
2.2 I soggetti passivi dell'imposta: il presupposto soggettivo	15
2.3 L'identificazione fiscale dei soggetti passivi	16
2.4 La soggettività passiva degli operatori non residenti	17
2.5 Il luogo delle operazioni imponibili: il presupposto territoriale	19
<b>3. Le regole di determinazione dell'imposta.</b>	
<b>Categorie di operazioni</b>	22
3.1 La base imponibile	22
3.2 Le aliquote IVA	23
3.3 Le operazioni esenti	24
3.4 Le operazioni non imponibili	25
3.5 Le vendite a soggetti privati comunitari	28
3.6 Le detrazioni	30
<b>4. Gli obblighi dei soggetti passivi</b>	32
4.1 La fatturazione, la registrazione e la dichiarazione	32
4.2 Il versamento dell'imposta	36
4.3 Gli elenchi INTRASTAT: contenuto e termini di presentazione	38
<b>5. Il nuovo quadro normativo</b>	41
5.1 Le nuove disposizioni: sintesi	41
5.2 Le nuove regole del rimborso IVA	43



pag.

<b>6. Casi pratici</b>	47
6.1 Quesiti	47
6.2 Risposte ai quesiti	51
<b>7. Appendice</b>	57
7.1 L'IVA negli Stati membri dell'Unione Europea	57
7.2 Le nuove regole per le prestazioni di servizi	58





Il progetto di unificazione europea - avviato nell'anno 1957 con il Trattato istitutivo della CEE, firmato in Roma il 25 marzo dai rappresentanti dei primi 6 Stati membri, e riaffermato nell'Atto Unico Europeo del 1987 - ha come traguardo la **creazione di un'unica vasta area di scambio** dove beni, servizi, capitali e persone possano circolare liberamente senza più barriere tecniche, politiche, fiscali.

Fu già con la I Direttiva del Consiglio della allora CEE (Direttiva 67/227) che il legislatore comunitario affermò l'idea che la eliminazione delle barriere di natura fiscale sarebbe stata ottenuta soltanto con l'eliminazione progressiva dei sistemi di imposta cumulativa a cascata (quale, in Italia, la vecchia IGE) e con la adozione, da parte di tutti gli Stati, di un **sistema comune di imposta sul valore aggiunto**, ovvero di una imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni o servizi, a prescindere dal numero di transazioni intervenute nel processo di produzione o distribuzione antecedente alla fase della imposizione<sup>1</sup>.

Ora. Se un sistema comune di imposta sul valore aggiunto era ritenuto strumento di reale unificazione anche politica quando la Comunità era costituita da soli 6 Stati, a maggior ragione lo diventa oggi che l'Unione si è allargata sino a comprendere 27 Stati, con l'esigenza di mettere in contatto operatori che provengono da esperienze economico-giuridiche interne ai rispettivi Paesi le più diverse.

La presa d'atto di queste semplici evidenze consente di comprendere le ragioni profonde del continuo e crescente lavoro degli Organi legislativi dell'Unione in materia di IVA; lavoro che ha condotto, nel giro di pochi anni, alla formulazione della **Direttiva 2006/112** dell'11 dicembre 2006 di refusione di tutta la precedente ed ormai rapsodica legislazione in materia; ed alla approvazione del cd. **VAT Package 2008**, destinato, come si vedrà, ad incidere notevolmente sul modo stesso di applicare l'imposta da parte degli operatori a partire dal prossimo anno 2010.

Affinché il progetto di unificazione europea sia portato a reale compimento diviene a questo punto indispensabile che, accanto agli sforzi del legislatore comunitario, si realizzi una definitiva presa di coscienza da parte degli operatori circa la esigenza di conoscere, prima ancora che bene applicare, il sistema dell'IVA europea: i presupposti, i

---

<sup>1</sup> Così, testualmente l'articolo 1 della Direttiva 67/227.

meccanismi di funzionamento, le principali regole procedurali, le prospettive evolutive e - perché no - le difficoltà applicative ed i rischi che ne derivano.

Questa pubblicazione vuole essere allora uno strumento di facile consultazione per coloro i quali si trovano ad effettuare operazioni soggette ad IVA, nel contempo offrendo loro la opportunità di dotarsi di una **cultura o conoscenza minima** del sistema comune di imposta sul valore aggiunto: l'IVA europea, appunto.

La Guida pertanto è stata concepita come un testo di lettura e comprensione delle norme comunitarie in materia così come delle norme nazionali di recepimento, tentando di semplificarne il linguaggio a volte ostico e di schematizzarne efficacemente i concetti. A tal fine, i testi sono stati affiancati, laddove opportuno, da **esempi e casistiche** che del linguaggio e dei concetti agevolino la comprensione.

Considerato, inoltre, che la normativa europea è in costante evoluzione, questa Guida sarà resa disponibile anche in **formato elettronico** sui seguenti siti web:

[www.alpsliguria.eu](http://www.alpsliguria.eu)

<http://liguria.agenziaentrate.it>

dove sarà reperibile in formato aggiornato.

L'auspicio è che al lettore interessato questa Guida possa parlare con la immediatezza e la praticità che appartengono per natura agli operatori economici, con l'ambizione non celata di fornire anche un qualche contributo alle **esigenze di rapidità e sicurezza** delle transazioni commerciali sia nazionali che sovranazionali.

# 1. Cosa è l'IVA

## 1.1 Cenni storici: nascita (e crescita) di una imposta sovranazionale.

L'imposta sul valore aggiunto (in Italia: IVA) nasce come un'**imposta europea** ed è stata introdotta nella Comunità attraverso le due Direttive 67/227/CEE<sup>2</sup> e 67/228/CEE dell'11 aprile 1967 adottate dal Consiglio d'Europa. All'epoca la Comunità nascente dal Trattato di Roma del 1957 era costituita da soli 6 Stati membri (la cd. "Europa dei 6"): Repubblica federale tedesca, Francia, Italia, Belgio, Olanda e Lussemburgo.



Tale normativa inaugurò il primo periodo transitorio nel quale proprio la nuova IVA europea (modellata sull'imposta dei consumi già vigente in Francia) doveva agevolare (politicamente) e regolare (giuridicamente) il nascente Mercato Unico Europeo (MEC), che avrebbe permesso progressivamente la libera circolazione delle persone, delle merci e dei capitali, attraverso una progressiva eliminazione delle barriere doganali tra i Paesi membri. L'applicazione della normativa, all'atto del recepimento nelle legislazioni nazionali, fu caratterizzata da un significativo margine di libertà dei singoli Stati membri nella fissazione non solo delle aliquote, ma addirittura nell'individuazione del fatto generatore dell'imposta e nella determinazione del momento di effettuazione delle operazioni rilevanti.

**In Italia** l'IVA è stata introdotta a far data dal 1° gennaio 1973 a seguito della approvazione del D.P.R. 633 del 26 ottobre 1972 (nel prosieguo: D.P.R. 633/1972 ovvero Decreto IVA).

Ciò che è interessante sottolineare è che nei primi anni di applicazione dell'imposta la scelta del legislatore fu di individuare lo Stato percettore dell'imposta in quello in cui il bene o servizio veniva utilizzato (consumato, appunto), in forza del cd. principio di tassazione a destino. Era viceversa una eccezione la tassazione nel Paese di origine (principio di tassazione all'origine): in base a tale regola ad incamerare l'imposta è il Paese dell'operatore economico che effettua l'operazione, indipen-

<sup>2</sup> Oggi abrogata ad opera dell'art. 411 della Direttiva 2006/112.

dentemente da dove il bene o il servizio sono utilizzati. L'originaria impostazione era tendenzialmente rivolta ad un superamento, in una fase successiva (di cui si dirà appena sotto), del criterio di tassazione nel paese di consumo, ma la realizzazione del principio di tassazione nel Paese di origine ha incontrato e continua ad incontrare numerosi ostacoli di natura applicativa, tanto è che la tassazione a destino continua ad improntare la disciplina delle transazioni cd. intracomunitarie, ovvero sia gli scambi tra operatori economici stabiliti in Stati membri diversi della Comunità. Il regime dell'IVA intracomunitaria (ad oggi, come si vedrà, transitorio, benché ormai quasi "maggiorenne") si regge esattamente sul principio di destinazione: l'imposta pertiene allo Stato in cui risiede (fiscalmente) l'acquirente del bene ovvero il committente del servizio. Questo principio è destinato ad essere superato allorché si entrerà finalmente nella **fase definitiva del Mercato Unico Europeo**, al cui interno - costituendo l'Unione Europea ai fini IVA davvero un unico Paese - la tassazione avverrà all'origine: sarà lo Stato del cedente o del prestatore ad incamerare l'imposta, ma il diritto alla detrazione dell'IVA pagata sarà riconosciuto anche ai soggetti (cessionari o committenti) stabiliti in Stati membri diversi (cd. detrazione transfrontaliera)<sup>3</sup>.

Un processo effettivo di "omogeneizzazione" della normativa IVA tra gli Stati membri della Comunità fu avviato con la Direttiva comunitaria 77/388/CEE del 17 maggio 1977 (cd. **VI Direttiva**) che ha ridotto drasticamente il margine di discrezionalità precedentemente riconosciuto agli Stati membri in sede di recepimento della normativa comunitaria ed ha dettato, altresì, regole di applicazione del tributo uniformi per tutto il territorio comunitario, individuando i principi fondamentali ed immutabili dell'imposta anche in materia di esenzioni.

Oggi la VI Direttiva è stata superata dalla **nuova Direttiva 2006/112/CE**, pubblicata l'11 dicembre 2006 nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione

---

<sup>3</sup> Quindi, se un operatore soggetto passivo d'imposta in Italia cede beni ad un operatore inglese, addebiterà IVA italiana sulla fattura di vendita e si renderà debitore dell'imposta nei confronti dell'Erario italiano. Per contro l'operatore inglese che ha pagato l'imposta al cedente italiano potrà nel suo stesso Paese contabilizzare in detrazione dalla imposta dovuta all'Erario inglese l'IVA esposta nella fattura italiana. Successivamente lo Stato italiano restituirà a quello inglese l'imposta corrisposta dal cedente nazionale e detratta dall'acquirente inglese. Anche le modalità di realizzazione della deduzione transfrontaliera costituiscono un grosso ostacolo al processo di realizzazione del Mercato Unico, a causa delle attuali differenti regole applicative del diritto a detrazione nei singoli Stati membri e della presenza di limitazioni differenziate; senza parlare, poi, del problema concreto di come far pervenire allo Stato in cui viene operata la detrazione l'importo esatto dell'imposta pagata nello Stato membro in cui l'IVA è stata assolta.

Europea ed in vigore dal 1° gennaio 2007. Tale testo normativo ha sostanzialmente riscritto per ragioni di chiarezza e razionalizzazione la VI Direttiva, al fine di tenere conto delle diverse modifiche intervenute nel corso degli anni, con l'intenzione di porre un punto fermo da cui partire per la successiva evoluzione. Non sono state viceversa introdotte modifiche o innovazioni al meccanismo di funzionamento dell'imposta come delineato dalla VI Direttiva: ecco perché il nuovo testo è denominato in gergo tecnico anche con il termine **recast**, ovvero sia *refusione*.

## 1.2 Il meccanismo di funzionamento dell'imposta.

Secondo i principi generali, l'IVA è un'**imposta plurifase non cumulativa diretta a tassare i consumi**, quali manifestazione indiretta di capacità economica: colpisce i beni ed i servizi destinati al consumo attraverso l'imposizione nelle varie fasi degli scambi con il metodo del "valore aggiunto". I meccanismi applicativi dell'imposta fanno sì che ad ogni passaggio non sia infatti colpito il valore pieno dello scambio, ma solo il valore aggiunto del bene o servizio scambiato: l'imposta si applica con un'aliquota proporzionale al prezzo di vendita dei beni e dei servizi ed è esigibile per "massa di operazioni", ma previa detrazione dell'am-montare dell'imposta stessa che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

Così, attraverso un sistema basato sull'istituto della rivalsa e su quello della detrazione, l'**imposta colpisce l'incremento del valore che un bene subisce nelle singole fasi della produzione e del commercio**, fino ad incidere nei confronti del consumatore finale, su cui in definitiva pesa l'onere del tributo. E' infatti il consumatore finale che, acquistando con IVA, non recupera l'imposta pagata al venditore e resta l'unico soggetto inciso effettivamente dal tributo, che nei suoi confronti è commisurato all'intero valore aggiunto creato nei diversi passaggi di produzione e di commercializzazione del bene. Il consumatore finale è il "contribuente di fatto" dell'imposta.

Tra i diversi metodi adottabili per tassare il valore aggiunto, il legislatore comunitario ha sin da subito scelto come meccanismo generale quello della **detrazione "imposta da imposta"**, riservando il metodo "base da base" solo a particolari tipologie di operazioni. Ciò significa che la base imponibile del tributo è il corrispettivo "pieno" del bene ceduto o del servizio reso, ma per effetto del riconoscimento agli operatori economici del diritto alla detrazione dell'IVA gravante sugli acquisti effettuati, il

tributo finisce per colpire, in ciascuno scambio, solo il valore che nelle varie fasi del processo economico e produttivo si aggiunge (valore aggiunto, per l'appunto) all'originario costo di acquisto dei beni o servizi scambiati.

Tale peculiare meccanismo applicativo dell'imposta conferisce alla stessa carattere di **neutralità**: qualunque sia il numero di passaggi che un bene subisce nel ciclo produttivo-distributivo nella fase anteriore all'immissione sul mercato (consumatore finale), l'incidenza dell'onere fiscale non subisce alcuna variazione. Il tributo - ancorché frazionatamente dovuto per ogni fase del ciclo - viene così a gravare un'unica volta sul prezzo del prodotto immesso in consumo, in misura pari all'aliquota prevista per i diversi beni e servizi. Infatti, il soggetto passivo da un lato addebita imposta sul bene ceduto o sul servizio reso, ma dall'altro "recupera" l'imposta pagata sugli acquisti di beni e servizi, finendo per trovarsi di fronte a due situazioni in sé opposte:

- rileverà un debito verso lo Stato (Erario), ogni volta che l'imposta addebitata in via di rivalsa superi quella assoluta sugli acquisti;
- rileverà un credito d'imposta verso lo Stato tutte le volte in cui si sia trovato a pagare un'imposta sugli acquisti maggiore rispetto a quella addebitata ai propri clienti in applicazione dell'obbligo di rivalsa.

L'imposta sul valore aggiunto può essere definita allora come un tributo "a due facce":

- **sotto il profilo economico-funzionale**, infatti, l'imposta grava sui consumi, intesi come acquisti effettuati da soggetti che destinano i beni e servizi acquisiti al loro uso e consumo personale o familiare;
- **sotto il profilo giuridico**, invece, può essere definita più come una imposta sul volume di scambi (sulla cifra d'affari, appunto), dal momento che colpisce tutte le forniture di beni e servizi effettuate da imprenditori e professionisti, anche se non sono rivolte a favore di consumatori finali.

## 2. Le principali regole di applicazione dell'IVA

Come detto, l'imposta sul valore aggiunto è gestita da coloro che operano nell'esercizio d'impresa, arti e professioni (contribuenti di diritto), i quali dopo avere addebitato IVA ai loro clienti, hanno diritto a detrarre l'imposta corrisposta ai propri fornitori sugli acquisti dei beni e servizi operati nell'esercizio della loro attività soggetta al tributo, e a trasferirla a carico degli acquirenti e dei committenti fino a che il bene o il servizio non pervenga al consumatore (contribuente di fatto), il quale paga l'intero carico tributario restando inciso dall'imposta e chiudendo, così, il ciclo della tassazione.

Nel prosieguo della trattazione, pur prendendo spunto dalle norme comunitarie da cui discendono le disposizioni nazionali, si farà, di fatto, riferimento al contenuto di queste ultime al fine di illustrare l'ambito applicativo e le modalità di tassazione IVA delle varie fattispecie. In particolare, è evidente che le disposizioni della direttiva si preoccupano di stabilire quando le operazioni debbano essere assoggettate a tassazione in ambito comunitario, mentre il DPR n. 633 del 1972, individua le operazioni soggette all'imposta in Italia.

L'articolo 2 della Direttiva 112/2006, recepito dall'articolo 1 del D.P.R. 633/1972, stabilisce i **presupposti** che devono ricorrere perché una operazione rientri nella disciplina del tributo. Deve trattarsi di cessioni di beni o di prestazioni di servizi (presupposto oggettivo) effettuate nel territorio di uno Stato appartenente alla UE (presupposto territoriale) nell'esercizio di impresa o nell'esercizio di arti e professioni (presupposto soggettivo); ovvero di importazioni da chiunque effettuate<sup>4</sup>.

### 2.1 Le operazioni economiche rilevanti: il presupposto oggettivo

Sono soggette all'IVA in Italia le operazioni seguenti:

- a) le **cessioni di beni**<sup>5</sup> (trasferimento della proprietà o di altro diritto reale di godimento su beni di ogni genere) effettuate a titolo oneroso nel territorio dello Stato;

---

<sup>4</sup> Per tale tipo di operazioni non è rilevante alcun requisito soggettivo essendo considerata l'importazione di beni "immissioni in consumo". Pertanto chiunque introduce in Italia beni provenienti da Paesi extracomunitari, deve pagare l'imposta in Dogana all'atto della loro importazione, secondo le regole fissate nel successivo Titolo V del decreto (articoli da 67 a 70).

