

IVA - REGIME TRANSITORIO DEGLI SCAMBI INTRACOMUNITARI

Indice

Fonti normative – Principi generali – Territorio della Comunità

1. LINEAMENTI DELL'ACQUISTO INTRACOMUNITARIO

1.1 Definizione di "acquisto intracomunitario" - 1.2 Presupposti dell'acquisto intracomunitario - 1.3 Deroghe "estensive": operazioni assimilate all'acquisto intracomunitario - 1.4 Deroghe "restrittive": operazioni non considerate acquisto intracomunitario - 1.5 Effettuazione dell'acquisto intracomunitario - 1.6 Territorialità dell'acquisto intracomunitario - 1.7 Debitore dell'imposta

2. TASSAZIONE DELL'ACQUISTO INTRACOMUNITARIO

2.1 Comunicazione al fornitore - 2.2 Base imponibile, aliquote, esenzioni - 2.3 Integrazione della fattura estera - 2.4 Registrazione della fattura - 2.5 Variazioni dell'imponibile - 2.6 Liquidazione e dichiarazione - 2.7 Presentazione degli elenchi riepilogativi (modelli Intrastat) - 2.8 Annotazione movimenti non traslativi.

3. LA DISCIPLINA PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

3.1 Enti non soggetti passivi - 3.2 Gli adempimenti degli enti non soggetti passivi - 3.3 Enti soggetti passivi Iva

4. ALTRE DISPOSIZIONI PARTICOLARI

4.1 Produttori agricoli in regime speciale - 4.2 Soggetti totalmente esenti - 4.3 - Contribuenti minimi in regime forfetario - 4.4 Acquisti di mezzi di trasporto nuovi - 4.5 Acquisto di beni usati - 4.6 Prodotti editoriali

5. SERVIZI INTRACOMUNITARI

5.1 Lavorazioni su beni mobili - 5.2 Trasporti intracomunitari - 5.3 Prestazioni accessorie ai trasporti intracomunitari - 5.4 Intermediazioni su beni mobili

6. LE CESSIONI INTRACOMUNITARIE

7. LE OPERAZIONI TRIANGOLARI

8. ALLARGAMENTO DELLA COMUNITA' (circolare n. 39 del 5/8/2004)

Aliquote ordinarie e codici ISO degli Stati membri dell'UE

Belgio	BE	21 %
Danimarca	DK	25 % (*)
Germania	DE	16 %
Grecia	EL	18 %
Spagna	ES	16 %
Francia	FR	19,6 %
Irlanda	IE	21 %
Italia	IT	20 %
Lussemburgo	LU	15 %
Olanda	NL	19 %
Austria	AT	20 % (**)
Portogallo	PT	19 %
Finlandia	FI	22 %
Svezia	SE	25 % (*)
Regno Unito	GB	17,5 % (*)
Cipro	CY	15% (*)
Estonia	EE	18% (*)
Lettonia	LV	18% (*)
Lituania	LT	18% (*)
Malta	MT	15% (*)
Polonia	PL	22% (*)
Repubblica Ceca	CZ	22% (*)
Repubblica Slovacca	SK	19% (*)
Slovenia	SI	20% (*)
Ungheria	HU	25% (*)
<i>(*) Paese non aderente alla moneta unica</i>		
<i>(**) L'aliquota è del 16% nei territori di Jungholz e Mittelberg</i>		

Fonti normative

Il regime transitorio degli scambi intracomunitari è stato introdotto con la direttiva n. 91/680/CEE del 16/12/91, che ha inserito le relative disposizioni nell'ambito della direttiva sull'Iva n. 77/388/CEE (di seguito, per brevità sesta direttiva); ulteriori modifiche sono state apportate con le direttive n. 92/111/CEE del 14/11/92 e n. 95/7/CE del 10/4/95.

Nell'ordinamento interno le predette disposizioni sono state recepite con il d.l. 30/8/93, n. 331, convertito dalla legge 27/10/93, n. 427, più volte modificato (da ultimo, con il d.lgs. 19/6/2002, n. 191); al decreto 331/93 devono intendersi riferiti, ove non diversamente specificato, gli articoli di legge richiamati nel prosieguo.

I principali chiarimenti dell'amministrazione finanziaria sono stati forniti con le circolari n. 13 del 23/2/94 e n. 145 del 10/6/98.

Principi generali

Scopo del regime transitorio è di “fare da ponte” verso il passaggio al sistema definitivo, che sarà fondato sui principi di tassazione nel paese di origine. In attesa che si realizzino le condizioni per questo passaggio, il regime transitorio assicura, anche dopo l'abolizione delle barriere doganali, il mantenimento, negli scambi commerciali, del principio della tassazione nel luogo di destinazione dei beni.

Con l'abolizione delle dogane, peraltro, la tassazione all'origine è stata già realizzata, in via di principio, nei rapporti commerciali che coinvolgono privati consumatori.

Nel regime transitorio sono state, inoltre, previste regole particolari per alcune tipologie di prestazioni di servizio connesse alla movimentazione di beni, finalizzate a semplificare gli oneri degli operatori economici spostando il luogo di imposizione nel paese di residenza del committente.

In estrema sintesi, le caratteristiche essenziali del regime transitorio possono essere così riassunte:

- a) tassazione delle cessioni di beni tra operatori economici nel paese di destinazione
- b) tassazione delle cessioni di beni verso privati consumatori nel paese di origine
- c) tassazione di determinati servizi resi ad operatori comunitari nel paese del committente

Si vedrà, però, che non mancano importanti eccezioni: il principio di tassazione a destinazione enunciato sub a), per esempio, si applica anche se l'acquirente è un ente non commerciale che non svolge attività rilevanti ai fini Iva; viceversa, può disapplicarsi se l'acquirente è un operatore esente o un agricoltore in regime speciale. Analogamente, il principio di tassazione

all'origine sub b) non si applica mai alle cessioni di mezzi di trasporto nuovi, né alle cosiddette "vendite a distanza" (su catalogo, corrispondenza, e simili) che superano certi limiti quantitativi.

Il territorio della Comunità

La definizione del territorio della Comunità è fornita dall'articolo 7, comma 1, lettera b), del dpr 26/10/72, n. 633, che ricalca, a sua volta, quella fornita dall'art. 3 della sesta direttiva; tali definizioni devono intendersi integrate, a decorrere dal 1° maggio 2004, per effetto dei trattati di adesione sottoscritti dai nuovi quindici Stati membri (Polonia, Ungheria, Repubblica Ceca, Repubblica Slovacca, Slovenia, Estonia, Lettonia, Lituania, Cipro, Malta).

Alla luce di quanto previsto nella stesura aggiornata del testo della direttiva, in corso di elaborazione su iniziativa della Commissione, per territorio della Comunità si intende il territorio dei singoli stati membri¹, con le seguenti esclusioni:

- per l'Italia, i comuni di Livigno e Campione d'Italia e le acque nazionali del lago di Lugano
- per la Grecia, il Monte Athos
- per la Germania, l'isola di Helgoland e il territorio di Busingen
- per la Francia, i Dipartimenti d'oltremare (Guadalupa, Guiana, Martinica e Riunione)
- per la Spagna, Ceuta, Melilla e le isole Canarie (Jersey, Guernsey, ecc)
- per la Finlandia, le isole Aland
- per il Regno Unito, le isole Anglo-Normanne (o isole "del Canale") e Gibilterra.

La corte di giustizia dell'Ue, con sentenza C-181/97 del 28/1/99 ha chiarito che si intendono escluse dal territorio comunitario anche le Antille Olandesi.

Viceversa, ai fini dell'applicazione dell'Iva si considerano inclusi nel territorio comunitario il Principato di Monaco e l'Isola di Man, che si intendono appartenenti, rispettivamente, alla Francia e al Regno Unito, nonché i territori ciprioti di Akrotiri e Dhekelia, i quali, pur essendo sottoposti alla sovranità del Regno Unito, si intendono compresi nel territorio di Cipro.

Si rammenta che non appartiene alla Comunità la Repubblica di San Marino, anche se, come si vedrà, negli scambi italo-sammarinesi trovano applicazione alcune norme proprie del regime transitorio degli scambi intracomunitari.

L'area della Comunità si intende delimitata come sopra non solo ai fini dell'applicazione delle disposizioni sugli scambi intracomunitari, ma agli effetti di tutte le disposizioni in materia di Iva, comprese quelle sulla territorialità delle operazioni contenute nell'art. 7 del dpr n. 633/72 e nell'art. 40 del dl n. 331/93.