<sup>5</sup> Cfr. art. 2 del D.P.R. 633/1972.

- b) le **prestazioni di servizi**<sup>6</sup> effettuate a titolo oneroso nel territorio dello Stato. Si considera "prestazione di servizi" ogni operazione dipendente da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere, quale ne sia la fonte. Costituiscono altresì prestazioni di servizi: la locazione, l'affitto, il noleggio e simili, la cessione di beni immateriali, tra cui la trasmissione di immagini, suoni o informazioni via filo, radio, mezzi ottici e altri mezzi elettromagnetici, i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci, le somministrazioni di alimenti e bevande, le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto.
- c) le **importazioni di beni**<sup>7</sup>, ossia l'ingresso di un bene proveniente da un paese extra UE e destinato all'immissione in consumo nello Stato.

Dal 1° gennaio 1993 sono soggetti all'IVA, accanto alle cessioni di beni, alle prestazioni di servizi ed alle importazioni, anche

- gli **acquisti intracomunitari**<sup>8</sup> ovvero l'acquisizione a titolo oneroso della proprietà o di altro diritto reale di godimento su beni mobili materiali spediti o trasportati nel territorio dello Stato provenienti da altro Stato membro (di partenza), a cura del venditore o dell'acquirente, entrambi soggetti passivi identificati ai fini IVA nei rispettivi Paesi<sup>9</sup>, o da terzi per loro conto;

#### ESEMPLIFICAZIONE DI ACQUISTO INTRACOMUNITARIO

Un operatore italiano che acquista a titolo oneroso beni spediti o trasportati nel territorio italiano da un soggetto passivo identificato in un altro Paese comunitario, deve assoggettare ad IVA l'acquisto. L'acquirente italiano per rendersi debitore dell'imposta nei confronti dell'Erario, integra la fattura estera (detassata nel paese del cedente) applicando l'aliquota IVA ovvero il regime IVA previsto negli scambi nazionali per quello stesso bene, annota il documento nel registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi), e contemporaneamente per poter operare la detrazione che gli spetta, annota la fattura nel registro degli acquisti. L'acquirente dei beni, in sede di liquidazione e dichiarazione periodica e annuale, si rende così contestualmente debitore e creditore (nei limiti del pro-rata di detrazione) dell'imposta sul valore aggiunto nei riguardi dell'Erario.

<sup>6</sup> Cfr. art. 3 del D.P.R. 633/1972.

<sup>7</sup> Cfr. art. 67 del D.P.R. 633/1972.

<sup>8</sup> Cfr. art. 38 del D.L. 331/1993.

<sup>9</sup> In deroga cfr. art. 53 del D.L. 331/1993: disposizioni relative ai mezzi di trasporto nuovi, per i quali vige sempre il principio di tassazione a destino anche se gli scambi non sono effettuati tra soggetti d'imposta.



## 2.2 I soggetti passivi dell'imposta: il presupposto soggettivo

La soggettività passiva d'imposta deriva dall'esercizio di una attività economica; a tal fine la Direttiva comunitaria stabilisce che "si considera «soggetto passivo» chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività". In sede di recepimento in ambito nazionale **la disposizione individua come soggetti passivi d'imposta gli esercenti imprese, arti e professioni**. Più in particolare, a tal fine, sono presi in considerazione:

- l'imprenditore individuale, quando agisce come tale, effettuando operazioni nell'esercizio della sua attività;
- le società di persone ed assimilate, (ad eccezione delle società semplici e del GEIE<sup>10</sup>), società di capitali, società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, società costituite all'estero (2507 c.c.) e società di fatto. Questi organismi collettivi sono, per presunzione assoluta di legge, soggetti d'imposta per qualsiasi cessione di beni o prestazione di servizi effettuata nei confronti sia di terzi che dei propri soci.
- gli enti diversi dalle società:
  - a) sono equiparabili alle società se hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole;
  - b) se trattasi di enti non commerciali, si considerano soggetti passivi quando effettuano in via non occasionale operazioni commerciali o agricole e limitatamente alle operazioni effettuate nell'esercizio delle stesse attività.
- gli artisti e i professionisti, ovverosia coloro che esercitano per professione abituale, ancorché non esclusiva, qualsiasi attività di lavoro autonomo<sup>11</sup> anche sotto forma di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica.

<sup>10</sup> GEIE è acronimo di "Gruppo Europeo di Interesse Economico", istituto giuridico predisposto dall'Unione Europea per favorire la cooperazione fra imprese (individuali e/o societarie), altri soggetti di diritto pubblico o privato e persone fisiche appartenenti a diversi Stati membri. Scopo del gruppo è facilitare o sviluppare le attività economiche dei suoi membri mettendo in comune risorse, energie ed esperienze, così rimuovendo gli ostacoli al riguardo frapposti dalla diversità delle singole legislazioni nazionali. Gli estremi della costituzione o dello scioglimento di un GEIE dovranno essere pubblicati nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea (serie C e S).

<sup>11</sup> Vi rientrano pertanto tutte le attività di lavoro autonomo e non solo le attività artistiche e professionali in senso stretto (ossia quelle il cui esercizio richiede l'iscrizione in albi od elenchi). In questo modo la categoria in esame sembra includere qualsiasi attività abituale non rientrante tra quelle d'impresa e non svolta con un vincolo di subordinazione.

## 2.3 L'identificazione fiscale dei soggetti passivi

Gli operatori economici che, nell'esercizio di attività d'impresa, arti e professioni, cedono beni o prestano servizi, per ottemperare all'obbligo di applicare alle proprie operazioni l'imposta, devono **identificarsi nello Stato di residenza**, ovverosia secondo quanto stabilisce la Direttiva 112/2006 nel Paese membro ove l'operatore ha la propria sede economica<sup>12</sup>; ad essi viene assegnato un numero identificativo che in Italia è denominato partita IVA<sup>13</sup> e viene attribuito, anche telematicamente, dall'**Agenzia delle Entrate**.

E' bene chiarire sin da subito che tale numero di identificazione IVA - la **partita IVA**, appunto - è necessario, ma anche sufficiente, per soddisfare il presupposto soggettivo nell'ambito delle operazioni intracomunitarie, di cui si dirà più avanti. Infatti, in ambito intracomunitario, al numero identificativo dei soggetti abilitati a porre in essere operazioni intracomunitarie viene anteposto il **codice ISO**<sup>14</sup> proprio di ciascun Paese membro (per l'Italia: IT), senza necessità di alcun altro adempimento presso le Amministrazioni Finanziarie.

La partita IVA e, più in genere, il numero di identificazione IVA, deve obbligatoriamente figureare:

- sulle fatture emesse;
- sulle bollette doganali di esportazione ed importazione;
- sugli elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari (cd. Modelli INTRASTAT);
- sulle comunicazioni e sulle dichiarazioni annuali IVA;

Tanto è importante e rilevante anche e soprattutto nell'ambito delle transazioni intracomunitarie il numero di identificazione IVA che gli Stati membri hanno predisposto un sistema di informazione che consente a

<sup>12</sup> Secondo la normativa nazionale (art. 7, comma 3, del D.P.R. 633/1972), fedele agli istituti del diritto civile, la sede economica del soggetto viene individuata in primo luogo con il suo domicilio (ovvero con il centro dei suoi interessi), in secondo luogo con la residenza (cioè con la dimora abituale dello stesso), in ultimo con l'esistenza di una stabile organizzazione (cioè evidentemente per i soggetti domiciliati o residenti in altri Paesi, comunitari e non). Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, la norma precisa che i riferimenti al domicilio e alla residenza vanno intesi operati in relazione rispettivamente alla sede legale ed alla sede effettiva.

<sup>13</sup> Il numero di partita IVA italiana si compone di undici caratteri numerici.

<sup>14</sup> ISO è acronimo anglosassone di International Standard Organization (Cfr. L'IVA negli Stati membri dell'Unione Europea, in appendice).

qualunque soggetto interessato di verificare, per via elettronica, il numero identificativo IVA di un partner commerciale europeo.

Il **sistema di scambio di informazioni sull'IVA automatizzato (VIES)**<sup>15</sup> è costituito da una base dati elettronica per censire i soggetti a cui è stato attribuito un identificativo IVA intracomunitario, ed è accessibile in tutta l'Unione Europea su Internet al seguente indirizzo: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies), nonché sul sito dell'Agenzia delle Entrate <http://www1.agenziaentrate.it/servizi/vies/vies.htm>.

Il sistema VIES consente ad un operatore di ottenere rapidamente conferma della validità del codice IVA intracomunitario dell'operatore europeo col quale intrattiene rapporti commerciali. Tuttavia, il sistema non permette di ottenere i dati anagrafici dell'impresa. Su richiesta specifica, l'Amministrazione Finanziaria comunica i dati relativi alla denominazione e all'indirizzo del soggetto detentore del codice IVA<sup>16</sup>.

## 2.4 La soggettività passiva degli operatori non residenti

I soggetti stabiliti in uno Stato membro (o anche extracomunitari) che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto in un Paese diverso da quello in cui sono identificati (in quanto ivi hanno la sede della propria attività economica) devono aprire anche in questo diverso Paese una posizione IVA, al fine di adempiere agli obblighi che la normativa IVA impone ovvero ad esercitarne i relativi diritti.

Con la Direttiva n. 2000/65/CE (recepita in Italia dal D. Lgs. 19 giugno 2002, n. 191), la disciplina per l'adempimento degli obblighi e per l'esercizio dei diritti da parte di quei soggetti che effettuano operazioni rilevanti ai fini IVA nel territorio di uno Stato membro diverso da quello di residenza è stata notevolmente modificata e semplificata.

In particolare, a seguito della citata direttiva, è stato istituito il sistema della cd. **identificazione diretta** (in Italia si veda l'art. 35-ter D.P.R. n. 633 del 1972): esso può, in via generale e con l'eccezione del regime particolare previsto per il commercio elettronico<sup>17</sup>, essere utilizzato dai

<sup>15</sup> Acronimo anglosassone di *Vat Information Exchange System*.

<sup>16</sup> Cfr. art. 50, comma 2, del D.L. n. 331/1993 convertito dalla L. 29.10.1993, n. 427.

<sup>17</sup> La disciplina relativa alla identificazione nel regime del commercio elettronico segue regole particolari; in Italia è contenuta nell'art. 74-quinquies D.P.R. n. 633 del 1972.

soggetti che esercitano un'attività economica in uno Stato membro della Comunità ovvero in uno Stato in cui siano in vigore strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta. La principale innovazione di tale sistema rispetto al passato consiste nella possibilità di adempiere gli obblighi od esercitare i diritti previsti in materia di IVA **registrandosi direttamente presso l'Amministrazione finanziaria** del Paese in cui gli obblighi e/o i diritti devono essere adempiuti ovvero esercitati. Tale registrazione avviene presentando all'Ufficio finanziario competente una dichiarazione di inizio attività, a seguito della quale l'operatore economico otterrà l'attribuzione di un numero di partita Iva, che lo identificherà appunto come soggetto non residente<sup>18</sup>.

In alternativa alla identificazione diretta resta possibile ricorrere al tradizionale istituto del **rappresentante fiscale** (per l'Italia si veda l'art. 17, comma 2, D.P.R. n. 633 del 1972). La nomina del rappresentante, che può essere sia una persona fisica che una persona giuridica, secondo la disciplina italiana deve essere comunicata all'altro contraente anteriormente all'effettuazione delle operazioni rilevanti; inoltre, deve risultare da atto pubblico o da scrittura privata autenticata ovvero da lettera annotata in un apposito registro tenuto dagli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate.

Diversa valenza rispetto agli istituti della identificazione diretta e della rappresentanza fiscale ha nel sistema dell'IVA europea la nozione di **stabile organizzazione**. L'istituzione di una stabile organizzazione in un Paese, da parte di un soggetto residente in un Paese diverso, viene presa in considerazione prevalentemente per le prestazioni di servizi, in quanto, come si vedrà nei paragrafi seguenti, per le cessioni di beni le regole di imposizione prescindono dalla residenza degli operatori economici.

Secondo l'interpretazione data dalla Corte di Giustizia delle Comunità europee, nel sistema IVA per stabile organizzazione deve intendersi un centro di attività stabile diverso dalla sede economica del soggetto: un soggetto con sede economica in un Paese dispone di una stabile organizzazione in un Paese diverso allorché in questo secondo Paese costituisca un **centro di attività stabile** che presenti un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea - sul piano delle risorse umane e materiali - a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi che da esso centro irradiano. Allorché il soggetto già stabilito ed identificato in

---

<sup>18</sup> *In Italia, l'identificazione diretta del soggetto non residente va effettuata presentando un'apposita dichiarazione al Centro Operativo di Pescara. A tal fine va utilizzato il modello ANR/2 che può essere presentato direttamente o inviato a mezzo di raccomandata.*

un Paese membro istituisca in un diverso Paese una stabile organizzazione, esso (ovviamente per le sole operazioni che irradiano dalla stabile organizzazione) diviene a tutti gli effetti soggetto residente anche in questo secondo Paese, in qualche modo duplicando la propria identificazione fiscale<sup>19</sup>. Valgono per le stabili organizzazioni tutte le considerazioni svolte sopra con riferimento agli operatori residenti, ad iniziare dalla necessità di identificazione fiscale.

## 2.5 Il luogo delle operazioni imponibili: il presupposto territoriale

Come detto, una operazione è rilevante agli effetti dell'IVA solo se possiede, insieme agli altri requisiti, quello della territorialità: non basta infatti che i soggetti passivi d'imposta (imprenditori e professionisti) pongano in essere operazioni rilevanti (cessioni di beni o prestazioni di servizi); è anche indispensabile che le cessioni o le prestazioni siano effettuate nel territorio di uno Stato membro. Stabilire il **luogo delle operazioni imponibili** significa pertanto individuare quale tra gli Stati membri sarà chiamato a percepire l'imposta gravante sulla operazione economica effettuata.

A far data dal 1° gennaio 1993<sup>20</sup>, nelle legislazioni di ciascun Paese, accanto al concetto di "territorio dello Stato"<sup>21</sup> è stato introdotto quello di "territorio della Comunità"<sup>22</sup>, per collocare nel suo ambito il nuovo presupposto

<sup>19</sup> La stabile organizzazione è l'entità che attrae (o sottrae) parte delle operazioni (rilevanti ai fini del tributo) alla sfera impositiva della "casa madre", in quanto effettuate in un territorio diverso da quello di identificazione primaria della stessa.

<sup>20</sup> In Italia ciò è avvenuto con il D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni nella Legge 29 ottobre 1993, n. 427

<sup>21</sup> Agli effetti del decreto IVA per "Stato" o "territorio dello Stato" si intende il territorio soggetto alla sovranità della Repubblica Italiana come definito dall'articolo 227 del trattato istitutivo della Comunità europea. Sono pertanto esclusi dal territorio dello Stato il Comune di Livigno, il Comune di Campione d'Italia, nonché le acque italiane del Lago di Lugano. Restano ovviamente esclusi dalla disciplina IVA anche i territori appartenenti alla Repubblica di San Marino, alla Città del Vaticano, in quanto, pur facendo parte del territorio fisico, non sono soggetti alla sovranità della Repubblica Italiana

<sup>22</sup> Agli effetti del decreto IVA per "Comunità" o "territorio della Comunità" si intende l'insieme dei territori degli Stati membri della Unione Europea, composta dal 1 gennaio 2007 da 27 Paesi, con la esclusione di taluni territori e la inclusione di altri (così, ad esempio, il Principato di Monaco, è considerato compreso nel territorio della Francia, mentre le Antille olandesi sono considerate territorio extracomunitario). I 27 Paesi membri sono (in ordine di ingresso nella Comunità): Belgio, Francia, Germania, Italia, Lussemburgo, Paesi Bassi, Danimarca, Irlanda, Regno Unito, Grecia, Portogallo. Spagna, Austria, Finlandia, Svezia, Cipro, Estonia, Lettonia, Lituania, Malta, Polonia, Repubblica ceca, Repubblica slovacca, Slovenia, Ungheria, Bulgaria e Romania.

di imponibilità previsto per le operazioni cosiddette intracomunitarie. Esse hanno sostituito in ambito comunitario le tradizionali nozioni di esportazione e di importazione proprio a seguito dell'abbattimento delle barriere doganali tra i Paesi membri della attuale Unione europea: laddove in precedenza c'era una cessione all'esportazione dal 1993 vi è una cessione intracomunitaria; laddove vi fosse una importazione vi è un acquisto intracomunitario. Secondo le regole dettate dalla Direttiva 112/2006, recepite in Italia dal combinato disposto degli articoli 7 e 67 DPR 633/72 e 38 DL 331/93 (per le operazioni intracomunitarie), il luogo delle operazioni assoggettate ad imposta, al fine di stabilire in quale Paese andrà versata l'imposta<sup>23</sup>, è così da individuarsi:

a.1 **cessioni di beni senza trasporto** - Si considera come luogo della cessione, se il bene non viene spedito o trasportato, il luogo dove il bene si trova al momento della cessione.

a.2 **cessioni di beni con trasporto** - Si considera come luogo della cessione, se il bene è spedito o trasportato dal fornitore, dall'acquirente o da un terzo, il luogo dove il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente.

b - **acquisti intracomunitari di beni** - È considerato luogo di acquisto intracomunitario di beni il luogo in cui i beni si trovano al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente.

c - **prestazioni di servizi** - Il luogo di una prestazione di servizi è il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale. Tuttavia, rispetto a questo criterio generale di tassazione vi è una numerosa serie di eccezioni che, ai fini della tassazione, hanno riguardo al luogo di materiale esecuzione di talune prestazioni, al luogo in cui si trova l'immobile, alla tratta di trasporto effettuata sul territorio dello Stato, al luogo in cui è stabilito il cessionario o il committente, infine al

---

<sup>23</sup> Pertanto, sussistendo il requisito della territorialità, unitamente agli altri, l'operazione è rilevante agli effetti dell'IVA: andrà fatturata, registrata e darà luogo a tutti gli adempimenti previsti dalla disciplina del tributo; se invece il presupposto territoriale manca, l'operazione è da considerarsi non rientrante nell'ambito di applicazione IVA in Italia, anche se occorrerà rilevarla in contabilità generale. Tuttavia la mancanza del requisito territoriale non elide il diritto alla detrazione e all'eventuale rimborso dell'IVA pagata sugli altri acquisti imponibili, qualora le operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato, se effettuate nel territorio stesso, darebbero diritto alla detrazione dell'imposta (articolo 19, comma 3, lettera b) del D.P.R. 633/1972).

luogo di materiale utilizzo della prestazione<sup>24</sup>.

d - **importazioni di beni** - L'importazione di beni è effettuata nello Stato membro nel cui territorio si trova il bene nel momento in cui entra nella Comunità.