¹ Vedi tabella

1. LINEAMENTI DELL'ACQUISTO INTRACOMUNITARIO

Ai sensi dell'art. 38, comma 1, del dl n. 331/93, l'Iva si applica – oltre che alle operazioni indicate nell'art. 1 del dpr n. 633/72 – anche sugli acquisti intracomunitari di beni effettuati nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, arti e professioni o comunque da enti non commerciali soggetti passivi nel territorio dello Stato. Con tale disposizione è stata, quindi, individuata un'ulteriore categoria di operazioni imponibili (gli acquisti intracomunitari, appunto), che si aggiunge a quelle, per così dire, classiche del citato art. 1 del dpr n. 633/72 (cessioni di beni, prestazioni di servizi e importazioni).

1.1 Definizione di “acquisto intracomunitario”

Il comma 2 dell'articolo 38 definisce l'acquisto intracomunitario come l'acquisizione, derivante da atti a titolo oneroso, della proprietà di beni o di altro diritto reale di godimento sugli stessi, spediti o trasportati nel territorio dello Stato dal cedente, nella qualità di soggetto passivo d'imposta, ovvero dall'acquirente o da terzi per loro conto.

1.2 Presupposti dell'acquisto intracomunitario:

Dalle suddette disposizioni si evince che perché possa parlarsi di acquisto intracomunitario debbono coesistere i seguenti presupposti:

a) - soggettività passiva di entrambi i contraenti

Sia il cedente sia il cessionario devono agire in veste di operatori economici; di conseguenza non è acquisto intracomunitario quello effettuato dal privato consumatore, od anche dall'imprenditore che non agisca, però, nell'esercizio dell'attività dell'impresa (va precisato, al riguardo, che i termini "impresa" e "imprenditore", nella normativa comunitaria, hanno un'accezione diversa che nell'ordinamento interno, in quanto esprimono la soggettività passiva ai fini dell'Iva, intesa come svolgimento professionale di un'attività economica di qualunque tipo, incluse le attività libero-professionali).

Tuttavia, se l'acquirente è un ente non commerciale titolare di partita Iva, l'acquisto si considera "comunque" intracomunitario e soggiace, pertanto, alla relativa disciplina, anche se è stato effettuato per finalità estranee all'esercizio di un'attività economica; questa presunzione di inerenza degli acquisti intracomunitari deve ritenersi operante, a maggior ragione, per le società e gli enti commerciali, e trova riscontro nella previsione dell'art. 28-bis, paragrafo 1, lettera a), della

sesta direttiva, che assoggetta all'Iva gli acquisti intracomunitari effettuati, oltre che da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, "da un ente che non è soggetto passivo".

b) Oggetto del trasferimento

E' acquisto intracomunitario quello che comporta l'acquisizione della proprietà o di altro diritto reale di godimento su beni materiali. La corrispondente definizione comunitaria, enunciata al paragrafo 3 del citato articolo 28-bis, richiede "l'acquisizione del potere di disporre come proprietario di un bene mobile materiale"; nella sostanza, essa coincide quindi con quella di "cessione di beni" formulata dall'articolo 5 della sesta direttiva. Il requisito della "materialità" del bene, anche se non esplicitato nella norma nazionale, deve intendersi comunque implicito, dato che le operazioni su beni immateriali non costituiscono cessioni (né, specularmente, acquisti intracomunitari), ma appartengono alla categoria delle prestazioni di servizi.

Supporti fisici di beni immateriali

A riprova di quanto appena detto, nella circolare n. 13/94 è stato precisato che l'introduzione di bobine, nastri, pizze, ecc., provenienti da altri stati comunitari, contenenti opere immateriali (es. film), non realizza un acquisto intracomunitario di beni, in quanto i descritti supporti fisici costituiscono "mezzo al fine" per lo sfruttamento del relativo diritto.

Identico discorso vale, ovviamente, per i supporti di programmi informatici "personalizzati", essendo il bene materiale un semplice strumento per la realizzazione di una prestazione di servizi. Al contrario, va considerato acquisto intracomunitario l'introduzione di dischi, nastri, cassette e altri supporti relativi a software standardizzato o di altri prodotti parimenti standardizzati.

c) Effettività del trasferimento

Un terzo presupposto è la movimentazione del bene da un paese comunitario ad un altro: come si evince dall'art. 38, comma 2, infatti, i beni devono essere "spediti o trasportati nel territorio dello Stato da un altro Stato membro". Occorre insomma, come chiarito nella circolare n. 13 del 23/2/94, la "effettiva movimentazione del bene, con partenza da uno stato membro ed arrivo in Italia, indipendentemente dal fatto che il trasporto o la spedizione siano effettuati dal cedente, dal cessionario o da terzi per loro conto."

La norma, di per sé, è chiara; pur tuttavia, comporta qualche incertezza, a livello operativo, nelle ipotesi in cui lo spostamento fisico del bene oggetto di compravendita tra due operatori di stati membri diversi non avvenga contestualmente alla conclusione del contratto né subito dopo, bensì ad una certa distanza di tempo.

Uno sfasamento temporale si verifica sovente, nella prassi operativa, quando il cliente non è ancora in condizione di ritirare (o di ricevere) la merce perché, per esempio, sta per concludere un contratto di vendita con un terzo, oppure perché non ha, al momento, spazio nei propri magazzini, o

più semplicemente perché sta effettuando diversi acquisti nella zona e si propone, quindi, di razionalizzare il trasporto raggruppando le merci presso un unico fornitore, vettore, deposito, ecc. In simili ipotesi, il cliente chiede al fornitore di trattenere temporaneamente presso di sé la merce fino a nuove istruzioni per la consegna.

Situazioni del genere, abbastanza frequenti nella realtà, parrebbero non aderire perfettamente alla previsione normativa, che richiede, come detto, l'effettivo trasferimento dei beni. E' facile però obiettare che la norma non esige (e non sarebbe ragionevole che lo facesse, in considerazione dei validissimi motivi sopra esposti) l'immediato invio dei beni oggetto di compravendita intracomunitaria; neppure stabilisce un termine per il perfezionamento dell'operazione attraverso la consegna.

D'altro canto, però, non può nemmeno sottacersi che, tenendo presente la realtà commerciale, il legislatore comunitario, anche al fine di agevolare le transazioni "a catena", anche non simultanee, ha previsto l'istituto del "deposito Iva", che ben può rispondere alle esigenze di stoccaggio temporaneo delle merci, in regime sospensivo ai fini Iva, nell'attesa di stabilirne la destinazione: in tal modo è possibile, tra l'altro, realizzare senza pagamento dell'Iva un acquisto intracomunitario (articolo 50-bis, comma 4, lettera a), oppure una cessione ad un operatore identificato in altro Stato membro (lettera c), introducendo la merce in un deposito Iva.

In definitiva, nelle situazioni in cui non sarebbe utile il ricorso al deposito Iva, il problema della non contestualità tra fatturazione e invio dei beni deve trovare soluzione secondo buon senso, evitando di ostacolare i traffici commerciali, facendo sì che l'intervallo temporale appaia compatibile con le ragioni addotte e, possibilmente, documentate mediante contratti, lettere commerciali, ecc. Al riguardo, è opportuno richiamare il parere reso dalla direzione regionale delle entrate del Piemonte in relazione al quesito posto da una società spagnola che, intendendo acquistare in Italia beni da diversi fornitori, concentrando le consegne presso un unico corriere italiano che, completato il carico, avrebbe provveduto al trasferimento delle merci in Spagna, con un unico trasporto a carico della società stessa, aveva chiesto di sapere se fosse legittima, da parte dei propri fornitori, la fatturazione in regime di non imponibilità in quanto cessioni intracomunitarie. Nella risposta fornita il 21/9/2000, la predetta direzione, dopo avere richiamato i presupposti necessari perché possa configurarsi una cessione intracomunitaria (e specularmente, un acquisto intracomunitario nel paese di destinazione), ha precisato che appaiono irrilevanti i modi in cui avviene il trasferimento dei beni, come pure i tempi tecnici del trasporto. In particolare, ha osservato l'amministrazione, la sosta della merce presso il vettore, effettuata allo scopo di completare il carico, soddisfa ragionevoli motivazioni di ordine economico ed è limitata ad un lasso di tempo

oggettivamente trascurabile e strettamente necessario a tal fine, quindi da considerare, in assenza di prescrizioni normative – a differenza delle esportazioni di cui all’art. 8, lettera b), del dpr n. 633/72, ove è stabilito, com’è noto, il termine di novanta giorni per il trasporto all’estero delle merci oggetto di esportazione a cura dell’acquirente non residente – , possibile.

d) Onerosità dell'operazione

L’ulteriore presupposto che si evince dalla definizione normativa è la onerosità dell’operazione, essendo espressamente richiesto che l’acquisizione derivi da atti a “titolo oneroso”. E’ richiesto, quindi, che a fronte dell’acquisto del bene sia prevista una controprestazione, che normalmente consiste nell’obbligazione di pagamento di una somma di denaro, ma che può anche consistere in una cessione di beni oppure in una prestazione di servizi (operazione permutativa ex art. 11, dpr 633/72).