Ai fini di una piena comprensione dei concetti qui riepilogati, concernenti il luogo di tassazione, in particolare delle cessioni di beni, va detto che l'articolo 10 del Trattato di Roma, istitutivo della CEE (Legge 14 ottobre 1957, n. 1203), al concetto tradizionale di importazione ha affiancato il nuovo concetto di "**immissione in libera pratica**", che concerne l'introduzione all'interno dell'Unione Europea di beni non destinati ad essere consumati nel Paese di ingresso, bensì in un diverso Paese membro.

La norma del Trattato, ribadita nell'art. 79 del Codice doganale comunitario approvato con Regolamento CEE 2913/1992, stabilisce infatti che sono considerati "in libera pratica" in uno Stato membro i prodotti provenienti da Paesi terzi per i quali siano state adempiute in tale Stato le formalità di importazione e riscossi i dazi doganali e le tasse equivalenti.

Nella sostanza, **l'immissione in libera pratica attribuisce la posizione doganale di merce comunitaria ad una merce non comunitaria**. Si distingue dall'importazione definitiva, tuttavia, perché i beni introdotti alle condizioni sopra citate godono nel territorio nazionale di immissione della sospensione del pagamento dell'IVA, nella misura in cui gli stessi siano destinati a proseguire "tal quali"<sup>25</sup> verso altri Stati membri dell'Unione Europea nell'ambito appunto di una transazione intracomunitaria.

Più in particolare, le **transazioni intracomunitarie** (cessioni, acquisti, servizi) sono solo quelle compiute tra operatori economici residenti in diversi Stati membri dell'Unione Europea e che prevedono il trasferimento fisico di merce da un Paese membro all'altro. Esse, come accennato nel paragrafo iniziale, sono regolate dal principio di tassazione a destino: nelle operazioni transfrontaliere lo Stato percettore dell'imposta non è, infatti, quello del cedente o prestatore, bensì quello dell'acquirente o committente. Questi avrà così facilità ad esercitare il proprio diritto alla detrazione, atteso che potrà scomputare dall'imposta dovuta all'Erario del Paese in cui risiede l'imposta della stessa "nazionalità", benché assolta su acquisti effettuati presso operatori di Stati membri differenti.

<sup>24</sup> Si ricorda, in particolare che a decorrere dal 1° gennaio 2010, ci sarà un ribaltamento della regola generale per cui le prestazioni di servizi saranno tassate, nei rapporti B2B, nel luogo in cui è stabilito il cessionario/committente.

<sup>25</sup> Il significato del termine "tal quali" si trova all'art. 84, comma 3 del Codice doganale comunitario 2913/1992, il quale afferma che sono tali le merci che non hanno subito alcuna operazione di perfezionamento o di trasformazione.

### 3. Le regole di determinazione dell'imposta. Categorie di operazioni

#### 3.1 La base imponibile

In linea generale l'IVA deve essere applicata sull'ammontare complessivo di tutto ciò che è dovuto al cedente o al prestatore quale controprestazione della cessione di beni o della prestazione di servizi. La **base imponibile** è costituita, pertanto, dall'ammontare complessivo dei corrispettivi previsti contrattualmente, compresi gli oneri accessori. L'espresso riferimento ai corrispettivi pattuiti ("corrispettivi dovuti secondo le condizioni contrattuali") fa chiaramente intendere che la determinazione della base imponibile è lasciata alla libera volontà delle parti.

Il principio del **corrispettivo pattuito** patisce eccezioni solo per quelle particolari ipotesi nelle quali non esiste un pattuito negoziale<sup>26</sup> e riguardano:

- le cessioni e le prestazioni di servizi dipendenti da atto della pubblica Autorità, in cui la base imponibile è costituita dall'indennizzo determinato dall'autorità competente o dal prezzo di aggiudicazione;
- la cessione gratuita di beni, l'autoconsumo, l'assegnazione dei beni ai soci, le dazioni in pagamento e le permuta, per le quali la base imponibile è data dal **valore normale** delle singole operazioni;
- altre fattispecie, in un'ottica antievasiva, in cui le cessioni e le prestazioni di servizi sono effettuate nei confronti di destinatari con cui sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici, in cui la base imponibile è pari al valore normale.

Ai fini della Direttiva 2006/112, per «valore normale» s'intende l'intero importo che l'acquirente o il destinatario, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente nel territorio dello Stato membro in cui l'operazione è imponibile per ottenere i beni o servizi in questione al momento di tale cessione o prestazione.

---

<sup>26</sup>Cfr. art. 13 D.P.R. 633/1972.



## 3.2 Le aliquote IVA<sup>27</sup>

Ciascuno Stato membro stabilisce la misura percentuale **dell'aliquota IVA ordinaria**<sup>28</sup> da applicare alla base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi. Ogni Stato ha altresì la facoltà di adottare **una o due aliquote IVA ridotte**<sup>29</sup> non inferiori al 5%. Per espressa previsione dell'art. 110 della Direttiva 2006/112, gli Stati membri che al 1° gennaio 1991 applicavano aliquote ridotte inferiori al minimo prescritto del 5% possono continuare ad applicarle<sup>30</sup>. In Italia, attualmente, esistono due aliquote ridotte: al 4 ed al 10%. Le operazioni assoggettate a tali aliquote sono enumerate rispettivamente nelle tabelle A, parte II e parte III allegate al DPR 633/72.

Il Consiglio dell'Unione Europea durante la 2940<sup>a</sup> sessione tenutasi a Bruxelles il 5 maggio 2009 ha adottato la Direttiva 2009/47/CE<sup>31</sup> che consente - a titolo permanente - il ricorso facoltativo ad aliquote ridotte IVA per determinati **servizi ad alta intensità di lavoro** prestati localmente, compresi i servizi di ristorazione, per i quali non vi sono rischi di concorrenza sleale tra fornitori di servizi nei vari Stati membri. L'adozione della Direttiva fa seguito all'accordo politico raggiunto in sede di Consiglio il 10 marzo 2009. Il ricorso facoltativo ad aliquote IVA ridotte in taluni settori, è uno degli interventi individuati nel piano di ripresa economica approvato dal Consiglio europeo di dicembre.

Le attuali norme comunitarie sono il risultato di varie iniziative prese nel corso degli anni, compresa la decisione del 1992 relativa all'armonizzazione delle aliquote IVA nel quadro del mercato unico dell'Unione Europea, la decisione del 2000 che autorizza l'applicazione di aliquote IVA ridotte per i servizi ad alta intensità di lavoro prestati localmente allo scopo di stimolare l'occupazione e le deroghe accordate nel 2004 ai nuovi Stati membri.

<sup>27</sup> Cfr. art. 16 del D.P.R. 633/1972 e Tabella A, approvata con D.M. 28 febbraio 1985.

<sup>28</sup> La percentuale dell'IVA ordinaria non può essere inferiore al 15% e superiore al 25%.

<sup>29</sup> Le aliquote ridotte si applicano unicamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III alla Direttiva 2006/112, ossia, in particolare a: prodotti alimentari, erogazione di acqua, prodotti farmaceutici, apparecchi medici, trasporto di persone, fornitura di libri, diritto di uso di impianti sportivi, alloggio fornito da alberghi e simili.

<sup>30</sup> Per conoscere il dettaglio delle aliquote IVA si può consultare il sito della Commissione Europea all'indirizzo: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/traders/vat\\_rates](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/vat_rates)

<sup>31</sup> Pubblicata su GUUE Serie L 116 del 9 maggio 2009.

Finora le aliquote ridotte per i servizi ad alta intensità di lavoro prestati localmente sono state autorizzate soltanto in via provvisoria.

Conformemente alla citata Direttiva, gli Stati membri possono applicare a titolo permanente aliquote IVA ridotte anche alle sottoelencate fattispecie, che vanno ad integrare quelle già contenute nell'allegato III della direttiva 2006/112/CE:

- 1) ai seguenti servizi ad alta intensità di lavoro prestati localmente:
  - piccole riparazioni di biciclette, di calzature e articoli in pelle nonché di indumenti e biancheria per la casa (inclusi lavori di raccomodatura e di modifica);
  - pulitura di vetri e pulizie presso privati;
  - servizi di assistenza domestica quali aiuto domestico e assistenza a bambini, anziani, malati o disabili;
  - parrucchieri;
  - riparazione e ristrutturazione di abitazioni private, esclusi i materiali che costituiscono una parte significativa del valore del servizio reso;
- 2) ai servizi di ristorazione e catering;
- 3) alle cessioni di libri su qualsiasi tipo di supporto fisico.

### 3.3. Le operazioni esenti

Sono previste **esenzioni** per i servizi di interesse pubblico<sup>32</sup>, dettate da ragioni di politica economica e di utilità sociale. Tuttavia, per i soggetti passivi d'imposta che pongono in essere tali operazioni non è consentita la detrazione dell'IVA assolta nella fase dell'acquisizione dei beni e servizi impiegati nello svolgimento delle prestazioni oggetto di esenzione poiché, se così non fosse, le stesse giungerebbero al consumo completamente detassate. Pertanto, l'Erario percepisce una parte d'imposta, mentre i contribuenti che effettuano tali attività incorporeranno nel corrispettivo riscosso l'imposta pagata a monte e non detratta. Le operazioni hanno tutte carattere oggettivo, infatti, non ha rilevanza chi è il soggetto che le pone in essere, fermo restando il presupposto che deve trattarsi di un soggetto passivo d'imposta. Va precisato che, poiché le esenzioni costituiscono una deroga al principio generale della tassazione, per cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizio effettuata a titolo

<sup>32</sup> *Servizi pubblici postali, servizi sanitari, istruzione, ecc. Cfr. art. 10 del D.P.R. 633/1972.*

oneroso da un soggetto passivo, il loro ambito applicativo deve essere interpretato restrittivamente, senza che si possa far ricorso ad una interpretazione estensiva ovvero per analogia<sup>33</sup>.

### 3.4 Le operazioni non imponibili<sup>34</sup>

A differenza delle esenzioni di cui al paragrafo precedente, quelle che il legislatore comunitario ha introdotto ai Capi da 4 a 10 del Titolo IX della Direttiva 2006/112 concernono prevalentemente le **operazioni con l'Estero**, ovverosia con Paesi e/o soggetti intracomunitari, e le cessioni cd. intracomunitarie, ovverosia poste in essere tra soggetti passivi di imposta in due diversi Stati membri della UE: esse attuano il principio della tassazione delle operazioni nel Paese di destinazione, con conseguente detassazione delle stesse nel Paese di origine. Questa categoria di operazioni, che in Italia sono qualificate come "non imponibili", pur non scontando l'imposta a valle, consentono la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti.

#### **Le cessioni intracomunitarie di beni**

Gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni.

Tuttavia per usufruire del non assoggettamento è necessaria la presenza dei seguenti requisiti:

- l'acquirente è soggetto IVA nel proprio Stato membro<sup>35</sup>;
- la prova del trasferimento del bene fuori dallo Stato membro di origine (e del suo arrivo nello Stato di destinazione in cui l'acquirente è soggetto IVA).

Sono altresì non imponibili le cessioni di mezzi di trasporto nuovi e le cessioni di prodotti assoggettati ad accisa, indipendentemente dalla qualità dei soggetti tra i quali avviene la trasazione (soggetto passivo o privato consumatore), in quanto per queste cessioni opera sempre il principio della tassazione a destino.

<sup>33</sup> Questo principio è stato ribadito in numerose pronunce della Corte di Giustizia.

<sup>34</sup> La Direttiva 2006/112 elenca le esenzioni, nell'accezione di operazioni non imponibili, negli artt. 138 e seguenti Cfr. artt. 8, 8-bis e 9 del D.P.R. 633/1972; art. 41 del D.L. 331/1993.

<sup>35</sup> Cfr. paragrafo: 2.3. La identificazione fiscale dei soggetti passivi.

**ESEMPLIFICAZIONE DI CESSIONE INTRACOMUNITARIA<sup>36</sup>**

Un operatore italiano che cede beni ad un soggetto passivo d'imposta identificato in altro Stato membro e invia gli stessi nel paese dell'acquirente (o in un altro paese della Comunità), non assoggetta ad IVA la vendita, in quanto i beni saranno tassati nel territorio dello Stato membro di destinazione da parte dell'acquirente o di un terzo dallo stesso incaricato (nell'ipotesi di triangolazione comunitaria<sup>37</sup>)

**ESEMPLIFICAZIONE DI CESSIONE INTRACOMUNITARIA  
IN TRIANGOLAZIONE**

Un operatore italiano IT, primo cedente, vende ad un soggetto tedesco DE, promotore della triangolazione, e su incarico dello stesso invia direttamente dall'Italia i beni ad un'impresa francese FR, destinataria finale, in Francia. IT emette fattura senza IVA con indicazione: "non imponibile ai sensi dell'art. 41 del D.L. 331/1993 operazione triangolare" e la annota nel registro delle vendite.

**Le esportazioni**

Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

- le cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore o per suo conto, fuori della Comunità;
- le cessioni di beni spediti o trasportati, da un acquirente non stabilito nel loro rispettivo territorio, o per conto del medesimo, fuori della Comunità, ad eccezione dei beni trasportati dall'acquirente stesso e destinati all'attrezzatura o al rifornimento e al vetto-vagliamento di navi da diporto, aerei da turismo o qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato;
- le cessioni di beni ad organismi riconosciuti che li esportano fuori della Comunità nell'ambito delle loro attività umanitarie, caritative o educative fuori della Comunità;
- le prestazioni di servizi consistenti in lavori inerenti a beni mobili acquistati o importati per subire tali lavori nella Comunità e spediti o trasportati fuori della Comunità dal prestatore di servizi, dal destinatario non stabilito nel loro rispettivo territorio, o per loro conto;
- le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie, qualora siano direttamente connesse alle esportazioni o importazioni di beni vincolati a custodia temporanea doganale, zona

<sup>36</sup> *Un soggetto d'imposta nazionale che vende beni in Italia ad un privato consumatore o ad un imprenditore o professionista che acquista i beni per fini personali ancorché residenti in altro Stato membro, deve applicare l'IVA sulla cessione e non realizza uno scambio intracomunitario.*

<sup>37</sup> *Cfr. art. 41 del D.L. 331/1993 e C.M. 23 febbraio 1994, n. 13.*

franca o deposito franco, deposito doganale, perfezionamento attivo, ammissione temporanea, in regime di transito comunitario in terno, regime di deposito diverso da quello doganale per i beni diversi da quelli destinati ad essere ceduti allo stadio del commercio al minuto.

### **Gli acquisti intracomunitari di beni**

Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

- gli acquisti intracomunitari di beni la cui cessione da parte di soggetti passivi è, comunque, esente nel loro rispettivo territorio;
- gli acquisti intracomunitari di beni la cui importazione è, comunque, esente a norma dell'articolo 143, lettere a), b), c) e da e) a l) della Direttiva IVA;
- gli acquisti intracomunitari di beni per i quali, a norma degli articoli 170 e 171 della Direttiva IVA, l'acquirente dei beni beneficia, comunque, del diritto al rimborso totale dell'IVA che sarebbe dovuta a norma delle disposizioni di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b)<sup>38</sup>;
- l'acquisto intracomunitario da parte del cessionario-cedente nell'ambito di una triangolazione.

#### ESEMPLIFICAZIONE DI ACQUISTO INTRACOMUNITARIO IN TRIANGOLAZIONE

Un operatore italiano IT, promotore della triangolazione, acquista beni da un soggetto d'imposta francese FR, primo cedente, incaricando lo stesso di inviare direttamente dalla Francia alla Germania i beni ceduti a soggetto d'imposta tedesco DE destinatario finale. IT riceve fattura da FR per acquisto intracomunitario, la integra senza imposta richiamando l'art. 40, comma 2, del D.L. 331/1993 e la annota nel registro degli acquisti e delle vendite. Emette nei confronti di DE fattura non imponibile ai sensi dell'art. 41 del D.L. 331/1993, designando espressamente nello stesso documento DE responsabile, in sua sostituzione del pagamento dell'imposta (MwSt<sup>39</sup>) quando i beni arrivano in Germania.

### **Le importazioni**

Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

- le importazioni definitive di beni la cui cessione da parte di soggetti passivi è, comunque, esente nel loro rispettivo territorio;

<sup>38</sup> Art. 2, § 1, lett. b): sono soggetti ad IVA gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro -da un soggetto passivo in quanto tale o da un ente non soggetto passivo, quando il venditore è un soggetto passivo che agisce in quanto tale che non beneficia della franchigia per le piccole imprese e che non rientra nelle disposizioni degli articoli 33 e 36; -quando si tratta di mezzi di trasporto nuovi; -quando si tratta di prodotti soggetti ad accisa.

<sup>39</sup>Mehrwertsteuer.

- le importazioni definitive di beni disciplinati dalle Direttive 69/169/CEE, 83/181/CEE e 2006/79/CE del Consiglio;
- le importazioni definitive di beni in libera pratica in provenienza da un territorio terzo facente parte del territorio doganale della Comunità, che potrebbero fruire dell'esenzione di cui al punto precedente, se fossero importati non in libera pratica;
- Le importazioni di beni spediti o trasportati a partire da un territorio terzo o da un paese terzo in uno Stato membro diverso da quello d'arrivo della spedizione o del trasporto, se la cessione dei beni, effettuata dall'importatore designato o riconosciuto come debitore dell'imposta è esente conformemente all'articolo 138 della Direttiva 2006/112;
- Le reimportazioni di beni nello stato in cui sono stati esportati, da parte di chi li ha esportati, che beneficiano di una franchigia doganale;

### 3.5 Le vendite a soggetti privati comunitari

Al contrario delle cessioni tra soggetti passivi, le vendite a soggetti privati di beni, diversi dai mezzi di trasporto nuovi, spediti o trasportati in un altro Stato membro sono imponibili nel Paese del cedente.

#### ESEMPLIFICAZIONE DI VENDITA A PRIVATI

Un soggetto privato nazionale ovvero un imprenditore individuale o un professionista italiano che per fini personali o per finalità estranea all'esercizio dell'impresa, arte o professione, trovandosi in Inghilterra o in un altro paese comunitario acquisti beni, è soggetto al pagamento dell'imposta (VAT) nel Paese del venditore e non deve corrispondere l'IVA al suo ritorno in Italia.

Tuttavia, nel caso delle **vendite a distanza**<sup>40</sup> (cd. vendita per corrispondenza ovvero commercio elettronico indiretto) di beni destinati ad un privato, è sancita una deroga:

- la vendita è imponibile nel paese di origine dei predetti beni se il fatturato annuo verso il Paese di destinazione delle merci non supera una determinata soglia (le soglie di imponibilità delle vendite a distanza sono determinate da ciascuno Stato membro, cfr. Tabella 1). Il fornitore emette una fattura assoggettata ad IVA secondo l'aliquota in vigore nel territorio del proprio Stato.

<sup>40</sup> In verità il concetto di vendita a distanza, come anche chiarito dal legislatore nazionale con l'articolo 11-quater del D.L. n. 35 del 1995, riguarda le "cessioni di beni con trasporto a destinazione da parte del cedente, a nulla rilevando le modalità di effettuazione dell'ordine di acquisto".

- qualora l'importo annuo delle vendite superi la soglia di imponibilità delle vendite a distanza nello Stato di destinazione dei beni, il fornitore dovrà identificarsi ai fini IVA nel predetto Stato per poter fatturare la cessione secondo l'aliquota in esso in vigore.

Tabella 1

**Soglie per le vendite a distanza dei Paesi membri  
espresse in Euro**

<b>Austria</b>	<b>100 000</b>
<b>Belgio</b>	<b>35 000</b>
<b>Bulgaria</b>	<b>37 662</b>
<b>Cipro</b>	<b>35 000</b>
<b>Repubblica Ceca</b>	<b>37 622</b>
<b>Danimarca</b>	<b>37 551</b>
<b>Estonia</b>	<b>35 151</b>
<b>Finlandia</b>	<b>35 000</b>
<b>Francia</b>	<b>100 000</b>
<b>Germania</b>	<b>100 000</b>
<b>Grecia</b>	<b>35 000</b>
<b>Ungheria</b>	<b>34 671</b>
<b>Irlanda</b>	<b>35 000</b>
<b>Italia</b>	<b>27 889</b>
<b>Lettonia</b>	<b>34 433</b>
<b>Lituania</b>	<b>36 203</b>
<b>Lussemburgo</b>	<b>100 000</b>
<b>Malta</b>	<b>35 000</b>
<b>Paesi Bassi</b>	<b>100 000</b>
<b>Polonia</b>	<b>44 426</b>
<b>Portogallo</b>	<b>35 000</b>
<b>Romania</b>	<b>32 702</b>
<b>Slovacchia</b>	<b>44 642</b>
<b>Slovenia</b>	<b>35 000</b>
<b>Spagna</b>	<b>35 000</b>
<b>Svezia</b>	<b>33 869</b>
<b>Regno Unito</b>	<b>95 264</b>

In Italia, sono imponibili le **cessioni per corrispondenza** quando il venditore comunitario ha ceduto ad acquirenti non soggetti IVA in Italia, nell'anno precedente o in quello in corso, beni per un ammontare superiore ad euro 27.888,67<sup>41</sup>.

<sup>41</sup> Nel disegno di legge, attualmente all'esame parlamentare, concernente "Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee - Legge comunitaria 2008", è previsto tra l'altro l'adeguamento della misura a 35.000 €, come stabilito dalla Direttiva 2006/112/CE.

### 3.6 Le detrazioni

Nella misura in cui i beni e i servizi acquistati sono impiegati ai fini di operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore:

- l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono ceduti e per i servizi che gli sono resi da un altro soggetto passivo;
- l'IVA dovuta per le operazioni assimilate alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi;
- l'IVA dovuta per gli acquisti intracomunitari di beni;
- l'IVA dovuta per le operazioni assimilate agli acquisti intracomunitari;
- l'IVA dovuta o assolta per i beni importati in tale Stato membro.

Il **diritto alla detrazione** sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile dall'Erario dello Stato membro, ovvero sia nel momento in cui il cedente o prestatore diviene debitore nei confronti dell'Erario per l'imposta relativa all'operazione effettuata.

In relazione a beni e servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a detrazione, sia per operazioni che non danno tale diritto, la detrazione è ammessa soltanto per il pro-rata dell'IVA relativo alla prima categoria di operazioni.

In Italia, l'istituto della detrazione trova compiuta disciplina negli articoli 19, 19-bis, 19-bis 1, 19-bis 2 e 19-ter. Nel loro complesso, le norme dettano i seguenti principi concernenti la titolarità del relativo diritto:

- l'imposta assolta in Dogana, dovuta ovvero addebitata in fattura dai fornitori è detraibile **solo se inerente** all'esercizio delle attività svolte, nel senso che il bene o il servizio acquistato deve essere connesso all'attività del soggetto passivo (principio cd. di inerenza);
- il diritto alla detrazione compete solo in relazione all'imposta addebitata per gli acquisti **afferenti operazioni attive imponibili**; non compete - salvo eccezioni tassative<sup>42</sup> - pertanto per gli acquisti destinati alla effettuazione di operazioni non soggette o esenti (principio cd. di afferenza);

<sup>42</sup> La norma prevede tuttavia le sotto elencate eccezioni, che realizzano la equiparazione ai fini della detrazione di alcune operazioni non soggette a quelle imponibili (cd. operazioni assimilate alle imponibili): cessioni all'esportazione, operazioni assimilate, servizi internazionali (articoli 8, 8 bis, 9, 71, 72 D.P.R. 633/1972); cessioni e servizi intracomunitari (articoli 40 e 41 D.L. 331/93); cessioni o prestazioni carenti del requisito territoriale, a condizione però che le stesse, se effettuate nel territorio dello stato, diano



- i soggetti che esercitano contemporaneamente attività esenti e attività imponibili o assimilate (ad esempio, le attività non imponibili o connesse a regimi speciali di applicazione dell'imposta) esercitano la detrazione mediante l'applicazione di un **calcolo pro-rata**;
- al contrario, i soggetti che esercitano contemporaneamente attività non soggette ad IVA (ovverosia carenti di uno dei presupposti di applicazione dell'imposta) e attività imponibili o assimilate (ad esempio, le attività non imponibili o connesse a regimi speciali di applicazione dell'imposta) esercitano la detrazione mediante la applicazione di un **calcolo pro-quota**.

Il titolare del diritto alla detrazione può esercitarlo - alle condizioni e nei limiti sopra descritti - **non oltre la dichiarazione relativa al secondo anno successivo** a quello in cui il diritto stesso è sorto.

Come detto, i soggetti di imposta che svolgono sia attività imponibili che attività esenti, invece che procedere ad una difficile ripartizione analitica degli acquisti a seconda della loro destinazione al servizio dell'attività imponibile ovvero di quella esente, applicano all'intero ammontare di imposta detraibile un meccanismo di calcolo pro-rata. Il **pro-rata di detrazione** risulta da una frazione che presenta i seguenti importi:

- a) al numeratore, l'importo totale del volume d'affari annuo, al netto dell'IVA, relativo alle operazioni che danno diritto a detrazione (operazioni imponibili ed operazioni non imponibili e assimilate);
- b) al denominatore, l'importo totale del volume d'affari annuo, al netto dell'IVA, relativo alle operazioni che figurano al numeratore e a quelle che non danno diritto a detrazione (operazioni esenti)<sup>43</sup>.

---

*diritto alla detrazione dell'imposta; cessione di denaro o crediti in denaro (art. 2 comma 3 lett. a); cessioni o conferimenti di aziende o rami aziendali (art. 2 comma 3 lett. b); cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati (art. 2 comma 3 lett. d); fusione, trasformazione, scissione (art. 2 comma 3 lett. f) ; cessioni di oro (art. 10 punto 11), effettuate da soggetti che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento; operazioni non soggette di cui all'art. 74 comma 1 (commercio di sali e tabacchi, fiammiferi; editoria; gestione di telefoni pubblici, vendita biglietti di trasporto e di parcheggio).*

<sup>43</sup> *Nel calcolo della detrazione non si tiene, tuttavia, conto di talune operazioni, quali le cessioni di beni ammortizzabili, i passaggi interni nell'ambito della contabilità separata, delle cessioni di danaro, dei conferimenti di azienda, delle cessioni di campioni gratuiti, dei passaggi di beni in caso di fusioni, scissioni e simili, le cessioni di beni che non hanno dato diritto a detrazione, nonché delle operazioni esenti (art. 10, nn. da 1 a 9 del DPR n. 633 del 1972), quando non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa ovvero qualora siano accessorie ad operazioni imponibili.*

## 4. Gli obblighi dei soggetti passivi

### 4.1 La fatturazione, la registrazione e la dichiarazione

I soggetti passivi di imposta devono osservare una serie articolata di **obblighi cd. strumentali** fissati dal Titolo XI della Direttiva 2006/112 per documentare adeguatamente le operazioni compiute. Il sistema di contabilizzazione e rendicontazione dell' IVA si basa su tre livelli di documenti:

- le fatture che ogni soggetto passivo IVA, cedente del bene o prestatore del servizio deve emettere e trasmettere alla controparte dell' operazione, acquirente del bene o committente del servizio<sup>44</sup>;
- i registri, che contengono l'annotazione dei dati esposti nelle fatture e che restano nella sfera del soggetto passivo (salvo che non ne sia esplicitamente richiesta l'esibizione a fini di controllo dalle Amministrazioni Finanziarie degli Stati membri)<sup>45</sup>;
- le dichiarazioni, con le quali si trasmettono alle Amministrazioni Finanziarie le informazioni riepilogative sulle operazioni rilevanti ai fini IVA effettuate nel periodo di riferimento (normalmente l'anno solare)<sup>46</sup>.

Per ogni operazione soggetta ad IVA deve essere emessa una **fattura**, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili. È fattura qualsiasi documento idoneo ad identificare i soggetti e l'oggetto dell'operazione, i corrispettivi, gli altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto o abbuono, l'aliquota e l'imposta dovuta. La fattura rappresenta pertanto, insieme con la bolletta doganale, il documento fondamentale della contabilità IVA; è infatti l'unico documento che permette la rivalsa e - ricorrendone i presupposti - la detrazione dell'imposta.

La fattura si considera emessa all'atto della sua consegna o spedizione all'altra parte ovvero all'atto della sua trasmissione per via telematica: non è pertanto sufficiente ai fini dell'adempimento dell'obbligo di fatturazione la mera compilazione del documento; ne occorre la consegna, la spedizione ovvero l'invio telematico.

---

<sup>44</sup> Cfr. art. 217 e seguenti della Direttiva 2006/112; art. 21 del D.P.R. 633/1972.

<sup>45</sup> Cfr. art. 241 e seguenti della Direttiva 2006/112; artt. 23 e 25 del D.P.R. 633/1972.

<sup>46</sup> Cfr. art. 250 e seguenti della Direttiva 2006/112; art. 8 del D.P.R. 322/1998.

La fattura deve contenere l'indicazione dei seguenti dati:

- la data, che deve essere quella di emissione
- il numero, che deve essere progressivo e con cronologia annuale
- la denominazione delle parti tra le quali è effettuata l'operazione
- la natura, qualità e quantità dei beni ceduti e dei servizi prestati
- il corrispettivo della cessione o della prestazione che può essere espresso anche in valuta diversa dall'euro
- la base imponibile
- il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono o per qualsiasi altro motivo
- l'aliquota IVA applicabile
- l'ammontare dell'imponibile e dell'imposta
- il numero di partita IVA del cessionario del bene o del committente del servizio qualora sia debitore dell'imposta in luogo del cedente o del prestatore (reverse charge, autofattura), con l'indicazione della relativa norma
- per le cessioni intracomunitarie è necessario il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro all'acquirente.

Nelle ipotesi in cui la fattura contiene la indicazione di beni o servizi soggetti ad aliquote diverse, occorre tenere separati i corrispettivi. Le fatture possono essere emesse anche in lingua straniera, tuttavia l'Amministrazione Finanziaria può chiedere la loro traduzione nella lingua nazionale.

Il soggetto d'imposta deve annotare su **apposito registro** le fatture emesse, relative a tutte le operazioni attive (imponibili, non imponibili ed esenti), comprese le autofatture, secondo un ordine progressivo e con il riferimento alla data di emissione.

I registri obbligatori in base alla normativa IVA nazionale oggi devono avere semplicemente le pagine numerate in maniera progressiva<sup>47</sup>: è stato infatti soppresso, per effetto della disposizione dell'art. 8, comma 2 della Legge 18 ottobre 2001, n. 383, l'obbligo della preventiva vidimazione e bollatura da parte dell'Ufficio delle Entrate o del notaio (i quali, dopo aver previamente attribuito a ciascuna pagina del registro un numero progressivo, ne certificavano il numero complessivo nell'ultima pagina<sup>48</sup>).

<sup>47</sup> La numerazione è effettuata direttamente dal contribuente e deve avvenire, con riguardo ad ogni singolo foglio, prima dell'utilizzazione (Circolare 92/2001)

<sup>48</sup> La soppressione dell'obbligo di bollatura iniziale riguarda più in generale tutti i registri previsti dalla normativa fiscale (ad eccezione del registro dei rifiuti speciali), oltre che il libro giornale ed il libro degli inventari, previsti dal codice civile.

È ammesso, in luogo dei registri, l'uso di schedari a fogli mobili o tabulati di macchine elettrocontabili e sistemi informatici o elettronici, alla condizione che ciascun gruppo di fogli mobili venga utilizzato per un solo tipo di operazioni (registrazione delle fatture attive, dei corrispettivi, ecc.)<sup>49</sup>.

L'art. 39, comma 3 del D.P.R. 633/1972, dispone che i registri, i bollettari, gli schedari e i tabulati nonché le fatture, le bollette doganali e gli altri documenti previsti dal Decreto IVA devono essere **conservati** a norma dell' art. 22 del D.P.R. 600/1973: pertanto, i registri devono essere conservati per un periodo di 4 anni decorrenti dal 31 dicembre dell'anno in cui è stata presentata la dichiarazione alla quale si riferiscono le registrazioni ovvero per un periodo di 5 anni decorrenti dal 31 dicembre dell'anno in cui è stata omessa la presentazione della dichiarazione<sup>50</sup>. Il detto termine di legge viene tuttavia prorogato nel caso di notifica di accertamento e permane sino alla definizione dell'accertamento stesso, con eventuale limitazione alle sole scritture rilevanti per la decisione della controversia.

Anche il **luogo (o i luoghi) di conservazione delle scritture contabili** deve essere comunicato all'Amministrazione Finanziaria al fine di consentire l'effettuazione di eventuali controlli (art. 35, comma 2, lett. d) D.P.R. 633/1972). Sussiste la possibilità di tenere e conservare i registri e le altre scritture sia nei luoghi in cui il contribuente esercita la propria attività (sede legale o amministrativa, uffici, negozi, stabilimenti, ecc.) sia presso terzi (professionisti, centri di elaborazione dati, ecc.). In tale ultima evenienza è necessario che il depositario rilasci al contribuente una attestazione nella quale vengano indicate le scritture in suo possesso e la sua disponibilità all'esibizione agli organi di controllo.