Non vi è onerosità quando l’acquisizione del bene avviene a titolo gratuito, senza alcuna controprestazione da parte dell’acquirente (vuoi per spirito di liberalità, vuoi per ottemperare ad obblighi di garanzia): in tale ipotesi non si realizza la fattispecie dell’acquisto intracomunitario, per cui l’operazione sfugge alla particolare disciplina transitoria degli scambi intracomunitari per ricadere nell’ordinaria disciplina dell’Iva, come definita a livello comunitario e con le possibili particolarità proprie di ciascun ordinamento interno (in sostanza, l’acquisizione dei beni non è tassabile a destinazione, mentre la cessione gratuita è soggetta alla normativa del paese di origine).

In conclusione, l’acquisto intracomunitario sussiste soltanto se l’operazione presenta congiuntamente i quattro requisiti sopra descritti, mentre non sussiste, di regola, qualora manchi anche solo uno di essi.

Operazioni dei commissionari

L’ultimo comma dell’art. 38 stabilisce che "si considerano effettuati in proprio gli acquisti intracomunitari da parte di commissionari senza rappresentanza". Di conseguenza, come precisato nella circolare n. 13/94, il soggetto che effettua un acquisto intracomunitario per conto del proprio committente è tenuto ad osservare egli stesso le disposizioni in materia, mentre il successivo passaggio dei beni al committente costituirà una cessione interna². Tale cessione, soggiunge la circolare, si considera effettuata quando è effettuato l’acquisto intracomunitario da parte del commissionario e la base imponibile, secondo quanto previsto dall’art. 13, secondo comma, lettera b), citato dpr, è quella dell’acquisto stesso, cui si aggiunge la commissione spettante al commissionario. La circolare precisa inoltre che se il commissionario opera per conto del fornitore

² Si rammenta che, ai sensi dell’art. 2, secondo comma, n. 3, del dpr 633/72, i passaggi dal committente al commissionario e viceversa, di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione, si considerano cessioni di beni, anche se sotto il profilo civilistico non sono tali.

(ipotesi di commissionario alla vendita per conto di committente comunitario), l'acquisto intracomunitario si considera effettuato all'atto della rivendita dei beni nel territorio dello Stato (in analogia a quanto previsto, per i passaggi interni in esecuzione di commissioni alla vendita, dall'art. 6, comma 2, lettera b, del dpr 633/72) e la base imponibile è costituita dal prezzo della cessione diminuito della provvigione.

1.3 Deroghe "estensive": operazioni assimilate all'acquisto intracomunitario

Per motivi di cautela fiscale, sono state previste alcune fattispecie "estensive" della nozione di acquisto intracomunitario, dirette a tassare nel paese di destinazione determinati fatti che, altrimenti, avrebbero potuto dare luogo a riduzione di gettito fiscale e a squilibri concorrenziali. Si descrivono qui di seguito dette fattispecie, previste dal comma 3 dell'art. 38.

Introduzione di beni

La prima, prevista dalla lettera b)³ del comma 3 in esame, è l'introduzione nel territorio dello Stato, da parte o per conto di un soggetto passivo d'imposta, di beni provenienti da altro stato membro. La disposizione si applica anche nel caso di destinazione nel territorio dello Stato, per finalità rientranti nell'esercizio dell'impresa, di beni provenienti da altra impresa esercitata dallo stesso soggetto in altro stato membro.

L'imprenditore italiano che, per esempio, acquista, importa o produce⁴ beni in un Francia, allorché dovesse introdurli in Italia, anche a distanza di tempo, dovrebbe applicare l'imposta in quanto effettuerebbe un'operazione assimilata all'acquisto intracomunitario. Lo stesso vale per l'imprenditore francese che "sposta" dalla Francia all'Italia determinati beni per scopi connessi all'esercizio dell'impresa (per esempio, fatte salve le eccezioni descritte più avanti, merci trasferite a scopo di magazzinaggio per la successiva vendita, oppure materie prime trasferite per l'esecuzione di opere, ecc.).

E' evidente che in tali ipotesi, trattandosi di un trasferimento "a se stessi", non potrebbe parlarsi di acquisto intracomunitario secondo la nozione sopra delineata, mancando il passaggio della proprietà o di altro diritto reale. Pur tuttavia, questo trasferimento viene ugualmente tassato come operazione assimilata ad un acquisto intracomunitario, al fine di assicurare la tassazione nel paese di consumo del bene.

Di un caso di specie si è occupato il ministero delle finanze nella risoluzione n. 237 del 24/8/95. Chiamato ad indicare il trattamento applicabile nel caso di una società francese che

³ Quella della lettera a), che riguardava la reintroduzione in Italia di beni oggetto di lavorazione in altro stato membro, è stata soppressa dalla legge 18/2/97, n. 28, con la quale sono state recepite le disposizioni della direttiva comunitaria n. 95/7/CE.

introduce beni in Italia affidandoli, per l'eventuale vendita, ad un depositario, il quale per ordine e conto della società depositante provvede poi a consegnarli ai cessionari italiani della società stessa, il ministero ha ritenuto non corretta la fatturazione di tali cessioni in regime di non imponibilità, trattandosi di cessioni interne da assoggettare ad Iva a cura della società cedente o dei cessionari se soggetti passivi d'imposta. Il ministero ha inoltre precisato che l'introduzione dei beni in Italia da parte della società francese configura, da parte di questa, acquisto intracomunitario soggetto all'applicazione dell'Iva.

La fattispecie dell'introduzione qui in esame non vale per gli enti non commerciali che non siano soggetti passivi d'imposta. Con risoluzione n. 214 del 14/11/97, il ministero delle finanze ha infatti chiarito che l'introduzione in Italia di beni appartenenti ad un ente pubblico francese non soggetto passivo dell'Iva, non comportante trasferimento della proprietà, non può essere inquadrata tra gli acquisti intracomunitari, per cui nessun adempimento formale o sostanziale fa capo all'ente, se non quello di un'opportuna annotazione dei beni in apposito registro per evidenziare la proprietà degli stessi⁵.

Acquisti degli enti e associazioni non soggetti passivi

La seconda estensione, prevista dalla lettera c) del comma 3, riguarda gli acquisti a titolo oneroso di beni spediti o trasportati da altro Stato membro nel territorio dello Stato, effettuati da enti, associazioni e altre organizzazioni non soggetti passivi d'imposta, cioè da enti non commerciali che non svolgono attività di natura commerciale e sono, pertanto, privi di una posizione Iva. In questo caso, la deroga riguarda il requisito della soggettività passiva dell'acquirente, prevedendosi la tassazione a destinazione dell'acquisto intracomunitario effettuato da organismi associativi non in esercizio d'impresa; ciò a motivo del fatto che tali enti, sia per caratteristiche strutturali sia perché sono potenzialmente "grandi consumatori", potrebbero organizzarsi per effettuare in altri Stati membri ingenti acquisti di beni destinati ad essere consumati in Italia, arrecando sensibili turbative alla regolarità del mercato. La conferma di queste ragioni si desume dalla previsione del comma 5 che, come si vedrà, esclude, fino a un certo ammontare, la tassazione degli acquisti in parola.

Beni importati in altro Stato membro

La terza fattispecie, prevista dalla lettera d), riguarda l'introduzione nel territorio dello Stato, da parte o per conto degli enti non commerciali di cui alla lettera c), di beni che essi hanno in precedenza importato in altro Stato membro. Con questa previsione di natura antielusiva, stabilita sempre in considerazione delle caratteristiche intrinseche degli organismi associativi, si intende,

⁴ Per esempio, tramite una stabile organizzazione.

⁵ Adempimento che sembra, invero, superfluo, sia in considerazione della causale del trasferimento nello specifico caso, sia perché la proprietà dei beni ben può essere dimostrata altrimenti.

ancora una volta, evitare la localizzazione in paesi a fiscalità più bassa (per esempio, in Lussemburgo, dove l'aliquota ordinaria è del 15%) delle importazioni di beni destinati al consumo in Italia. Tuttavia, al fine di evitare la duplice imposizione (es., prima in Lussemburgo, all'atto dell'importazione, poi in Italia, all'atto dell'introduzione), l'ordinamento comunitario prevede il diritto dell'associazione di chiedere il rimborso dell'Iva pagata all'atto dell'importazione nel paese in cui questa è avvenuta (si veda, per l'ipotesi riguardante l'Italia, il quarto comma dell'art. 70 del dpr 633/72, che prevede che l'imposta assolta per l'importazione di beni da parte di enti non commerciali non soggetti passivi può essere richiesta a rimborso, secondo modalità e termini stabiliti con decreto del ministro delle finanze⁶, se i beni sono spediti o trasportati in altro stato membro della Comunità; il rimborso è eseguito a condizione che venga fornita la prova che l'acquisizione intracomunitaria dei beni è stata assoggettata all'imposta nel paese membro di destinazione).

E' il caso di osservare che la previsione in esame è dettata specificamente per gli enti non soggetti passivi, perché l'analoga operazione posta in essere da soggetti passivi (introduzione in Italia di beni precedentemente importati in altro stato membro) ricade nella fattispecie considerata dalla lettera b) del comma 3, descritta per prima.

Mezzi di trasporto nuovi

L'ultima fattispecie, prevista dalla lettera e) del comma 3, riguarda gli acquisti a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi provenienti da altro Stato membro, che si considerano acquisti intracomunitari da assoggettare all'Iva nel paese di destinazione, anche se il cedente non è soggetto d'imposta ed anche se non effettuati nell'esercizio di imprese, arti e professioni.

Anche questa fattispecie deroga, dunque, al requisito soggettivo, e vi deroga bilateralmente, nel senso che l'acquisto a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi (come definiti dal comma 4 dell'art. 38, infra descritto) spediti o trasportati da uno Stato membro all'altro è oggettivamente un acquisto intracomunitario, tassabile in ogni caso nel paese di destinazione (e, corrispondentemente, "detassato" nel paese di origine) a prescindere dallo "status" dell'acquirente e del venditore: ricorrendo gli elementi oggettivi, la fattispecie impositiva si realizza, pertanto, anche se la compravendita del mezzo di trasporto avviene tra due privati consumatori.

Evidente, pure in questo caso, la finalità della norma: evitare che gli acquisti di beni di rilevante valore e facilmente trasportabili vengano localizzati negli stati a fiscalità più leggera (cosa che pregiudicherebbe non soltanto l'erario, ma le imprese del settore situate negli stati membri che impongono le aliquote più elevate). L'argomento verrà ripreso più avanti.

⁶ Il previsto decreto non è mai stato emanato.

1.4 Deroghe "restrittive": operazioni non considerate acquisto intracomunitario

Accanto alle deroghe finalizzate ad ampliare la nozione di acquisto intracomunitario, ve ne sono altre che, all'opposto, tendono a restringerla estromettendo talune fattispecie che ricadrebbero nella nozione stessa o nelle deroghe estensive.

Le deroghe restrittive, descritte di seguito, sono stabilite dal comma 5 dell'art. 38.

Beni introdotti a scopo di lavorazione

La prima fattispecie, prevista dalla lettera a) del comma 5, riguarda l'introduzione di beni oggetto di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali ai sensi, rispettivamente, dell'art. 1, comma 3, lettera h),⁷ del regolamento del consiglio della Comunità 16/7/85, n. 1999⁸ e dell'art. 18⁹ del regolamento 25/7/88, n. 2503, se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza o per suo conto in altro Stato membro ovvero fuori del territorio della Comunità.

La previsione è diretta ad evitare che l'introduzione in Italia, a scopo di lavorazione, di beni provenienti da altro Stato membro, possa dare luogo ad "acquisto intracomunitario assimilato" ai sensi del comma 3, lettera b). Essa opera purché i beni, una volta ultimata la lavorazione, vengano restituiti al committente nello Stato membro di provenienza oppure, per suo conto, in altro luogo della Comunità o in un paese terzo; in sostanza, l'esclusione non vale se i beni lavorati restano nel territorio italiano (in tale eventualità, come chiarisce la circolare n. 13/94, il committente comunitario sarebbe tenuto ad assolvere gli obblighi d'imposta, nelle forme ammesse dalla legge: in altri termini, dovrebbe nominare un rappresentante fiscale ai sensi dell'art. 17, secondo comma, dpr 633/72, oppure identificarsi direttamente ai sensi dell'art. 35-ter, stesso decreto, al fine di assoggettare all'Iva l'introduzione dei beni e l'eventuale, successiva vendita effettuata nel territorio italiano).

⁷ Ai sensi di tale disposizione, costituiscono operazioni di perfezionamento: la lavorazione di merci, compreso il montaggio, l'assemblaggio e l'adattamento ad altre merci; la trasformazione delle merci; la riparazione delle merci, compresi il loro riattamento e la loro messa a punto; l'utilizzazione di talune merci che, pur non ritrovandosi nei prodotti compensatori (ossia in quelli ottenuti a seguito della lavorazione), consentono o facilitano l'ottenimento di tali prodotti, anche se tali merce scompaiono totalmente o parzialmente nel corso della loro utilizzazione.

⁸ Regolamento abrogato dall'art. 251 del Codice doganale comunitario (regolamento del Consiglio europeo 12/10/92, n. 2913)

⁹ Ai sensi di tale disposizione, le manipolazioni usuali sono intese a garantire la conservazione delle merci, oppure a migliorarne la presentazione o la qualità commerciale o a prepararne la distribuzione o la rivendita (es. catalizzatori, acceleratori o rallentatori di reazioni chimiche). Per un'elencazione di manipolazioni usuali, si veda l'allegato 72 al regolamento comunitario n. 2454/93, concernente disposizioni di attuazione del codice doganale comunitario, che menziona, tra le altre, le operazioni di pulitura delle merci, di ricostituzione dopo il trasporto, di inventariazione, campionatura, pesatura.

La presenza nel territorio dello Stato di beni introdotti ai sensi della disposizione in esame deve risultare da annotazione in apposito registro, tenuto e conservato a norma dell'art. 39 del dpr 633/72.

Beni introdotti temporaneamente

La seconda esclusione, prevista dalla stessa lettera a) del comma 5, riguarda l'introduzione di beni temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni, ovvero di beni che, se importati, beneficerebbero dell'ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi doganali.

Questa previsione è formulata in modo non del tutto conforme a quella comunitaria dalla quale trae origine, ossia l'art. 28-bis, paragrafo 5, lett. b, ultimi due trattini, della sesta direttiva, che esclude la tassazione di un bene trasferito in un altro Stato membro, per le esigenze della propria impresa, se (i) temporaneamente utilizzato ai fini delle prestazioni di servizi fornite dal soggetto passivo stabilito nello Stato membro di partenza, oppure se (ii) temporaneamente utilizzato, per una durata non superiore a 24 mesi, nel territorio di uno Stato membro all'interno del quale l'importazione dello stesso bene in provenienza da un paese terzo ai fini di una utilizzazione temporanea fruirebbe del regime dell'ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi all'importazione. Nel momento in cui una delle condizioni cui è subordinata l'agevolazione dovesse venire meno, si realizzerebbe la fattispecie dell'introduzione, tassabile come acquisto intracomunitario.

Integrando la disposizione interna con quella comunitaria, si ritiene di poter affermare che:

- l'introduzione in Italia di un bene proveniente da un altro Stato membro, utilizzato dall'operatore non residente per l'esecuzione di sue prestazioni di servizi (ad esempio, le attrezzature di cantiere di un imprenditore edile, oppure i beni strumentali concessi in locazione a terzi), beneficia dell'agevolazione senza limiti temporali;
- l'introduzione in Italia di beni provenienti da altro Stato membro e destinati alla temporanea utilizzazione in Italia, al di fuori dell'ipotesi precedente, beneficia dell'agevolazione entro il limite massimo di 24 mesi, sempreché si tratti di beni che, se importati da paesi terzi, fruirebbero dell'ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi doganali¹⁰.

L'interpretazione delle disposizioni in esame non è agevole. Per esempio, nel caso in cui un soggetto italiano prenda in locazione, semplice o finanziaria, un mezzo di trasporto da un'impresa comunitaria, può dubitarsi se si ricada nell'ipotesi del primo trattino (utilizzazione temporanea per l'esecuzione di prestazioni di servizi), oppure in quella del secondo (introduzione di beni che beneficerebbero dell'ammissione temporanea in esenzione dai dazi doganali). Ancorché dalla lettura

della norma interna non si evincano elementi di distinzione, la differenza tra l'una e l'altra ipotesi è evidente nella norma comunitaria, la quale prevede il limite temporale di 24 mesi soltanto per la seconda: di conseguenza, collocando l'introduzione del mezzo di trasporto oggetto di locazione nella prima ipotesi, la durata del contratto non avrebbe rilevanza alcuna, mentre se l'operazione dovesse inquadrarsi nella seconda ipotesi, la permanenza del mezzo di trasporto in Italia oltre il 24° mese darebbe luogo ad operazione assimilata all'acquisto intracomunitario¹¹.