I soggetti passivi IVA - anche se nel periodo di riferimento non hanno effettuato operazioni rilevanti ai fini del tributo - sono obbligati alla presentazione di una **dichiarazione annuale** dell'IVA relativa a tutte le operazioni effettuate nell'anno precedente, che consente la liquidazione definitiva del debito o del credito del contribuente e permette la determinazione del suo volume di affari.

---

<sup>49</sup> Nessuna differenza sussiste pertanto, sotto il profilo sostanziale, tra i registri ed i tabulati meccanografici in quanto questi ultimi, qualora numerati ritualmente, costituiscono essi stessi registri contabili secondo le prescrizioni del Decreto Iva (Circolare 16/1990).

<sup>50</sup> Si ricorda che per i soli imprenditori commerciali, tuttavia, ai soli fini civilistici, le scritture devono essere conservate per 10 anni, a partire dall'ultima registrazione.

Le modalità di presentazione della dichiarazione annuale IVA in Italia sono previste nell'articolo 8 del D.P.R. 322/1998, che ha introdotto a regime la dichiarazione cd. unificata per i contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare che devono presentare anche la dichiarazione dei redditi<sup>51</sup>.

Sono **esonerati dalla presentazione** della dichiarazione - pur essendo titolari di partita IVA - solo alcune categorie di contribuenti, tra cui:

- i soggetti che hanno registrato esclusivamente operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10 (anche se dispensati ai sensi dell'articolo 36 bis), purché non debbano eseguire rettifiche dell'IVA assolta sull'acquisto di beni ammortizzabili ai sensi dell'articolo 19 bis 2, ovvero non abbiano effettuato operazioni soggette al meccanismo del *reverse charge* per le quali risultino debitori dell'imposta (quali ad esempio gli acquisiti intracomunitari di beni)
- i produttori agricoli in regime di esonero
- i contribuenti minimi di cui all'articolo 1, commi da 96 a 117 legge 244/2007 (regime introdotto con effetto 01.01.2008)

La dichiarazione IVA, a far data dal 1° maggio 2007 è presentata con **modalità esclusivamente telematiche** entro il termine del 31 luglio dell'anno successivo a quello di riferimento (art. 37, comma 10 D.L. 223/2006, che ha modificato l'articolo 8 D.P.R. 322/1998); il predetto termine risulta ora fissato al 30 settembre a seguito delle ulteriori modifiche all'art. 8 del D.P.R. 322/1998, apportate dall'art. 42, comma 7 - ter, lett. l) del D.L. n. 207 del 2008. La dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è completata la ricezione telematica da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Tabella 2  
**Causale delle operazioni e contabilizzazione**

<b>"IT SRL" ACQUISTA DA FORNITORE</b>	<b>IL FORNITORE DI "IT SRL" CONSEGNA IN</b>	<b>CAUSALE OPERAZIONE</b>	<b>CONTABILIZZAZIONE</b>
ITALIANO	SVIZZERA al cliente di IT SRL	Esportazione	IT SRL acquista in triangolazione ex art. 8, comma 1, lettera a), cede al suo cliente "CH" sempre in art. 8, comma 1, lettera a) del D.P.R. 633/1972 <sup>52</sup>

<sup>51</sup> La dichiarazione annuale in via autonoma rimane invece prevista solo per alcune categorie di contribuenti, che versano in situazioni particolari.

<sup>52</sup> La prova dell'esportazione è data dal "visto uscire" apposto sull'esemplare 3 del DAU dalla dogana di uscita dalla Comunità. Dal 1° luglio 2007, con l'attuazione del nuovo sistema elettronico ECS (Export Control System) il timbro apposto sul DAU è sostituito dal messaggio elettronico di comunicazione del "risultato di uscita", che viene acquisito nell'ambito del MRN (Movement Reference Number).

"IT SRL" ACQUISTA DA FORNITORE	IL FORNITORE DI "IT SRL" CONSEGNA IN	CAUSALE OPERAZIONE	CONTABILIZZAZIONE
UE	ITALIA	Acquisto intracomunitario	Acquisto intracomunitario ex art. 38 del D.L. 331/1993. Al ricevimento della Fattura IT SRL deve integrarla e registrarla ex artt. 46 e 47 stesso decreto. Deve presentare il modello INTRA2 in Dogana.
UE	SVIZZERA al cliente di IT SRL	Triangolazione Extra UE (secondo caso b) della circolare 13 del 23.02.1994	L'intera operazione non rileva ai fini del pagamento del tributo nel territorio dello Stato, poiché l'operazione sorge in altro territorio UE. Il cliente di IT SRL in Svizzera effettuerà un'importazione nello Stato elvetico.
SVIZZERO (o di altro Paese Extra-comunitario)	ITALIA	Importazione	L'IVA andrà versata in Dogana con bolletta di importazione DAU-IMP che andrà annotata sul registro IVA degli acquisti.
SVIZZERO	SVIZZERA al rappresentante fiscale (RF) di IT SRL	Fuori campo Iva ex art. 7, comma 2 del DPR 633/1972	L'operazione sconterà l'IVA in Svizzera contabilizzata dal RF di IT SRL.
RAPPRESENTANTE FISCALE IN ITALIA DI SOGGETTO SVIZZERO	ITALIA	Operazione Imponibile	Registrerà una fattura con IVA ricevuta dal RF di CH nel registro IVA degli acquisti.
EXTRA-UE	SVIZZERA al rappresentante fiscale (RF) di IT SRL	Fuori campo Iva ex art. 7, comma 2 del DPR 633/1972	L'operazione sconterà l'IVA all'importazione in Svizzera contabilizzata dal RF di IT SRL.
ITALIANO	UE	Cessione Intracomunitaria	IT SRL registra acquisto in-terno non imponibile (fat-tura emessa dal fornitore ai sensi dell'art. 58 del DL 331/1993). Emette fattura non imponibile ex art. 41 del D.L. 331/1993. Presenta modello INTRA1 in Dogana.

## 4.2. Il versamento dell'imposta<sup>53</sup>

I soggetti passivi d'imposta devono determinare la loro posizione nei confronti dell'Erario per adempiere all'obbligo di **versamento**, qualora dai conteggi risulti una posizione debitoria; se dal calcolo risulta una differenza a credito, l'importo va ripreso in detrazione nel periodo successivo. La **liquidazione** consiste nella determinazione di una differenza tra i seguenti valori:

- ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel periodo di riferimento risultante dalle annotazioni eseguite sul registro IVA delle vendite;

<sup>53</sup> Cfr. art. 193 e seguenti, della Direttiva 2006/112; art. 27 del D.P.R. 633/1972.

- ammontare dell'imposta dovuta o assolta sugli acquisti, per cui viene esercitato nel periodo il diritto alla detrazione, risultante dalle annotazioni eseguite sul registro IVA degli acquisti.

Il legislatore nazionale ha disposto che la liquidazione ed il versamento dell'IVA a debito avvenga a **cadenza mensile**, con utilizzo del modello F24, entro il 16 del mese successivo a quello di riferimento.

Tuttavia i contribuenti con ridotto volume d'affari (cd. contribuenti minori, ex art. 33 D.P.R. 633/1972) possono optare per le liquidazioni ed i versamenti trimestrali dell'imposta: sono coloro che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore ad € 309.874,14 se effettuano prestazioni di servizio, € 516.456,90 se effettuano cessioni di beni<sup>54</sup> (ovvero entrambe le tipologie di operazioni). I **soggetti trimestrali** eseguono le liquidazioni (e i versamenti) relativi ai primi tre trimestri entro il giorno 16 dei mesi di maggio, agosto e novembre; entro il 16 marzo dell'anno successivo, ovvero entro il maggior termine previsto per il versamento del saldo delle imposte sui redditi per chi presenta la dichiarazione unificata (dal 2007: 16 giugno/16 luglio<sup>55</sup>), viene versato il conguaglio finale (con possibilità di rateazione), che comprende anche le operazioni dell'ultimo trimestre. I trimestrali devono maggiorare l'imposta dovuta trimestralmente dell'1% a titolo di interessi<sup>56</sup>.

A decorrere dall'anno 1991 i contribuenti devono versare entro il 27 dicembre dell'anno di riferimento un **acconto** dell'Iva dovuta a saldo<sup>57</sup>. Dall'obbligo sono tuttavia esclusi i contribuenti che hanno evidenziato un credito d'imposta nell'ultimo periodo dell'anno precedente, o che comunque ritengono di concludere a credito l'anno in corso; ovvero ancora che evidenziano un credito d'imposta nel periodo 1° dicembre (o 1° ottobre se trimestrali) 20 dicembre dell'anno in corso. L'acconto non è dovuto se ammonta a meno di € 103,29.

<sup>54</sup> *Limiti così fissati dal D.P.R. 12 aprile 2001, n. 212. Se nell'anno interessato si supera il limite per l'appartenenza alla categoria, si permane nella semplificazione per tutto l'anno e si transita nel regime normale solo dall'anno successivo.*

<sup>55</sup> *Il versamento va maggiorato degli ulteriori interessi dello 0,40 per cento per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo oltre alla normale maggiorazione dell'1 per cento dovuta da chi versa entro il 16 marzo; e nel caso di versamento successivo al 20 giugno, di un ulteriore 0,40%.*

<sup>56</sup> *Dal 1° gennaio 2002 il contribuente non deve più annotare nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi gli estremi del versamento effettuato, mentre ai sensi del DPCM 9 maggio 2002 i versamenti in scadenza il 16 agosto possono essere effettuati entro il 23 agosto senza alcuna maggiorazione.*

<sup>57</sup> *La normativa in materia di acconto è stata modificata per renderla compatibile con quanto statuito dalla Corte di Giustizia UE che aveva dichiarato incompatibile con la normativa comunitaria il versamento anticipato dell'imposta, nella misura in cui esso non trovava riscontro in operazioni realmente effettuate.*

### 4.3 Gli elenchi INTRASTAT: contenuto e termini di presentazione

Al fine di tenere sotto costante monitoraggio i trasferimenti di beni tra gli Stati membri dell'Unione Europea, ogni soggetto passivo identificato ai fini IVA deve depositare un elenco riepilogativo degli acquirenti identificati ai fini IVA cui ha ceduto beni nonché dei fornitori identificati ai fini IVA dai quali ha acquistato beni<sup>58</sup>.

Le caratteristiche degli **elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie** (listings) detti anche **Modelli INTRASTAT** sono state fissate in Italia con Decreto del Ministero delle Finanze del 21.10.1992 modificato dal D.M. 27.10.2000 (che ha, tra l'altro, introdotto i modelli in euro) e, da ultimo, dal D.M. 20.12.2006. Si suddividono in:

Tabella 3  
**MODELLI INTRASTAT**

ACQUISTI <b>INTRA 2 (rosso)</b>	CESSIONI <b>INTRA 1 (verde)</b>
Frontespizio = <b>base</b> (dati generali)	
Sezione I = <b>bis</b> (operazioni)	
Sezione II = <b>ter</b> (rettifiche)	

Il frontespizio contiene l'indicazione:

- del periodo cui le operazioni contenute sono relative
- i dati sul soggetto obbligato all'adempimento e su quello eventualmente delegato a presentare il modello (spedizionieri, CAAF o terzi)
- i dati riassuntivi dell'elenco, la data, la firma e se consegnato a mano l'apposita annotazione di ricevuta da parte dell'Ufficio doganale ricevente.

La sezione I contiene la descrizione analitica delle operazioni effettuate nel periodo di riferimento: i dati in essa contenuti hanno la doppia natura fiscale e statistica. La sezione II contiene le eventuali variazioni che vanno a rettificare modelli INTRA precedentemente presentati (sono da indicare le sole differenze positive o negative - rispetto a quanto già indicato nella sezione I del modello presentato per un periodo di riferimento precedente).

<sup>58</sup> Cfr. art. 50 del D.L. 331/1993 e D.M. 20 dicembre 2006. *Obbligo di presentazione all'Agenzia delle Dogane competente elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari (mod. INTRA 1 per le cessioni, mod. INTRA 2 per gli acquisti) con periodicità differente (mensili, trimestrali o annuale) in funzione dell'ammontare delle operazioni effettuate nell'anno precedente.*



La **periodicità di presentazione** degli elenchi può essere differente per acquisti e cessioni, in quanto determinata in ragione dell'ammontare delle diverse tipologie di scambi (vendite o acquisti) effettuati nell'anno d'imposta precedente<sup>59</sup>.

Gli elenchi non vanno presentati se nel periodo di riferimento non sono stati realizzati cessioni o acquisti intracomunitari. In materia valgono le disposizioni del DM 20 dicembre 2006.

Tabella4

**Modalità e termini di presentazione dei modelli INTRASTAT**

<b>OPERAZIONE</b>	<b>PERIODICITA'</b>	<b>PRESENTAZIONE</b>
CESSIONI <sup>60</sup> MODELLO INTRA 1	oltre € 250.000,00	MENSILE <sup>61</sup> entro il 20 del mese successivo
	oltre € 40.000,00 e fino a € 250.000,00	TRIMESTRALE entro il mese successivo a ciascun trimestre
	fino a € 40.000,00	ANNUALE entro il 31 gennaio dell'anno successivo
ACQUISTI MODELLO INTRA 2	oltre € 180.000,00	MENSILE entro il 20 del mese successivo
	Facoltativo	TRIMESTRALE entro il mese successivo a ciascun trimestre
	fino a € 180.000,00	ANNUALE entro il 31 gennaio dell'anno successivo

<sup>59</sup> Nel caso di inizio attività, la periodicità è rapportata all'ammontare degli scambi che si presumono di effettuare, con adeguamento in corso d'anno quando si supera la soglia prevista di appartenenza. Dal 2007 se nel corso del periodo d'imposta (coincidente con l'anno solare) viene superata la soglia stabilita per la periodicità, il soggetto obbligato deve presentare gli elenchi con la nuova cadenza a decorrere dal periodo successivo al trimestre nel corso del quale la soglia è stata superata. È altresì tenuto, contestualmente, alla presentazione di un elenco contenente le cessioni o gli acquisti effettuati nei mesi precedenti.

<sup>60</sup> Le cessioni verso San Marino non concorrono a formare il volume degli scambi che rileva ai fini della periodicità, pur dovendo essere riportati negli elenchi riepilogativi.

<sup>61</sup> Gli elenchi relativi al mese di luglio possono essere presentati, a regime, entro il 6 settembre ai sensi del D.P.R. 190/2004. Se l'ultimo giorno di scadenza coincide con la giornata di sabato o è festivo, la data viene prorogata al primo giorno lavorativo successivo. Dal 2007, per chi utilizza il sistema di trasmissione EDI le scadenze sono prorogate di cinque giorni.

I modelli possono essere predisposti in forma cartacea oppure attraverso mezzi informatici. Vanno presentati **all'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane territorialmente competente** in relazione alla sede legale o domicilio fiscale del soggetto obbligato o terzo delegato, direttamente o possono essere spediti, a mezzo raccomandata (vale la data riportata sul timbro postale); su supporto cartaceo o magnetico; in via telematica attraverso il sistema EDI (Electronic Data Interchange) dopo aver stipulato apposita convenzione con l'Agenzia delle Dogane.

## 5. Il nuovo quadro normativo

### 5.1 Le nuove disposizioni: sintesi

Già all'atto della adozione della cd. Direttiva di rifusione 2006/112/CE il legislatore comunitario aveva previsto "nuove modificazioni" della stessa, specificando che l'obiettivo sarebbe stato quello di preparare una soluzione onnicomprensiva (come si è detto: un **VAT Package**<sup>62</sup>) delle problematiche ancora aperte, con particolare attenzione alla lotta alle frodi fiscali.

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

Tuttavia, in attesa che sia possibile l'applicazione piena di tali principi, il Consiglio ha stabilito importanti modifiche alle regole di determinazione del luogo di tassazione delle operazioni B2B (*business to business*). Sulla scorta di quanto stabilito dalle Direttive 2008/8 e 2008/9 del 12 febbraio 2008 unitamente al Regolamento n. 143/2008, pubblicati in Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea L 44/11 e L 44/23 del 20 febbraio 2008, che costituiscono appunto il *VAT Package 2008*, queste sono le modifiche che subirà l'IVA europea nei prossimi sette anni.

Dal **1° gennaio 2010** entrano in vigore le nuove regole:

- sul luogo di tassazione dei servizi B2B, cioè, delle prestazioni di servizi rese ad un soggetto a sua volta identificato, prevedendo, per esse, l'applicazione dell'IVA attraverso il meccanismo del *reverse-charge*<sup>63</sup>. Il luogo di imposizione delle prestazioni di servizi da

<sup>62</sup> Cfr. documento del Consiglio 26 gennaio 2007 n. 5731/07 e Relazione speciale sulla cooperazione amministrativa in materia IVA del Consiglio dell'Unione Europea n. 8/2007, documento del Consiglio del 10 gennaio 2008 n. 5188/08.