La presenza nel territorio dello stato di beni introdotti ai sensi della disposizione in esame deve risultare da annotazione in apposito registro, tenuto e conservato a norma dell'art. 39 del dpr 633/72.

Merci introdotte per tentata vendita

Con risoluzione n. 30/E del 10/3/2000, l'amministrazione finanziaria ha affermato che nel caso in cui un soggetto comunitario introduca merci in Italia a scopo di tentata vendita, tale introduzione non costituisce acquisto intracomunitario per effetto della previsione dell'articolo 38, comma 5, lettera a), trattandosi di ipotesi in cui i beni, se importati, beneficerebbero dell'ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi doganali. Pertanto l'operatore comunitario non ha obblighi d'imposta, fatti salvi gli adempimenti necessari a vincere le presunzioni (in sostanza, l'annotazione delle merci in apposito registro) fino a quando non venda la merce oppure fino al superamento del limite previsto per la permanenza, casi in cui si realizza l'acquisto intracomunitario sotto la specie dell'introduzione. Al verificarsi di queste ipotesi, l'operatore comunitario dovrà nominare un rappresentante fiscale ai sensi dell'art. 17, dpr n. 633/72 (o, in alternativa, identificarsi direttamente ai sensi dell'art. 35-ter, stesso dpr) per applicare l'Iva sull'acquisto intracomunitario e sulla successiva cessione.

Il vigente testo del regolamento del consiglio europeo n. 2454/93, recante le disposizioni di applicazione del codice doganale comunitario, all'art. 576 prevede l'esonero totale dai dazi all'importazione per le "merci che non possono essere importate come campioni, che lo speditore vorrebbe vendere e che il destinatario potrebbe acquistare previo loro esame"; questa ipotesi, peraltro, contemplando un "destinatario" diverso dallo speditore, parrebbe non adattarsi perfettamente alla formula della cosiddetta "tentata vendita". L'art. 214 del dpr 23/1/73, n. 43,

¹⁰ L'elencazione dei beni che possono essere importati in esonero dai dazi doganali è fornita negli articoli da 555 a 578 del regolamento del consiglio 2/7/93, n. 2454, recante norme per l'applicazione del codice doganale comunitario.

¹¹ Questo sempreché si ritenga che la norma comunitaria che prevede il termine di 24 mesi possa direttamente applicarsi in Italia, ancorché non recepita, in quanto provvista di "forza propria" perché sufficientemente chiara e dettagliata (direttive cosiddette "self executing"). Di ciò, tuttavia, è lecito dubitare, in considerazione che l'applicazione diretta delle direttive comunitarie non recepite, o recepite in modo non conforme, può essere fatta valere, in giudizio, dal cittadino contro la pubblica autorità, ma non da quest'ultima contro il cittadino. Le direttive, infatti, sono rivolte allo stato e non ai singoli, nei cui confronti non possono imporre obblighi diretti; inoltre non potrebbe consentirsi allo stato di invocare la pronuncia giudiziaria per rimediare alla propria inadempienza.

invece, menziona in modo esplicito la tentata vendita tra le forme di traffico internazionale destinatarie dei regimi di temporanea importazione ed esportazione.

Un rilievo che può muoversi alla risoluzione n. 30/2000 riguarda il riferimento alla durata temporale della permanenza delle merci nel territorio dello Stato, che secondo la pronuncia in esame non dovrebbe superare quella "prevista dai regolamenti comunitari che definiscono il regime dell'ammissione temporanea" (per inciso, nel caso di introduzione a scopo di vendita, l'art. 576 citato prevede per il regime di ammissione temporanea una durata di due mesi), quando in realtà l'unico riferimento temporale pertinente al caso di specie parrebbe quello di 24 mesi, contenuto nel citato art. 28-bis della sesta direttiva.

Forniture con installazione

In base alla lettera b) del comma 5, non realizza acquisto intracomunitario l'introduzione nel territorio dello Stato, in esecuzione di una cessione, di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assiemati dal fornitore o per suo conto. E' il caso, per esempio, del contratto di fornitura con posa in opera, o "chiavi in mano", di un'attrezzatura complessa, che contempla l'obbligo, per il cedente comunitario, di installazione e collaudo presso la sede dell'acquirente italiano.

Questa operazione è esclusa dal novero degli acquisti intracomunitari per motivi tecnici, essendosi stabilito che rileva come cessione interna nel territorio di destinazione; contestualmente all'introduzione della disciplina transitoria degli scambi intracomunitari, è stato infatti modificato il secondo comma dell'art. 7 del dpr 633/72, prevedendo che costituisce cessione nel territorio dello Stato anche quella avente ad oggetto "beni mobili spediti da altro Stato membro, installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto" (anche in esecuzione di contratti d'appalto, d'opera e simili, precisa la circolare n. 13/94).¹²

Dal punto di vista sostanziale il trattamento non muta, giacché l'operazione paga comunque l'Iva nel paese di destinazione del bene (anche se vi sono riflessi in tema di debitore dell'imposta); dal punto di vista operativo, però, la tassazione non avviene con il meccanismo dell'integrazione della fattura estera, tipico degli acquisti intracomunitari, ma secondo le normali regole delle operazioni interne (fatturazione da parte del cedente se identificato ai fini Iva, o, in caso contrario, autofatturazione da parte dell'acquirente).

Secondo la circolare n. 13/94, resta tuttavia l'obbligo, per l'acquirente nazionale, di compilare e presentare, ai soli fini statistici, l'elenco riepilogativo degli acquisti (modello Intrastat).

Acquisti "sotto soglia" effettuati da particolari soggetti

¹² La previsione in esame rappresenta dunque una deroga al principio generale dello stesso secondo comma dell'art. 7 (e, nella normativa comunitaria, dall'art. 8 della sesta direttiva) che localizza le cessioni di beni nel luogo in cui questi si trovano fisicamente al momento dell'inizio del trasporto o della spedizione all'acquirente.

L'esclusione contemplata dalla lettera c) del comma 5 riguarda gli acquisti di beni, diversi dai mezzi di trasporto nuovi e da quelli soggetti ad accisa, effettuati:

- da enti non commerciali non soggetti passivi d'imposta
- da soggetti passivi che effettuano solo operazioni senza diritto a detrazione
- da produttori agricoli e ittici che applicano il regime speciale dell'art. 34.¹³

Gli acquisti effettuati dai predetti soggetti non si considerano acquisti intracomunitari entro il limite annuo di € 8.263,31 (pari a 16 milioni vecchie lire); per la precisione, il beneficio opera a condizione che l'ammontare degli acquisti intracomunitari effettuati nell'anno precedente non abbia superato il predetto limite, e fino a quando il limite stesso non sia superato in corso d'anno.

Nell'importo di 8.263,31 euro si computano anche gli acquisti "a distanza" (ossia i beni acquistati su catalogo, per corrispondenza e simili), mentre non si computano gli acquisti di mezzi di trasporto nuovi e di prodotti soggetti ad accisa.

In sostanza, a fini di semplificazione, la norma esclude gli acquisti intracomunitari "sotto soglia" (contenuti cioè nel predetto limite), effettuati dai predetti soggetti, dal principio di tassazione nel paese di destinazione dei beni; di riflesso, l'operazione sarà assoggettata all'imposta nel paese di origine.

Esemplificando per maggiore chiarezza, si ipotizzi che un ente non commerciale privo di partita Iva (oppure un agricoltore in regime speciale, o un soggetto totalmente esente, ad esempio un medico) nel corso del 2003 abbia effettuato acquisti (diversi dai mezzi di trasporto e dai prodotti soggetti ad accisa) in altri paesi comunitari per 6.000 €: nel 2004 il soggetto potrà effettuare acquisti intracomunitari senza dover applicare l'Iva in Italia fino all'importo di 8.263,31 euro; oltre tale limite, sarà tenuto ad applicare l'imposta (e, corrispondentemente, non dovrà pagare quella del paese di origine).

Opzione per l'applicazione dell'Iva

Ai sensi del comma 6 dell'art. 38, la disposizione del comma 5, lettera c), non si applica qualora il soggetto opti per l'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari. Il soggetto ha quindi la facoltà di rinunciare alla semplificazione prevista per gli acquisti intracomunitari "sotto soglia", scegliendo di assoggettarli all'Iva nazionale (ovviamente, in questo caso non è dovuta l'Iva del paese di origine). E' evidente che l'interesse ad avvalersi di questa facoltà sussiste qualora l'aliquota d'imposta in vigore nel paese in cui è stato effettuato l'acquisto sia superiore a quella domestica, di modo che la tassazione in Italia comporta un minor carico fiscale.

¹³ Regime nel quale non è ammessa, com'è noto, la detrazione dell'imposta "a monte", sostituita dalla detrazione forfetaria di una quota della stessa imposta dovuta sulle operazioni imponibili, corrispondente alle cosiddette aliquote compensative.

L'opzione è efficace fino a quando non sia revocata, ma comunque almeno per un triennio, compreso l'anno nel corso del quale è attivata, ovviamente purché permangano i presupposti.

Secondo il regolamento approvato con dpr n. 442/97, la validità dell'opzione (come pure della revoca) è subordinata soltanto al comportamento coerentemente adottato a partire dall'inizio dell'anno, per cui non è condizione di efficacia la comunicazione all'amministrazione. Sussiste, comunque, l'obbligo di comunicare l'avvenuto esercizio dell'opzione all'atto della dichiarazione annuale dell'Iva presentata per l'anno nel corso del quale l'opzione ha avuto effetto, pena l'applicazione della sanzione da 258 a 2.065 euro. Nel caso in cui il soggetto non sia tenuto a presentare la dichiarazione annuale dell'Iva, come può accadere, per esempio, nell'ipotesi dell'ente non commerciale privo di partita Iva, la comunicazione all'amministrazione dovrà effettuarsi allegando il quadro VO del modello Iva alla dichiarazione presentata ai fini del reddito.

Beni ceduti da soggetti particolari

L'ultima esclusione, contemplata dalla lettera d) del comma 5, riguarda gli acquisti di beni nel caso in cui il cedente benefici nel proprio stato membro dell'esonero disposto per le piccole imprese. La previsione si ricollega all'art. 24 della sesta direttiva, che consente agli stati membri di accordare un regime di franchigia alle imprese più piccole.

1.5 Effettuazione dell'acquisto intracomunitario

Come nelle operazioni interne, così anche negli acquisti intracomunitari occorrono punti di riferimento temporali per determinare l'insorgenza dell'obbligazione e dei connessi adempimenti. A quest'esigenza risponde l'articolo 39, secondo cui gli acquisti intracomunitari si considerano effettuati:

- al momento della consegna dei beni nel territorio dello stato al cessionario o a terzi per suo conto, qualora il trasporto avvenga con mezzi del cedente o tramite vettore
- al momento di arrivo nel luogo di destinazione nel territorio dello stato, qualora il trasporto avvenga con mezzi del cessionario.

Nella circolare n. 13/94 viene precisato che per luogo di acquisizione deve intendersi quello in cui i beni, sulla base delle indicazioni risultanti dalla fattura o da altro documento di scorta, vengono consegnati o sono destinati; la distruzione o la perdita dei beni nel territorio dello stato anteriormente alla loro consegna o al loro arrivo a destino può far venire meno l'acquisizione, sempre che venga fornita la prova della perdita dei beni.

Il momento di effettuazione dell'acquisto intracomunitario assume rilevanza anche ai fini della regolarizzazione dell'operazione nel caso in cui la fattura del fornitore non pervenga nei termini indicati al comma 5 dell'art. 46, come più avanti illustrato.

Effetti traslativi differiti

Se il contratto prevede che l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà si realizzi in un momento successivo, l'acquisto intracomunitario si considera effettuato quando si realizza tale effetto e, comunque, entro un anno dalla consegna dei beni. La disposizione, analogamente alla disciplina delle transazioni interne, rinvia dunque il momento di insorgenza dell'obbligazione, relativamente a particolari figure negoziali nelle quali l'effetto reale è differito ad un momento successivo rispetto a quello di consegna del bene: tipico esempio è quello delle vendite a prova (art. 1521 c.c.) o con riserva di gradimento (art. 1520).

Discorso identico vale per il caso di beni ricevuti in base a contratti estimatori, nel qual caso l'acquisto intracomunitario si considera effettuato (I) all'atto della rivendita a terzi oppure (II) all'atto del prelievo da parte del ricevente, o ancora, per i beni non restituiti all'affidante, (III) alla scadenza del termine convenuto e comunque (IV) decorso un anno dal ricevimento.

Consignment stock

Una forma di contratto estimatorio è il cosiddetto "consignment stock", del quale l'amministrazione finanziaria si è occupata per la prima volta con la risoluzione n. 235 del 18/10/96 in relazione a beni inviati dall'Italia in altro stato membro, e successivamente con la risoluzione n. 44 del 10/4/2000 in relazione all'ipotesi inversa.

In tali occasioni è stato riconosciuto che il contratto in esame, che prevede l'invio di beni dal fornitore residente nello stato A al cliente residente nello stato B, con la clausola che il primo conserva la proprietà dei beni fino a quando il secondo non decida di prelevarli, secondo le proprie esigenze produttive e finanziarie, presenta i requisiti propri dei negozi con effetti traslativi differiti.

Perché possa configurarsi il "consignment stock" è comunque necessario che il destinatario abbia la piena disponibilità dei beni, che debbono quindi trovarsi nei suoi magazzini od anche in depositi gestiti da terzi (purché non dallo stesso fornitore, giacché in tal caso, inviando egli i beni presso propri magazzini in altro stato membro, si realizzerebbe l'acquisto intracomunitario sub specie della introduzione).

Nell'operazione di "consignment stock", essendo il passaggio della proprietà differito al momento del prelievo dei beni da parte del destinatario-cessionario, anche l'acquisto intracomunitario si realizza in tale momento, ma in ogni caso non oltre un anno dalla consegna. La movimentazione dei beni, ha precisato l'amministrazione, deve risultare da annotazioni in apposito

registro ai sensi dell'art. 50, comma 5. Questa precisazione, peraltro, vale per tutte le ipotesi negoziali in cui trova applicazione il differimento dell'operazione, essendo espressamente previsto dall'art. 39, comma 1, terzo periodo, che le disposizioni dei precedenti periodi secondo e terzo “operano a condizione che siano osservati gli adempimenti di cui all'art. 50, comma 5”.

Fatturazione o pagamento anticipato

Il comma 2 dell'art. 39, con disposizione sostanzialmente identica a quella dell'art. 6, comma 4, del dpr 633/72, stabilisce che se anteriormente al verificarsi dell'evento che, in base al comma 1, determina la realizzazione dell'acquisto intracomunitario, è ricevuta fattura oppure è pagato, in tutto o in parte, il corrispettivo, l'acquisto si considera effettuato, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data di ricezione della fattura o a quella del pagamento.

1.6 Territorialità dell'acquisto intracomunitario

In base al comma 1 dell'articolo 40, gli acquisti intracomunitari sono effettuati in Italia se hanno per oggetto beni, originari di altro stato membro o ivi immessi in libera pratica, spediti o trasportati dal territorio di altro stato membro nel territorio dello stato. La norma aggancia, quindi, la territorialità dell'acquisto alla circostanza dell'arrivo “fisico” dei beni nel territorio nazionale.

La prima parte del comma 2, tuttavia, stabilisce una presunzione di territorialità dell'acquisto intracomunitario quando l'acquirente è soggetto d'imposta nel territorio dello stato, salvo che sia comprovato che l'acquisto è stato assoggettato ad imposta in altro stato membro di destinazione del bene. La seconda parte, poi, delinea il fondamento della “triangolazione” promossa dall'operatore nazionale (speculare a quella del comma 7 dell'art. 38, nella quale la destinazione finale dei beni è l'Italia), prevedendo che è comunque effettuato senza pagamento dell'imposta l'acquisto intracomunitario di beni spediti o trasportati in altro stato membro se i beni stessi risultano ivi oggetto di successiva cessione a soggetto d'imposta nel territorio di tale stato o ad ente assoggettato ad imposta per gli acquisti intracomunitari se il cessionario risulta designato come debitore dell'imposta relativa.

Nella circolare n. 13/94 è stato precisato che l'art. 40 in esame prevede, in linea generale, che gli acquisti intracomunitari assumono rilevanza ai fini della territorialità a condizione che si verificano i seguenti presupposti:

- a) i beni devono essere spediti o trasportati in Italia da altro stato comunitario
- b) oggetto della transazione devono essere beni originari della Comunità, o ivi immessi in libera pratica (cioè beni provenienti da un paese terzo per il quale siano state adempiute le formalità di importazione e siano stati riscossi i dazi doganali in uno stato comunitario).

Presunzione di territorialità

In ordine alla disposizione del primo periodo del comma 2, la circolare, limitandosi alla mera riproduzione della lettera della legge, ribadisce che se l'acquirente è un soggetto d'imposta nel territorio dello stato, l'acquisto si considera ivi effettuato, salvo che sia comprovato l'assoggettamento ad imposta in altro stato membro di destinazione del bene.