<sup>63</sup> Il prestatore non assoggetta ad IVA il servizio fatturato poiché l'obbligo ricade sul committente attraverso l'inversione contabile (*reverse-charge*). Cfr. art. 17, comma 3, D.P.R. 633/1972. Per le prestazioni di servizi da impresa a consumatore finale, il paese della tassazione continuerà ad essere quello del prestatore soggetto d'imposta.

impresa a impresa sarà lo Stato di residenza di colui che richiede la prestazione (committente), e non più quello del prestatore, come previsto dalla normativa in essere. Per le prestazioni di servizi da impresa a consumatore finale, il paese della tassazione continuerà ad essere quello del prestatore;

- sull'aggiornamento delle disposizioni riguardanti il rimborso della imposta;
- sulla stabile organizzazione;
- sul *reverse-charge*;
- sulle disposizioni relative alla identificazione e agli obblighi dei contribuenti;
- sull'individuazione dei servizi forniti per via elettronica.

Dal **1° gennaio 2011** entrano in vigore le modifiche della territorialità riguardanti alcuni dei servizi che sono oggi regolati dal principio del luogo di esecuzione, elencati all'articolo 7, comma 4, lettera b) del D.P.R. 633/1972<sup>64</sup>.

Dal **1° gennaio 2013** entra in vigore una ulteriore modifica delle regole territoriali riguardanti le prestazioni di noleggio di mezzi di trasporto non a breve termine.

Dal **1° gennaio 2015** entrano in vigore le modifiche della territorialità per le prestazioni di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione e di servizi elettronici, nonché le altre disposizioni, riguardanti il settore delle prestazioni effettuate attraverso mezzi elettronici.

---

<sup>64</sup> *Trattasi in particolare dei servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi o affini, quali fiere ed esposizioni e servizi accessori, relativamente ai quali viene operata una distinzione tra le prestazioni per l'accesso a manifestazioni e prestazioni di servizi relativi all'attività.*

## 5.2 Le nuove regole del rimborso IVA

Dal 1° gennaio 2010 entreranno in vigore le nuove regole relative ai **rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto per i soggetti non residenti**<sup>65</sup>: un iter interamente elettronico che assicurerà rimborsi più rapidi e, soprattutto, garantirà la corresponsione degli interessi legali nel caso in cui le Amministrazioni fiscali eroghino i rimborsi in ritardo.

I soggetti passivi di imposta residenti in uno Stato membro possono ottenere il rimborso dell'IVA addebitatagli nello Stato membro di rimborso per beni e servizi fornitigli da altri soggetti passivi in tale Stato membro o per l'importazione di beni in tale Stato membro<sup>66</sup>.

I soggetti passivi di imposta residenti in Italia, identificati con il numero di partita IVA, possono chiedere il rimborso nei vari Paesi della Comunità per i costi che ivi sostengono, seguendo la disciplina sulle detrazioni operante nei singoli Stati.

La peculiarità del nuovo sistema prevede che i soggetti passivi IVA potranno richiedere il rimborso dell'imposta assolta in altro Stato membro mediante **richiesta fatta nello Stato membro di stabilimento, tramite un portale elettronico**. Tale ultimo Stato provvederà ad inoltrare la richiesta allo Stato del rimborso, fornendo anche indicazione sul soggetto passivo (esistenza, pro-rata, ecc.). Nel contempo saranno notevolmente ridotti i casi di materiale presentazione delle fatture di acquisto che potranno essere sostituite da messaggi elettronici, fermo restando la possibilità (non sistematica) dello Stato del rimborso di chiedere in casi specifici la presentazione delle fatture.

Le richieste vanno compilate nella lingua e nella moneta ufficiali del Paese membro al quale si chiede il rimborso.

Il nuovo sistema dovrebbe quindi agevolare gli operatori negli adempimenti necessari per l'ottenimento del rimborso, determinando al tempo stesso una **più stretta collaborazione** tra Stato di stabilimento e Stato del rimborso.

---

<sup>65</sup> Cfr. Direttiva 2008/9/CE istitutiva della nuova procedura per la richiesta del rimborso IVA previsto dall'art. 170 della Direttiva 2006/112.

<sup>66</sup> Cfr. art. 38-ter del D.P.R. 633/1972. La gestione dei relativi rimborsi è curata dall'Agenzia delle Entrate - Centro Operativo di Pescara.

## Uffici delle Amministrazioni Fiscali dei Paesi aderenti all'Unione Europea

### AUSTRIA:

Finanzamt Graz-Stadt  
Teams Ausländerreferate  
Conrad von Hötzendorfstraße 14/18 A  
8018 GRAZ  
Tel: 0043 316 8810  
Fax: 0043 316 810408  
Sito web: <http://www.bmf.gv.at/>



### BELGIO:

Bureau Central de TVA  
pour assujettis étrangers -  
Remboursement  
Tour Sablon, 25 ème étage  
Rue Stevens n°7 B - 1000  
BRUXELLES  
Tel: 0032 2 552 5977/ 2 552 5982  
Fax: 0032 2 552 5542  
Sito web: <http://www.minfin.fgov.be>  
(Lingua: francese, fiammingo, inglese  
e tedesco)



### CIPRO:

Departement of Customs  
and Duty - VAT Service  
M.Karaoli & Gr Afxentiou corner, 1096  
VAT service,1471  
NICOSIA  
Tel: 00357 22 601845  
Fax: 00357 22 660484  
Indirizzo e-mail:  
[izevlaris@vat.mof.gov.cy](mailto:izevlaris@vat.mof.gov.cy)



### DANIMARCA:

ToldSkat Sydjylland Region  
Sønderborg -Hilmar Finsens Gade 18  
6400 SØNDERBORG  
Tel: 0045 7237 5000  
Fax: 0045 7237 5003  
Sito web: <http://www.toldskat.dk/>  
(Lingua: danese, francese, inglese,  
tedesco, spagnolo e svedese)  
Indirizzo e-mail:  
[soenderborg@toldskat.dk](mailto:soenderborg@toldskat.dk)



### ESTONIA:

Estonian Tax and Customs  
Board - Northern Regional Tax Center  
Endla, 8 - 15177 TALLINN  
Tel: 00372 693 4194  
Fax: 00372 693 4111  
Sito web:  
<http://www.emta.ee/?lang=en>



### FINLANDIA:

Uudenmaan verovirasto  
Yritysverotoimisto PL 34  
00052 VEROTUS  
Tel: 00358 9 7311 4311  
Fax: 00358 9 7311 4392  
Sito web: <http://www.vero.fi/>  
(Lingua: finlandese, svedese, inglese)



### FRANCIA:

Centre des impôts des  
non-résidents (CINR) - Inspection TVA  
9 rue d'Uzès - TSA 39203  
75094 - PARIS Cedex 02  
Tel: 0033 1 4476 1907 (ou 08 ou 09)  
Fax: 0033 1 4476 1943  
Sito web: <http://www.finances.gouv.fr>  
(Lingua: francese, spagnolo, tedesco  
e inglese)



### GERMANIA:

Bundeszentralamt für Steuern  
Dienststz Schwedt  
Passower Chaussee 3b  
16303 Schwedt/Oder  
Tel: 01888 406 0  
Fax: 01888 406 4722  
Sito web: <http://www.bzst.bund.de>  
(Lingua: tedesco)



**GRAN BRETAGNA:**

HM Customs & Excise Overseas  
Repayments Unit - Custom House  
PO Box 34 - Queens Quay  
LONDONDERRY BT48 7AE  
Northern Ireland  
Tel: 0044 2871 372600  
Fax: 0044 2871 372520  
Sito web: <http://www.hmce.gov.uk/>  
(Lingua: inglese)  
Indirizzo e-mail:  
[enq.oru.ni@hmce.gsi.gov.uk](mailto:enq.oru.ni@hmce.gsi.gov.uk)

**GRECIA:**

Ministry of Finance  
14th Directorate of VAT  
Sina 2/4  
10672 ATHENES  
Tel: 0030 1 364 7203  
Fax: 0030 1 364 5413  
Sito web:  
<http://www.gsis.gov.gr/home.html>  
(Lingua: greco)

**IRLANDA:**

The Revenue Commissioners  
VAT Repayment Section  
Government Buildings  
ENNIS - County Clare  
Tel: 00353 65 41200  
Fax: 00353 65 40394  
Sito web: <http://www.revenue.ie/>  
(Lingua: inglese)

**LETTONIA:**

The State Revenue Service  
Smilšu Street 1  
LV-1978 RIGA  
Tel: 00371 702 8719  
Fax: 00371 702 8765  
Sito web: [www.vid.gov.lv](http://www.vid.gov.lv)

**LITUANIA:**

Vilniaus apskrities mokesčiu  
inspekcija  
Sermuksniu g. 4,  
2600 VILNIUS  
Fax: 00370 5 2687 689  
Sito web: [www.vmi.lt](http://www.vmi.lt)

**LUSSEMBURGO:**

Administration de  
l'Enregistrement et des Domaines  
Bureau d'imposition XI  
17 , Avenue Guillaume  
BP 31 2010 LUXEMBOURG  
Tel: 00352 449051 (switch board)  
00352 4490 5455 (Bureau XI)  
Fax: 00352 250796 (Bureau XI)  
Sito web: <http://www.etat.lu/FI>  
(Lingua: francese, inglese e tedesco)

**MALTA:**

The VAT Department  
Centrepoint Buildings  
Ta' Paris Road  
BIRKIRKARA CMR 01  
Tel: 00356 2279 9291 / 00356 499  
330  
Fax: 00356 499 386  
Sito web: <http://www.vat.gov.mt>  
Indirizzo e-mail: [vat@gov.mt](mailto:vat@gov.mt)

**PAESI BASSI :**

Belastingdienst/Limburg  
/Kantoor Buitenland  
Postbus 2865  
6401 DJ HEERLEN  
Tel: 0031 (0) 45 577 9500  
Fax: 0031 (0) 45 577 9634  
Sito web: [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl)  
(Lingua: olandese, inglese, tedesco)



**POLONIA :**

Naczelnik Drugiego Urzedu  
Skarbowego  
Warszawa Srodmiescie ul.  
Lindleya 14  
02-013 WARSZAWA  
Tel: 0048 22 5831506

**PORTOGALLO:**

Direcção-Geral das  
Contribuições e Impostos - Direcção  
de Serviços de Reembolsos do IVA  
Avenida João XXI, 76 - Apartado 8220  
1802 LISBOA Codex  
Tel: 00351 1 7950 102  
Fax: 00351 1 7938 113  
Sito web:  
[http://www.portaldasfinancas.gov.pt/  
pt/home.action](http://www.portaldasfinancas.gov.pt/pt/home.action) (Lingua: portoghese)

**REPUBBLICA CECA:**

Financni urad pro Prahu 1  
Stepanska 28  
112 33 Praha 1  
Czech Republic  
Tel: 00420 224 041 111  
Indirizzo e-mail:  
[podatelna@pr1.pm.ds.mfcr.cz](mailto:podatelna@pr1.pm.ds.mfcr.cz)

**SLOVACCHIA:**

Danový úrad Bratislava I Tax  
Bratislava  
Radlinského 37 P.O. BOX 89  
81789 BRATISLAVA  
Tel: 00421 2 5737 8111 / 00421 2  
5737 8118 / 00421 2 5737 8119  
Fax: 00421 2 5737 8900  
Sito web: <http://www.drsr.sk>

**SLOVENIA:**

Davčna Uprava Republike  
Slovenije Tax Administration of the  
Republic of Slovenia  
Davčni Urad LJUBLJANA  
Tax office LJUBLJANA  
Dunajska c. 22  
1000 LJUBLJANA  
Tel: 00386 1 474 4261  
Fax: 00386 1 474 4260

**SPAGNA:**

OFICINA NACIONAL GESTION  
TRIBUTARIA - Iva No Residentes  
General Asencio Cabanillas 3  
28071 Madrid - España  
Telefono +34 91 4539457  
Fax +34 91 5343034  
sito web: [www.aeat.es](http://www.aeat.es)

**SVEZIA:**

Särskilda Skattekontoret  
Carlavägen 21 S  
77183 LUDVIKA  
Tel: 0046 240 87000  
Fax: 0046 240 10340  
Sito web:<http://www.skatteverket.se>  
(Lingua: svedese e inglese)  
Indirizzo e-mail:  
[huvudkontoret@skatteverket.se](mailto:huvudkontoret@skatteverket.se)

**UNGHERIA:**

North Budapest Directorate  
of the Tax and Financial Control Office  
Madarász V. u. 30-36. Budapest,  
H-1138  
PO Box 45 Budapest, H-1387  
Tel: 0036 1 317 3027  
Fax: 0036 1 317 3071  
Sito web:  
[http://www.afeh.hu/english/contents.  
htm](http://www.afeh.hu/english/contents.htm)





## 6. Casi pratici

Questo paragrafo - dedicato ai **"casi pratici"** - costituisce uno strumento utile sia al fine di verificare la propria conoscenza delle norme che regolano l'IVA intracomunitaria, sia ad una applicazione delle stesse a casi concreti. Le soluzioni proposte, a carattere meramente esemplificativo, sono riportate nel paragrafo successivo.

### 6.1 Quesiti

- 1) Un soggetto d'imposta italiano "IT" vende ad un privato francese un bene per euro 5.000,00, consegnandolo in Francia. Il soggetto IVA italiano non ha realizzato nell'anno precedente, né nel corso dell'anno altre cessioni di beni nei confronti di privati francesi con consegna a destino. Che tipo di operazione è?
- 2) Una società italiana "IT1" cede ad un'altra società italiana "IT2" un bene che si trova in un paese extracomunitario. L'operazione è soggetta alle disposizioni IVA?
- 3) La cessione di beni, effettuata da un soggetto passivo d'imposta in Italia nei confronti di un'impresa svedese, che provvede al loro trasporto in Svezia, costituisce un'operazione territorialmente rilevante ai fini dell'applicazione del regime intracomunitario?
- 4) La cessione di beni effettuata da un'impresa italiana "IT" nei confronti di un proprio cliente, operatore economico di Livigno, costituisce un'operazione intracomunitaria?
- 5) L'impresa italiana "IT" vende detersivi a società belga "BE". La consegna dei beni avviene a Milano ed ivi verranno commercializzati. Com'è inquadrabile l'operazione?
- 6) Operatore nazionale "IT" effettua cessione di beni nei confronti di impresa francese "FR" che non è ancora in possesso del numero identificativo TVA. Quest'ultima fornisce prova di essere soggetto d'imposta e di aver richiesto al competente Ufficio fiscale francese l'attribuzione della partita IVA. Può l'operatore italiano "IT" inquadrare la fattispecie in una cessione intracomunitaria? Come viene fatturata l'operazione dal soggetto d'imposta italiano? Quali sono i successivi adempimenti che l'operatore nazionale dovrà assolvere?

- 7)** L'impresa italiana "IT" cede beni ad acquirente soggetto passivo di imposta in Inghilterra "GB". Quest'ultimo chiede che la merce sia direttamente spedita in Norvegia. Può la fattispecie rappresentata essere inquadrata quale operazione intracomunitaria?
- 8)** Come deve essere fatturata la seguente operazione triangolare? Un soggetto d'imposta "IT1" vende beni per un ammontare complessivo di euro 50.000,00 ad un operatore economico italiano "IT2" con ordine di consegnarli direttamente ad un'impresa belga "BE". La vendita dei beni dal secondo operatore nazionale "IT2" al soggetto d'imposta residente in Belgio "BE" avviene con un ricarico del 10%.
- 9)** L'azienda italiana "IT" acquista da fornitore svizzero - il quale ha nominato un rappresentante fiscale nell'Unione Europea - beni spediti direttamente dalla Germania. Può la fattispecie rappresentata essere inquadrata quale operazione intracomunitaria?
- 10)** Operatore spagnolo "ES" vende a soggetto d'imposta italiano "IT" una scaffalatura per un importo complessivo di euro 3.000,00. Il soggetto nazionale "IT" applica un ricarico del 10% e vende il bene a cliente privato italiano. Come viene fatturata la cessione da parte dell'operatore spagnolo?
- 11)** Come deve essere fatturata la seguente l'operazione triangolare? Un soggetto d'imposta nazionale "IT" acquista beni da un'azienda finlandese "FI" per euro 1.000,00. "IT" chiede a "FI" di consegnare direttamente la merce ad un'impresa tedesca "DE" cliente dell'acquirente "IT". La successiva vendita di tali beni dall'operatore "IT" al soggetto d'imposta tedesco "DE" avviene con un ricarico del 20%.
- 12)** Un operatore spagnolo "ES1" effettua cessioni di beni ad impresa italiana "IT". Quest'ultima, a sua volta, cede i beni stessi ad un operatore spagnolo "ES2". La merce viene trasferita direttamente dal primo soggetto spagnolo "ES1" al secondo operatore spagnolo "ES2". Quali sono gli obblighi per il soggetto d'imposta italiano "IT", con riferimento sia al primo acquisto sia alla successiva cessione? Ci sono riflessi IVA in Italia?
- 13)** Un pavimentista, residente ad Aosta svolge una prestazione di servizio consistente nella levigatura di pavimenti di una fabbrica sita a Lione per un'impresa francese. Può la fattispecie rappresentata

essere inquadrata quale prestazione di servizi intracomunitaria? Come si configura l'operazione per l'artigiano nazionale?