Successivamente l'amministrazione finanziaria ha assunto una posizione che ridimensiona la disposizione in esame in modo da privarla quasi di riferimenti concreti. L'interpretazione, per così dire, riduttiva fornita dall'amministrazione, peraltro, sembra essere stata recepita senza traumi dagli addetti ai lavori, vuoi per convinta adesione, vuoi per la difficoltà di elaborare alternative pienamente soddisfacenti; si è comunque dell'avviso che si tratti di un'interpretazione inesatta, come si cercherà di argomentare nel prosieguo.

Prima di affrontare la questione, è utile ricordare che le disposizioni comunitarie in materia di localizzazione degli acquisti intracomunitari stabiliscono quanto segue:

- il paragrafo 1 dell'art. 28-ter della sesta direttiva, considera luogo d'acquisto intracomunitario di beni il luogo in cui questi si trovano al momento dell'arrivo della spedizione
- il successivo paragrafo 2, comma 2, stabilisce che, fatto salvo il paragrafo 1, il luogo di acquisto intracomunitario di beni di cui all'art. 28-bis, paragrafo 1, lettera a), si considera tuttavia situato nel territorio dello stato membro che ha attribuito il numero di registrazione Iva con il quale l'acquirente ha effettuato l'acquisto, a meno che l'acquirente provi che tale acquisto è stato sottoposto all'imposta conformemente al paragrafo 1.

E' da ritenere che la previsione del paragrafo 2, recepita nell'ordinamento interno nella disposizione del primo periodo del comma 2 dell'art. 40, abbia inteso affermare, al fine di evitare vuoti di imposizione, il principio della tassazione dell'acquisto intracomunitario nel paese in cui è registrato ai fini Iva l'acquirente, a prescindere dall'effettivo arrivo dei beni in tale paese: se, per esempio, un operatore acquista beni in Spagna, identificandosi come soggetto passivo italiano ed ottenendo il regime di non applicazione dell'imposta spagnola in quanto i beni fuoriescono dalla Spagna per una destinazione comunitaria, la disposizione in esame "presume", al fine di garantire comunque la tassazione dell'operazione, che l'acquisto intracomunitario sia effettuato in Italia, facendo tuttavia salvi:

- da un lato, la tassazione (ricorrendone i presupposti) nel paese di effettiva destinazione dei beni
- dall'altro, il diritto dell'acquirente italiano di evitare la tassazione (in Italia) dimostrando l'avvenuta tassazione nel paese di destinazione dei beni.

Diversamente, qualora dovesse ritenersi che la disposizione del paragrafo 2, comma 2, nel localizzare l'acquisto intracomunitario nel paese membro che ha rilasciato il numero identificativo

con il quale l'acquisto è stato effettuato, non deroghi al requisito della materiale introduzione dei beni in detto paese, non si vede quale utilità potrebbe avere: non quello di tassare i beni nel luogo di arrivo, essendo il principio già affermato al precedente comma 1, né quello di delineare il meccanismo della triangolazione, previsto al successivo comma 3.

Questa presunzione, pertanto, costituisce una deroga al principio enunciato dall'art. 38, comma 2, secondo cui, per configurare l'acquisto intracomunitario in Italia, è indispensabile che i beni arrivino materialmente nel territorio nazionale ("costituiscono acquisti intracomunitari le acquisizioni...della proprietà di beni...spediti o trasportati nel territorio dello stato...")¹⁴.

D'altronde, un'altra deroga al principio suddetto si rinviene nel secondo periodo del comma 2 dell'art. 40, che disciplina, come si è già accennato, la triangolazione comunitaria promossa da soggetto nazionale, disponendo che è comunque effettuato senza pagamento dell'imposta l'acquisto intracomunitario di beni spediti o trasportati in altro stato, ove vengono ceduti al cessionario designato come debitore dell'imposta relativa: la norma dice, in sostanza, che l'operatore italiano che acquista beni in Francia e li rivende in Germania, designando il proprio cessionario come debitore dell'imposta, effettua un acquisto intracomunitario (in Italia) senza pagamento dell'imposta; anche in questo caso, se i beni vengono inviati direttamente dal francese al tedesco (come normalmente avviene nella prassi), manca la materiale introduzione nel territorio dello stato, ma ciò non impedisce che l'operazione venga qualificata "acquisto intracomunitario senza pagamento dell'imposta".

La deroga appare infine coerente con la definizione fornita dall'art. 28-bis, paragrafo 3, comma 1, della sesta direttiva, secondo cui "è considerata acquisto intracomunitario di un bene l'acquisizione del potere di disporre come proprietario di un bene mobile materiale spedito o trasportato, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto, a destinazione dell'acquirente in uno stato membro diverso dallo stato di partenza della spedizione o del trasporto del bene". Secondo questa definizione, come si vede, è sufficiente a configurare l'acquisto intracomunitario la circostanza che il bene giunga a destinazione dell'acquirente in uno stato membro diverso da quello di partenza (e non necessariamente coincidente con quello in cui è stabilito l'acquirente).

Si ripete, però, che l'amministrazione finanziaria ha prospettato una lettura affatto diversa della disposizione dell'art. 40, comma 2, primo periodo. Nel paragrafo 8 della circolare n. 145 del 10/6/98, ipotizzando una "quadrangolazione" in cui un operatore italiano IT1 acquista beni da un fornitore francese per cederli ad altro operatore italiano IT2, che a sua volta li rivende in Spagna

¹⁴ In questo senso ebbe a pronunciarsi anche l'ufficio Iva di Milano, nel 1996, in risposta ad un quesito posto da un'associazione di categoria, riguardante un caso esattamente identico alla "quadrangolazione" esemplificata poi dal ministero nella circolare n. 145/98 e risolta in modo assai diverso da quello suggerito dall'amministrazione lombarda.

(dove i beni vengono inviati direttamente dalla Francia), spiega le ragioni per le quali simili operazioni "a catena" non possono essere effettuate senza la nomina di un rappresentante fiscale affermando che, nel rapporto con il fornitore francese, IT1 non effettua un acquisto intracomunitario in quanto manca uno dei requisiti essenziali, costituito dal materiale arrivo dei beni in Italia. Né può farsi utile riferimento, prosegue la circolare, alla disposizione di cui all'art. 40, comma 2, primo periodo, del dl n. 331 del 1993, ove la stessa venga interpretata nel senso che si verta nell'ipotesi di acquisto intracomunitario soggetto ad Iva allorquando non venga comprovato che il bene è stato assoggettato ad imposta in altro Stato comunitario. Tale norma, infatti, nel determinare la territorialità degli acquisti intracomunitari, non fa venir meno la necessità che, per la loro realizzazione, debbano coesistere tutti i requisiti richiesti dal regime transitorio delle transazioni intracomunitarie e cioè lo "status" di soggetto d'imposta sia del cedente sia del cessionario, l'identificazione dei soggetti in due stati membri diversi, l'arrivo dei beni in Italia. Pertanto la transazione deve essere considerata quale operazione esclusa dal campo di applicazione dell'Iva, per carenza del presupposto della territorialità, ai sensi dell'art. 7, secondo comma, del dpr n. 633 del 1972.

Questa interpretazione dell'art. 40, comma 2, primo periodo (il quale, come detto, recepisce la disposizione del paragrafo 2 dell'art. 28-ter della sesta direttiva) contraddice quello che, a nostro avviso, è lo scopo della norma: individuare in via cautelativa il luogo di tassazione dell'acquisto intracomunitario nello stato membro in cui è stabilito il titolare della posizione Iva con la quale l'acquisto è stato effettuato, salva la possibilità ottenere la detassazione in detto stato membro provando l'avvenuta tassazione nel diverso stato membro di destinazione dei beni. Se questa è, come riteniamo, la giusta chiave di lettura della norma, tornando all'esemplificazione ministeriale, nel rapporto fra FR e IT1, avente per oggetto la compravendita, fra soggetti passivi stabiliti in due stati membri diversi, di beni che vengono trasportati o spediti da uno stato membro (FR) ad un altro (ES), ricorrono i requisiti della cessione intracomunitaria (da FR a IT1) e, specularmente, dell'acquisto intracomunitario da parte di IT1, acquisto che dovrà presumersi effettuato in Italia, salva la prova della tassazione nel paese di destinazione dei beni (ES). Occorre riconoscere, comunque, che queste conclusioni non consentono di superare le problematiche collegate, probabilmente, ad un'imperfezione normativa.