- 14)** Un soggetto passivo d'imposta francese "FR" commissiona un trasporto di beni oggetto di scambio intracomunitario ad un autotrasportatore italiano "IT". Su quale soggetto cade l'onere di applicare e liquidare l'imposta? A quale Stato comunitario andrà versata l'IVA?
- 15)** Operatore nazionale "IT1" vende materie prime ad impresa tedesca "DE" e consegna, per conto del proprio cliente tedesco, i beni ad altro soggetto nazionale "IT2" per la lavorazione, al termine della quale quest'ultimo invierà i beni al cliente tedesco "DE".
- 16)** Un soggetto di imposta italiano "IT" esegue in Italia una lavorazione per conto di un committente soggetto passivo di imposta francese "FR". Se al termine della lavorazione i beni sono inviati in Francia, come dovrà essere fatturata la lavorazione prestata?
- 17)** Un soggetto di imposta tedesco esegue in Germania una lavorazione per conto di un operatore identificato in Italia. Se al termine della lavorazione i beni sono inviati in Italia o in un altro Stato membro, quali adempimenti fiscali ricorrono in capo ai soggetti di imposta?
- 18)** Impresa italiana "IT" immette in libera pratica<sup>67</sup> nel territorio nazionale beni di provenienza extracomunitaria, destinati al consumo in Danimarca. Quali adempimenti devono essere assolti dall'operatore italiano "IT" nella fase di immissione in libera pratica? Come risulta configurabile l'operazione per il proseguimento delle merci verso il cessionario danese?
- 19)** Un'azienda tedesca "DE" leader nel settore editoriale intende vendere collane di libri su catalogo a consumatori privati italiani. Dove verrà assolta l'imposta? (1) nel caso in cui le vendite

---

<sup>67</sup> *Regime doganale che comporta il pagamento dei dazi doganali e l'assolvimento delle misure di politica commerciale e di fiscalità locale e determina la libera circolazione della merce estera, sottoposta ai soli vincoli fiscali, nel territorio comunitario (Cfr. art. 10 del Trattato di Roma, istitutivo della CEE, Legge 14 ottobre 1957, n. 1203).*

effettuate verso l'Italia nel corso dell'anno precedente sono state pari a euro 15.678,98. (2) nel caso in cui le vendite effettuate verso l'Italia nel corso dell'anno precedente sono state pari a euro 30.879,56.

**20)** Soggetto d'imposta nazionale "IT" acquista da operatore tedesco "DE" 40 televisori al prezzo unitario di euro 300,00. Contrattualmente, il partner comunitario riconosce al cessionario 3 tv a titolo di sconto e gli addebita le relative spese di trasporto. Si determini, numericamente, a seguito del documento del cedente sotto riportato, la base imponibile e l'applicazione dell'imposta.

DE G.m.b.H. Hamburg De123456789					
	IT S.r.l. Via Cipro, 5 16129 - Genova IT01234560997				
Fattura n. 38	Data 30.06.2009				
Vostro ordine prot. N. 123 del 01.06.2009					
Descrizione	Quantità	Prezzo unitario	Totale	IVA	Aliquota IVA
Televisori mod. XYZ	40	€ 300,00	€ 12.000,00		
Sconto merce	3	€ 300,00	€ 900.00		
Spese di trasporto Contrattualmente a vs. Carico	Hamburg Genoa		€ 400.00		

## 6.2 Risposte ai quesiti

- 1)** È una operazione soggetta ad IVA nazionale poiché carente del presupposto soggettivo, necessario affinché sia riconducibile ad una transazione intracomunitaria, né costituisce una operazione rientrante tra le “vendite a distanza”. Il privato francese corrisponderà al soggetto passivo “IT” l'IVA applicata in fattura, all'aliquota scontata dal bene ceduto.
- 2)** No, perché il bene si trova in un Paese extracomunitario pertanto l'operazione è priva del requisito territoriale per essere considerata rilevante ai fini IVA. Solo successivamente, se l'acquirente “IT2” provvederà a far trasportare il bene nel territorio italiano realizzerà un'importazione a seguito della quale pagherà l'IVA presso l'Ufficio doganale di ingresso in Italia.
- 3)** Sì, la fattispecie rappresentata è operazione intracomunitaria sussistendo tutti e tre i presupposti richiesti dalla normativa contenuta nel D.L. 331/1993. Il soggetto italiano è soggetto passivo d'imposta come pure l'impresa svedese (presupposto soggettivo); lo scambio avviene a titolo oneroso (presupposto oggettivo); i beni vengono movimentati da uno Stato membro della comunità (Italia) ad un altro Stato membro dell'Unione Europea (Svezia).
- 4)** No, la fattispecie rappresentata può essere inquadrata eventualmente come operazione di esportazione se i beni vengono inviati a Livigno. L'operazione non può essere considerata intracomunitaria per mancanza dei presupposti richiesti dalla normativa contenuta nel D.L. 331/1993. Infatti, il soggetto italiano è soggetto passivo d'imposta, il cliente residente in Livigno pur essendo soggetto passivo non è un soggetto comunitario (identificato in altro Stato membro); lo scambio avviene a titolo oneroso per cui sussiste il presupposto oggettivo; i beni vengono movimentati da un territorio comunitario (Italia) verso un territorio escluso dall'Unione Europea per espressa previsione normativa (manca perciò anche il presupposto territoriale).
- 5)** L'operazione sopra descritta è una cessione interna soggetta ad imposta nazionale. Non può trattarsi di cessione intracomunitaria ex art. 41 del D.L. 331/1993 poiché manca il requisito del trasferimento fisico dei beni ceduti, dall'Italia al Belgio (il soggetto belga dovrà,

prima dell'effettuazione dell'operazione, nominare un rappresentante fiscale in Italia ovvero chiedere l'identificazione diretta al Centro Operativo di Pescara).

- 6)** Se l'acquirente francese "FR" fornisce - come nel caso di specie - al cedente italiano idonea prova di essere soggetto d'imposta e necessariamente di aver richiesto l'attribuzione del numero identificativo IVA al competente Ufficio fiscale francese, l'operazione viene effettuata come cessione intracomunitaria e pertanto la fattura che emetterà il soggetto d'imposta nazionale "IT" sarà non imponibile ai sensi dell'art. 41 del D.L. 331/1972. L'operatore italiano "IT" deve, tuttavia, farsi parte diligente al fine di vedersi recapitare il codice identificativo IVA, successivamente attribuito alla controparte francese "FR". Integrerà, inserendo la partita IVA, sulla fattura emessa e presenterà l'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie utilizzando il modello INTRA1-ter.
- 7)** No, l'operazione sopraesposta risulta carente del presupposto territoriale per poter essere inquadrata tra quelle denominate intracomunitarie poiché la Norvegia è Paese extracomunitario. La fattispecie in esame è classificabile quale esportazione.
- 8)** Si rappresenta l'operazione con esemplificazione numerica e breve motivazione degli adempimenti necessari:  
Il primo soggetto nazionale "IT1" = fattura l'operazione al secondo operatore economico italiano "IT2" come cessione non imponibile ai sensi dell'art. 58/1 del D.L. 331/1993, specificando e dimostrando che la merce è spedita in Belgio, non compila modello INTRASTAT imponibile euro 50.000,00.  
Secondo soggetto nazionale "IT2":  
In qualità di cessionario = registra l'acquisto interno non imponibile euro 50.000,00.  
In qualità di cedente = emette fattura non imponibile ex art. 41/1 al belga "BE" e compila il modello INTRA1 imponibile euro 55.000,00  
Il soggetto belga "BE" = effettua un acquisto intracomunitario applicando l'imposta sulla base imponibile indicata in fattura, liquiderà la "TVA" imponibile euro 55.000,00 + "TVA" (aliquota ordinaria 21%) euro 11.550,00.
- 9)** Sì, la fattispecie rappresentata può essere inquadrata come operazione intracomunitaria sussistendo tutti e tre i presupposti richiesti dalla normativa contenuta nel D.L. 331/1993. Il soggetto italiano

è soggetto passivo d'imposta come quello Svizzero - che ha nominato un rappresentante fiscale nell'Unione Europea - (presupposto soggettivo); lo scambio avviene a titolo oneroso (presupposto oggettivo); i beni vengono movimentati da un territorio comunitario, Germania, ad un altro territorio dell'UE, l'Italia (presupposto territoriale) (Cfr. Circolare n. 13 del 23 febbraio 1994 punto 16.3 3° caso, lettera b).

**10)** Si illustrano numericamente gli adempimenti del soggetto d'imposta nazionale "IT", sia nella fase dell'acquisto intracomunitario che in quella successiva di alienazione interna. L'azienda spagnola "ES" fatturerà un'operazione non imponibile poiché realizza una cessione intracomunitaria. L'operatore nazionale a sua volta realizza un acquisto intracomunitario; al ricevimento della fattura dovrà integrarla e registrarla ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.L. 331/1993, attraverso gli adempimenti che seguono:

Operazione attiva = imponibile euro 3.000,00 - aliquota 20% - IVA euro 600,00  
Operazione passiva = imponibile euro 3.000,00 - aliquota 20% - IVA euro 600,00

Debito d'imposta = (operazione attiva euro 600,00  
- operazione passiva euro 600,00) = zero

L'acquisizione come illustrato è neutra ai fini del debito d'imposta nella fase dell'acquisto.

L'impresa italiana vende a proprio cliente privato nazionale il bene applicando un ricarico sul prezzo di acquisto del 10%.

Prezzo netto di vendita: imponibile euro 3.000,00 + 10% = 3.300,00

Operazione attiva di vendita al consumatore finale:

Imponibile	=	euro 3.300,00
Iva (aliquota 20%)	=	euro 660,00
Totale fattura	=	euro 3.960,00

L'imposta pertanto gravante sulla scaffalatura sarà di euro 660,00 che corrisponderà solo il consumatore finale e l'operatore assolverà l'obbligo del versamento all'Erario italiano.

**11)** Si rappresenta l'operazione con esemplificazione numerica e breve motivazione degli adempimenti necessari.

Il soggetto finlandese "FI" fattura l'operazione come cessione intracomunitaria non imponibile specificando che la merce è spedita in Germania, compila modello INTRASTAT finlandese per cessione di beni per euro 1.000,00.

Il soggetto nazionale "IT":

In qualità di cessionario = integra e registra l'acquisto ex art. 40/2 del D.L. 331/1993 poiché darà prova che l'operazione è stata assoggettata ad IVA in altro Stato membro (Germania) per euro 1.000,00 e compila il modello INTRA2.

In qualità di cedente = emette fattura non imponibile ex art. 41/1 del D.L. 331/1993 al tedesco "DE" designandolo quale debitore dell'imposta e compila il modello INTRA1 per euro 1.200,00 .

Il soggetto tedesco "DE": effettua un acquisto intracomunitario applicando la "MwSt" (Mehrwertsteuer) in fattura, liquiderà la "MwSt" per euro 1.200,00 + "MwSt" (aliquota ordinaria 19%) euro 228,00.

**12)** La società italiana "IT" acquista beni che non vengono trasportati o spediti in Italia ma restano in Spagna e qui vengono ceduti. Nel caso in esame, l'operatore italiano "IT" non realizza un acquisto intracomunitario e quindi non deve assoggettare ad IVA l'operazione perché soggetta ad imposta in Spagna. Lo stesso, per non rimanere inciso dall'IVA spagnola, e prima naturalmente dell'inizio di tutta l'operazione, deve nominare in Spagna un proprio rappresentante fiscale il quale:

- annota la fattura di acquisto;
- emette la successiva fattura di vendita con l'IVA spagnola, esercitando la rivalsa nei confronti del secondo operatore spagnolo "ES2":
- contabilizza le due operazioni di acquisto e di vendita;
- recupera l'imposta pagata e versa l'eccedenza riscossa;
- assolve ad ogni altro obbligo fiscale previsto dalla legislazione spagnola.

In Italia non vi è alcun riflesso IVA.

**13)** No, la prestazione di servizio sopra rappresentata non può configurarsi quale operazione intracomunitaria in quanto non rientra tra le tipologie ivi disciplinate. Per l'artigiano nazionale la prestazione ricade nell'ambito di applicazione del D.P.R.633/1972, art. 7, comma 4, lettera a), prestazioni relative a beni immobili il cui principio di territorialità è collegato al luogo dove questi si trovano. Nel caso sopra indicato l'esecuzione avviene fuori dal territorio italiano, dunque, l'operazione è irrilevante ai fini IVA. Avrà solo rilevanza ai fini delle imposte dirette. Al contrario l'operazione sarà rilevante ai fini della TVA francese.



- 14)** L'operazione viene tassata in Francia dal committente il servizio di trasporto "FR". L'autotrasportatore "IT" inserirà in fattura il titolo di non imponibilità ex art. 40, comma 5, del D.L. 331/1993. Sarà pertanto applicata dal committente francese la TVA che verrà versata nelle casse dell'Erario della Repubblica francese.
- 15)** Si rappresentano gli adempimenti necessari per l'intera operazione.  
Il soggetto nazionale "IT1": effettua una cessione intraco-munitaria di beni non imponibile ai sensi dell'art. 41/2 del D.L. 331/1993 per la quale emette fattura nei confronti del tedesco "DE" senza addebito d'imposta. Compila e presenta modello INTRA1. Ha l'onere di munirsi di prova dell'avvenuta uscita dei beni dal territorio nazionale verso la Germania.  
Il soggetto nazionale "IT2": effettua la lavorazione previa annotazione nel registro di carico e scarico previsto dall'art. 50/5 del D.L. 331/1993 ed emette fattura nei confronti del tedesco "DE" non imponibile quale prestazione di servizi relativi a beni mobili resa a soggetto passivo d'imposta in altro Stato membro, ai sensi dell'art. 40, comma 4 bis, del D.L. 331/1993.  
Il soggetto tedesco: effettua, da "IT1" acquisto intracomunitario con assoggettamento ad imposta tedesca. Assoggetta ad imposta tedesca anche la fattura di "IT2" in quanto lavorazione intracomunitaria.
- 16)** Il soggetto passivo italiano effettua una operazione non soggetta ad imposta in Italia ma in Francia ove è identificato il committente: emette una fattura senza applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 40, comma 4-bis, del D.L. 331/1993 e il committente francese assoggetta a TVA nel suo Paese la prestazione.
- 17)** Il prestatore tedesco effettua una operazione non soggetta in Germania ed emette un documento senza imposta; il committente italiano ai sensi dell'art. 40, comma 4-bis, del D.L. 331/1993 deve integrare la fattura estera con IVA nazionale secondo le modalità ed i termini previsti agli articoli 46 e seguenti del D.L. 331/1993.
- 18)** Le operazioni di immissione in libera pratica di beni provenienti da Paesi extracomunitari, ivi compresi i territori esclusi ai fini IVA dall'ambito comunitario, costituiscono a tutti gli effetti importazioni regolate dall'art. 67 del D.P.R. 633/1972. Se il bene importato è destinato a proseguire verso un altro Stato membro, come nell'ipotesi descritta (Danimarca), si rende applicabile il regime sospensivo dell'imposta dovuta all'importazione.

Per ottenere la sospensione dell'imposta il soggetto "IT" che effettua l'immissione in libera pratica deve dichiarare nel DAU-IMP (Documento Amministrativo Unico relativo alle Importazioni) che i beni sono destinati a successiva cessione e spedizione verso altro soggetto registrato ai fini IVA in un altro Stato comunitario. L'ufficio doganale che accetta la dichiarazione d'importazione provvede a liquidare i diritti doganali e l'IVA, riscuote solo i primi e omette la riscossione della seconda, attestando, nel contempo, sulla bolletta doganale, che l'operazione fruisce della sospensione del pagamento dell'imposta sul valore aggiunto con la procedura del daziato sospeso tenendo in evidenza la partita. L'operazione di trasferimento per alienazione dei beni nei confronti di soggetto d'imposta in altro Stato membro costituisce vera e propria cessione intracomunitaria ai sensi dell'art. 41 del D.L. 331/1993. Il cedente nazionale "IT" deve emettere e registrare fattura non imponibile nonché compilare e presentare modello INTRA1 ove anoterà i dati relativi alle bollette d'importazione. Per chiudere la partita del daziato sospeso, il soggetto nazionale "IT" deve presentare alla dogana presso la quale aveva effettuato l'operazione di importazione copia conforme del modello INTRA1.







**19)** Le vendite a distanza sono regolate dai commi 3 e 4 dell'art 40 del D.L. 331/1993, viene prevista una soglia di protezione degli Stati aderenti all'Unione Europea (fissata per l'Italia in euro 27.888,67) se tale soglia non viene superata (1) si avrà l'applicazione dell'IVA nel territorio del cedente, nel caso trattato del soggetto d'imposta tedesco "DE". Se detto limite viene superato (2), l'azienda tedesca "DE" deve procedere alla nomina di un rappresentante fiscale in Italia ovvero identificarsi ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. 633/1972.

**20)** La base imponibile risulta essere di euro 11.500,00 dal totale imponibile dei beni va decurtato (ex art. 15 del D.P.R. 633/1972 a cui fa espresso riferimento l'art. 56 del D.L. 331/1993) l'importo complessivo dello sconto praticato in merce e vanno aggiunte le spese "accessorie" di trasporto (ex art. 12 del D.P.R. 633/1972 a cui fa espresso riferimento l'art. 56 del D.L. 331/1993). L'operatore nazionale pertanto dovrà procedere con la seguente registrazione:  
base imponibile euro 11.500,00 aliquota IVA applicabile 20% - IVA euro 2.300,00 (se la merce oggetto di scambio avesse scontato l'IVA all'aliquota del 10%, del 4% ovvero un titolo di non imponibilità, anche le spese di trasporto accessorie sarebbero state assoggettate alle stesse aliquote).

## 7. Appendice

### 7.1 L'IVA negli Stati membri dell'Unione Europea

	ANNO DI INGRESSO NELLA UE	COD. ISO	N° CARATTERI CODICE IVA	STATO MEMBRO	IMPOSTA	ALIQUOTE APPLICATE		UEM	
						Ridotte	Ordinaria	EURO ADERENTE	
	1957	IT	11	ITALIA	IVA - Imposta sul valore aggiunto	4 10	20	SI	
	1957	BE	9	BELGIO	TVA - Taxe sur la valeur ajoutée	6 12	21	SI	
	1957	FR	11	FRANCIA	TVA - Taxe sur la valeur ajoutée	2,1 5,5	19,6	SI	
	1957	DE	9	GERMANIA	MwSt./USt. - Mehrwertsteuer/Umsatzsteuer	7	19	SI	
	1957	LU	8	LUSSEMBURGO	TVA - Taxe sur la valeur ajoutée	3-6 9-12	15	SI	
	1957	NL	12	OLANDA	BTW - Belasting toegevoegde waarde	0 6	19	SI	
	1973	DK	8	DANIMARCA	Moms - Merværdiafgift	-	25	NO	Corona Danese
	1973	IE	8	IRLANDA	CBL - Cáin Bhreisluacha (Irish) VAT - Value Added Tax (English)	0 4,8 13,5	21,5	SI	
	1973	GB	5-9-12	REGNO UNITO	VAT - Value added tax	0 5	15	NO	Lira Sterlina
	1981	EL	8	GRECIA	ΦΠΑ - Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	4,5 9	19	SI	
	1986	ES	9	SPAGNA	IVA - Impuesto sobre el valor añadido	4 7	16	SI	
	1986	PT	9	PORTOGALLO	IVA - Imposto sobre o valor acrescentado	5 12	20	SI	
	1995	AT	U+8	AUSTRIA	Ust. - Umsatzsteuer	10 12	20	SI	
	1995	FI	8	FINLANDIA	ALV - Arvonlisävero	8 17	22	SI	
	1995	SE	12	SVEZIA	Moms - Mervärdesskatt	6 12	25	NO	Corona Svedese
	2004	CY	9	CIPRO	ΦΠΑ - Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	5	15	SI	
	2004	EE	9	ESTONIA	KM - käibemaks	9	18	NO	Corona Estone EEK
	2004	LV	9-11	LETTONIA	PVN - Pievienotās vērtības nodoklis	10	21	NO	ATS LVL
	2004	LT	9-12	LITUANIA	PVM - Pridėtinės vertės mokestis	5 9	19	NO	Litas LTL
	2004	MT	8	MALTA	VAT - Taxxa tal-Valur Miżjud	5	18	SI	
	2004	PL	10	POLONIA	PTU - Podatek od towarów i usług	0 3 7	22	NO	Złoty PLN

	ANNO DI INGRESSO NELLA UE	COD. ISO	N° CARATTERI CODICE IVA	STATO MEMBRO	IMPOSTA	ALIQUOTE APPLICATE		UEM	
						Ridotte	Ordinaria	ADERENTE	EURO
	2004	CZ	8-9-10	REPUBBLICA CECA	DPH - Daž z poidané hodnoty	9	19	NO	Corona Ceca
	2004	SK	9-10	REPUBBLICA SLOVACCA	DPH - Daž z pridanej hodnoty	10	19	SI	
	2004	SI	8	SLOVENIA	DDV - Davek na dodano vrednost	8,5	20	SI	
	2004	HU	8	UNGHERIA	AFA - általános forgalmi adó	5	20	NO	Fiorino Ungherese HUF
	2007	BG	9-10	BULGARIA	ДДС - Данък върху добавената	0	20	NO	LEV
	2007	RO	10	ROMANIA	TVA - Taxa pe valoarea adăugată	9	19	NO	LEU

## 7.2 Le nuove regole per le prestazioni di servizi (come disciplinati dalle norme comunitarie)<sup>68</sup>

Oggetto della prestazione	Anno di decorrenza <sup>69</sup>	Prestatore del servizio	Committente del servizio	Luogo di tassazione
Prestazioni di servizi generiche (regola generale)	2009	Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto passivo UE	Luogo di stabilimento del prestatore
			Soggetto privato UE	
	2010	Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto passivo UE	Luogo distabilimento del committente
			Soggetto privato UE	Luogo di stabilimento del prestatore
Prestazioni di servizi relativi a beni immobili	2009	Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto passivo Extra UE	Luogo di stabilimento del committente
			Soggetto privato Extra UE	Luogo di stabilimento del prestatore
Prestazioni di trasporto passeggeri	2009	Soggetto passivo UE	Soggetto passivo UE Soggetto privato UE Soggetto Extra UE	Luogo ove è situato l'immobile
			Soggetto passivo UE Soggetto privato UE Soggetto Extra UE	Tassazione proporzionale al luogo di esecuzione

<sup>68</sup> Le norme comunitarie accordano agli Stati membri la facoltà di far ricorso al criterio dell'utilizzo per talune prestazioni di servizi. Trattandosi, tuttavia di decisioni che dipendono dalla autonoma volontà degli Stati, non se ne terrà conto nell'ambito dell'individuazione dei nuovi criteri.

<sup>69</sup> L'indicazione anno 2009 tende a fotografare la situazione attuale che in taluni casi non subisce modifiche in relazione alle nuove regole introdotte dal "pacchetto IVA".

<sup>70</sup> Soggetto passivo non identificato ovvero privato consumatore, non residente nell'Unione Europea.

Oggetto della prestazione	Anno di decorrenza <sup>69</sup>	Prestatore del servizio	Committente del servizio	Luogo di tassazione
Trasporto intracomunitario di beni	2009	Soggetto passivo UE	Soggetto passivo UE	Luogo di stabilimento del committente Luogo di partenza Luogo di partenza
			Soggetto privato UE	
			Soggetto Extra UE	
	2010	Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto passivo UE	Luogo di stabilimento del committente (regola generale)
			Soggetto privato UE	Luogo di partenza
			Soggetto passivo Extra UE	Luogo di stabilimento del committente (regola generale)
Soggetto privato Extra UE			Luogo di partenza	
Trasporto non intracomunitario di beni	2009	Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto passivo UE	Tassazione proporzionale al luogo di esecuzione (in ragione delle distanze percorse)
			Soggetto privato UE	
			Soggetto Extra UE	
	2010	Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto passivo UE	Luogo di stabilimento del committente (regola generale)
			Soggetto privato UE	Tassazione proporzionale al luogo di esecuzione (in ragione delle distanze percorse)
			Soggetto passivo Extra UE	Luogo di stabilimento del committente (regola generale)
			Soggetto privato Extra UE	Tassazione proporzionale al luogo di esecuzione (in ragione delle distanze percorse)
	Attività accessorie al trasporto intracomunitario di beni	2009	Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto passivo UE
Soggetto privato UE				Luogo di esecuzione
Soggetto Extra UE				Luogo di esecuzione
2010		Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto passivo UE	Luogo di stabilimento del committente (regola generale)
			Soggetto privato UE	Luogo di esecuzione
			Soggetto passivo Extra UE	Luogo di stabilimento del committente (regola generale)
			Soggetto privato Extra UE	Luogo di esecuzione
Attività accessorie al trasporto non intracomunitario di beni	2009	Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto passivo UE	Luogo di esecuzione
			Soggetto privato UE	
			Soggetto Extra UE	
	2010	Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto passivo UE	Luogo di stabilimento del committente (regola generale)
			Soggetto privato UE	Luogo di esecuzione
2010	Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto passivo Extra UE	Luogo di stabilimento del committente (regola generale)	
		Soggetto privato Extra UE	Luogo di esecuzione	
		Soggetto privato Extra UE	Luogo di esecuzione	

Oggetto della prestazione	Anno di decorrenza <sup>69</sup>	Prestatore del servizio	Committente del servizio	Luogo di tassazione
Prestazioni di intermediazione	2009	Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto passivo UE	Luogo di stabilimento del committente
			Soggetto privato UE	Luogo della transazione principale
			Soggetto Extra UE	
	2010	Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto passivo UE	Luogo di stabilimento del committente (regola generale)
			Soggetto privato UE	Luogo della transazione principale
			Soggetto passivo Extra UE	Luogo di stabilimento del committente (regola generale)
Soggetto privato Extra UE			Luogo della transazione principale	
Prestazioni collegate al luogo di utilizzo (*)	2009 <sup>71</sup>	Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto passivo UE	Luogo di stabilimento del committente
			Soggetto privato UE	Luogo di stabilimento del prestatore
			Soggetto Extra UE	Luogo di stabilimento del committente
	2010	Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto passivo UE	Luogo di stabilimento del committente (regola generale)
			Soggetto privato UE	Luogo di stabilimento del prestatore
			Soggetto passivo Extra UE	Luogo di stabilimento del committente (regola generale)
<p><b>(*)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• cessioni e concessioni di diritti d'autore, brevetti, diritti di licenza, marchi di fabbrica e di commercio e altri diritti analoghi;</li> <li>• prestazioni pubblicitarie;</li> <li>• prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, ufficio di studio, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe, nonché elaborazioni di dati e fornitura d'informazioni;</li> <li>• obblighi di non esercitare interamente o parzialmente un'attività professionale, o un diritto di cui al presente paragrafo;</li> <li>• operazioni bancarie, finanziarie e assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione, ad eccezione della locazione di casseforti;</li> <li>• messa a disposizione di personale;</li> <li>• prestazioni di servizi rese dagli intermediari che agiscono in nome e per conto altrui, quando intervengono nelle prestazioni di servizi di cui al presente elenco;</li> <li>• locazione di beni mobili materiali, ad eccezione di qualsiasi mezzo di trasporto;</li> <li>• la concessione dell'accesso ai sistemi di distribuzione di gas naturale e di energia elettrica, nonché del servizio di trasporto o trasmissione mediante gli stessi, e la fornitura di altri servizi direttamente collegati.</li> </ul>				

<sup>71</sup> Per queste operazioni l'Italia ha fatto uso del criterio dell'utilizzo, per cui le prestazioni ricevute da soggetto passivo nazionale sono tassate in Italia se utilizzate in ambito comunitario; al contrario, quelle rese a soggetto extracomunitario (con esclusione delle consulenze tecniche e legali, elaborazioni e fornitura dati e formazione del personale) sono tassate in Italia se ivi utilizzate.

Oggetto della prestazione	Anno di decorrenza	Prestatore del servizio	Committente del servizio	Luogo di tassazione
Prestazioni di servizi relativi a manifestazioni <sup>72</sup> <ul style="list-style-type: none"> <li>• proprie (relative all'attività) + accessorie</li> <li>• servizi di accesso + accessori</li> </ul>	2009 <sup>73</sup>	Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto passivo UE	Luogo di esecuzione
			Soggetto privato UE	
			Soggetto Extra UE	
Prestazioni di servizi relativi a manifestazioni, concernenti l'accesso alle stesse e relativi servizi accessori	2011	Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto passivo UE	Luogo di effettivo svolgimento dell' manifestazione
			Soggetto privato UE	
			Soggetto Extra UE	
Prestazioni di servizi relativi a manifestazioni, concernenti l'attività e relativi servizi accessori	2011	Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto passivo UE	Luogo di stabilimento del committente (regola generale)
			Soggetto privato UE	Luogo di effettivo svolgimento dell' manifestazione
			Soggetto passivo Extra UE	Luogo di stabilimento del committente (regola generale)
			Soggetto privato Extra UE	Luogo di effettivo svolgimento dell' manifestazione
Perizie e lavori relativi a beni mobili	2009	Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto passivo UE	Luogo di stabilimento del committente <sup>74</sup>
			Soggetto privato UE	Luogo di esecuzione
			Soggetto Extra UE	
	2010	Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto passivo UE	Luogo di stabilimento del committente (regola generale)
			Soggetto privato UE	Luogo di esecuzione
			Soggetto passivo Extra UE	Luogo di stabilimento del committente (regola generale)
			Soggetto privato Extra UE	Luogo di esecuzione
Prestazione di servizi di ristorazione e catering (tutte)	2009	Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto passivo UE	Luogo di stabilimento del prestatore
			Soggetto privato UE	
			Soggetto Extra UE	

<sup>72</sup> Prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive scientifiche, educative, ricreative o affini (quali fiere ed esposizioni), compresi i servizi prestati dagli organizzatori ed i servizi accessori.

<sup>73</sup> Per il 2010 la situazione rimane di fatto immutata.

<sup>74</sup> Il criterio del luogo di stabilimento del committente si applica alle ipotesi in cui i beni al termine della lavorazione escano dal Paese in cui la stessa è stata eseguita. In caso contrario, l'operazione è tassabile nel "luogo di esecuzione".

Oggetto della prestazione	Anno di decorrenza	Prestatore del servizio	Committente del servizio	Luogo di tassazione
Prestazioni di servizi di ristorazione e catering (diverse da quelle rese a bordo di navi, aerei e treni nel corso di un trasporto comunitario)	2010	Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto passivo UE	Luogo di esecuzione
			Soggetto privato UE	
			Soggetto Extra UE	
Prestazioni di servizi di ristorazione e catering a bordo di navi, aerei e treni nel corso di un trasporto comunitario	2010	Soggetto passivo UE o Extra UE		Luogo di partenza del trasporto comunitario
			Soggetto passivo UE	
			Soggetto privato UE	
Prestazioni di noleggio di mezzi di trasporto (di breve <sup>75</sup> o di lunga durata)	2009	Soggetto passivo UE o Extra UE		Luogo di stabilimento del prestatore <sup>76</sup>
			Soggetto passivo UE	
			Soggetto privato UE	
Prestazioni di noleggio di mezzi di trasporto a breve termine	2010	Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto passivo UE	Luogo di messa a disposizione del mezzo di trasporto
			Soggetto privato UE	
			Soggetto Extra UE	
Prestazioni di noleggio di mezzi di trasporto a lungo termine	2010	Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto passivo UE	Luogo di stabilimento del committente (regola generale)
			Soggetto privato UE	Luogo di stabilimento del prestatore (regola generale)
			Soggetto passivo Extra UE	Luogo di stabilimento del committente (regola generale)
			Soggetto privato Extra UE	Luogo di stabilimento del prestatore (regola generale)

<sup>75</sup> Per breve durata si intende il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto durante un periodo non superiore a 30 giorni e, per quanto riguarda i natanti, non superiore a 90 giorni.

<sup>76</sup> L'Italia ha fatto uso del criterio di utilizzo, per cui la tassazione nello Stato è limitata all'utilizzo del mezzo di trasporto:

- in Italia, quando il prestatore è soggetto extracomunitario,
- in ambito comunitario, quando il prestatore è stabilito in Italia.



Oggetto della prestazione	Anno di decorrenza	Prestatore del servizio	Committente del servizio	Luogo di tassazione
Prestazioni di noleggio di mezzi di trasporto a lungo termine	2013 <sup>77</sup>	Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto passivo UE	Luogo di stabilimento del committente (regola generale)
			Soggetto privato UE	Luogo di domicilio o residenza del cliente
			Soggetto passivo Extra UE	Luogo di stabilimento del committente (regola generale)
			Soggetto privato Extra UE	Luogo di domicilio o residenza del cliente
Prestazioni di servizi resi per via elettronica, telecomunicazioni, radiodiffusione e teleradiodiffusione	2009	Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto passivo Extra UE	Luogo di stabilimento del committente
		Soggetto passivo UE	Soggetto privato UE	Luogo di stabilimento del prestatore
	2015		Soggetto passivo UE o Extra UE	Soggetto privato Extra UE
		Soggetto passivo UE	Soggetto passivo Extra UE	Luogo di stabilimento del committente (regola generale)
		Soggetto passivo UE	Soggetto privato UE o Extra UE	Luogo di domicilio o residenza del cliente

<sup>77</sup> Le prestazioni di locazione, noleggio e simili di mezzi di trasporto, effettuate nei confronti di privati, sono tassabili nel luogo di messa a disposizione del destinatario se effettivamente rese dal prestatore dalla sua sede coincidente con tale luogo (cfr. art. 56, § 2, Direttiva 2006/112).

## Fonti:

- *Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006*
- *Direttiva 2008/8/CE del 12 febbraio 2008*
- *Direttiva 2008/9/CE del 12 febbraio 2008*
- *Direttiva 2009/47/CE del 05 maggio 2009*
- *D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni ed integrazioni*
- *D.L. 30 agosto 1993, n. 331 convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427*
- *C.M. 23 febbraio 1994, n. 13*
- **PAOLO CENTORE**, *IVA Europea: aspetti interpretativi ed applicativi dell'IVA nazionale e comunitaria*, IV Edizione, Milano, 2008
- **PAOLO CENTORE**, *IVA Europea: il VAT Package 2008*, I Edizione, Milano, 2009
- **G. MANDÒ, D. MANDÒ**, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, XXV Edizione, Milano, 2007
- **RENATO PORTALE**, *Imposta sul valore aggiunto*, XII Edizione, Milano, 2009
- **G. ACCARDO, M. BARTOLUCCI, A. GUERRI, P. GASPARI**, *Guida rapida all'imposta sul valore aggiunto*, Bari, 2006

**Disclaimer:**

Né la Commissione europea né qualunque persona che agisca per conto della Commissione stessa sono responsabili dell'uso che potrebbe essere fatto delle informazioni qui contenute. Le opinioni in questa pubblicazione sono quelle degli autori e non riflettono necessariamente le politiche della Commissione europea.