Deroghe ai criteri sulla territorialità previsti dall'art. 7, dpr 633/72

In tema di territorialità, occorre infine accennare alle disposizioni dei commi da 3 a 9 dell'art. 40, contenenti deroghe ai criteri di territorialità stabiliti dall'art. 7 del dpr 633/72 in

relazione ad alcune operazioni effettuate in ambito comunitario. Tali disposizioni stabiliscono infatti specifici criteri per individuare il luogo di tassazione delle seguenti operazioni:

- cessioni di beni su catalogo, per corrispondenza e simili (cd. vendite "a distanza"), effettuati da soggetti comunitari nei confronti di privati consumatori italiani, oppure di cessionari esentati dal pagamento dell'imposta sugli acquisti intracomunitari
- prestazioni di servizi su beni mobili materiali (lavorazioni, appalti, ecc.) spediti da un paese comunitario all'altro, effettuate per conto di soggetti passivi comunitari
- trasporti intracomunitari di beni
- prestazioni accessorie ai trasporti intracomunitari di beni
- prestazioni di intermediazione.

1.7 Debitore dell'imposta

L'articolo 44, comma 1, identifica il debitore dell'imposta relativa all'acquisto intracomunitario con il soggetto che ha effettuato l'acquisto stesso, il quale è tenuto a determinarla, liquidarla e versarla secondo le disposizioni del dl 331/93 e del dpr 633/72.

In deroga alla predetta disposizione, il comma 2 stabilisce che, per le cessioni di cui al comma 7 dell'art. 38, debitore dell'imposta è il cessionario designato, che deve osservare gli adempimenti di cui agli articoli 46, 47 e 50, comma 6. La previsione, che si riferisce alle triangolazioni promosse da soggetti stabiliti in altri paesi membri e concluse con l'invio dei beni all'acquirente finale italiano, ha l'effetto di sollevare da qualsiasi adempimento il promotore della triangolazione che abbia designato il cessionario italiano come debitore dell'imposta, "saltando" in sostanza, per esigenze di semplificazione, il passaggio intermedio. Il comma 7 dell'art. 38, infatti, rispondendo alle suddette esigenze (che hanno indotto il legislatore comunitario a disciplinare le triangolazioni), stabilisce che l'imposta non è dovuta per l'acquisto intracomunitario in Italia, da parte di un operatore stabilito in un altro stato membro, di beni che egli ha acquistato in un terzo stato membro per rivenderli a propri cessionari stabiliti in Italia, designati debitori dell'imposta relativa alla cessione. Per esempio, l'operatore francese che acquista i beni in Germania e li fa consegnare direttamente al proprio cessionario in Italia, può evitare la tassazione (e gli adempimenti) di entrambe le operazioni che effettua in Italia, e cioè l'acquisto intracomunitario e la successiva cessione, a condizione che designi formalmente nella fattura il proprio cessionario, soggetto passivo italiano, debitore dell'imposta relativa alla cessione. In assenza di questa previsione, l'operatore francese sarebbe stato costretto a registrarsi in Italia per assolvere gli obblighi d'imposta derivanti dalle operazioni ivi effettuate.

Acquisti intracomunitari effettuati da soggetti non residenti

Se l'acquisto è effettuato da un soggetto non residente e senza stabile organizzazione nel territorio dello stato (si pensi all'introduzione di beni da parte di un imprenditore stabilito in altro stato membro), gli obblighi devono¹⁵ essere adempiuti (ed i connessi diritti possono essere esercitati) attraverso un rappresentante fiscale nominato ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del dpr 633/72, oppure, ove consentito, mediante identificazione diretta ai sensi dell'art. 35-ter, stesso dpr.

Se sono effettuati soltanto acquisti non imponibili, esenti, non soggetti o, comunque, senza obbligo di pagamento dell'imposta, può essere conferita la rappresentanza nella forma cosiddetta "leggera", limitata cioè alla fatturazione o integrazione ex art. 46 e alla compilazione degli elenchi riepilogativi (modelli Intrastat), senza nemmeno l'obbligo di presentare la dichiarazione annuale. Un'ipotesi del genere si verifica con l'introduzione dei beni provenienti da altro stato membro all'interno di un deposito Iva, nel qual caso l'acquisto intracomunitario è effettuato senza pagamento dell'imposta ai sensi dell'art. 50-bis, comma 4, lettera b); in tal caso, la rappresentanza fiscale leggera è automaticamente assunta, qualora non sia stato nominato un altro rappresentante, dallo stesso gestore del deposito.

2. TASSAZIONE DELL'ACQUISTO INTRACOMUNITARIO

2.1 Comunicazione al fornitore

Ai sensi dell'art. 50, comma 3, chi effettua acquisti intracomunitari (o commissiona i servizi indicati nell'art. 40) soggetti ad imposta deve comunicare al fornitore il proprio numero di partita Iva, preceduto dal prefisso IT. Attraverso questa comunicazione, l'acquirente si qualifica come soggetto passivo al fornitore, il quale è pertanto legittimato, effettuando una cessione intracomunitaria, a non applicare l'imposta. In assenza di tale comunicazione, invece, il fornitore riterrà di avere a che fare con un privato consumatore, per cui applicherà l'imposta del proprio stato; in tal caso, qualora l'operatore italiano abbia effettuato l'acquisto nell'esercizio della propria attività economica, omettendo di dichiararsi come soggetto passivo, si renderà applicabile una specifica sanzione (infra) e sarà dovuta l'Iva a nulla rilevando la circostanza che sia già stata (indebitamente) assolta l'imposta nello stato membro del fornitore.

2.2 Base imponibile, aliquote, esenzioni

¹⁵ Invero, nel comma 3 dell'art. 44 si legge che gli obblighi "possono essere adempiuti...", cosa che farebbe pensare ad una mera facoltà. In realtà, come giustamente precisato dall'amministrazione finanziaria nella circolare n. 13/94, la nomina del rappresentante fiscale (o, dal 30/8/2002, la registrazione diretta) da parte del soggetto non residente che abbia effettuato l'operazione deve ritenersi obbligatoria qualora non vi sia possibilità di individuare altri soggetti passivi che possano assumere la veste di debitori dell'imposta.

Per la determinazione della base imponibile degli acquisti intracomunitari, l'articolo 43 rinvia alle disposizioni degli articoli 13, 14 (escluso il primo comma) e 15 del dpr 633/72, aggiungendo che per i beni soggetti ad accisa concorre a formare la base imponibile anche l'ammontare di detta imposta, se già assolta oppure se esigibile in dipendenza dell'acquisto.

L'esclusione, dalle disposizioni richiamate, del primo comma dell'art. 14 del dpr 633/72, concernente la conversione dei corrispettivi espressi in valuta estera, si deve alla presenza, nell'art. 43, della specifica disposizione del comma 2, secondo cui, per la determinazione della base imponibile, i corrispettivi in valuta estera si computano secondo il cambio del giorno di effettuazione dell'operazione se indicato in fattura, o, in mancanza di tale indicazione, secondo il cambio della data della fattura; l'applicazione di questa disposizione è stata, naturalmente, ridimensionata dall'avvento dell'euro¹⁶.

In sostanza, per la determinazione della base imponibile valgono le medesime regole previste dal dpr 633/72 (le cui disposizioni, peraltro, si applicano, ove non diversamente stabilito, per effetto del generale rinvio operato dall'art. 56). Così, in assenza di corrispettivo (per esempio, introduzione ex art. 38, comma 3, lettera b), la base imponibile sarà costituita dal valore normale; le operazioni accessorie ai sensi dell'art. 12 del dpr 633/72 concorreranno a formare la base imponibile; ecc.

Ai sensi del comma 2 dell'art. 43, nel caso in cui l'acquisto intracomunitario che si presume effettuato in Italia ai sensi dell'art. 40, comma 2, primo periodo, sia stato tassato nel paese di destinazione del bene, la base imponibile in Italia è ridotta dell'ammontare assoggettato ad imposta nel predetto paese.

Riguardo all'aliquota, agli acquisti intracomunitari si applica quella propria dei beni che ne costituiscono oggetto, secondo quanto previsto dalle disposizioni dell'art. 16 del dpr 633/72 (in sostanza, valgono le aliquote previste per le cessioni interne e le importazioni).

L'articolo 42, a completamento delle disposizioni volte ad assicurare agli acquisti intracomunitari un trattamento corrispondente a quello delle cessioni interne, stabilisce al comma 1 che sono non imponibili o esenti dall'imposta gli acquisti intracomunitari aventi per oggetto beni la cui cessione nel territorio dello stato è non imponibile ai sensi degli artt. 8, 8-bis e 9, oppure esente a norma dell'art. 10, del dpr 633/72¹⁷.

¹⁶ Si rammenta che, dei quindici paesi dell'UE, non hanno aderito alla moneta unica il Regno Unito, la Svezia e la Danimarca.

¹⁷ L'art. 35 del D.L. 30/9/2003, n. 269, nell'apportare modifiche apportate alla disciplina Iva delle cessioni e importazioni di rottami e altri materiali di recupero, assoggettandole all'imposta senza eccezioni, ha soppresso, nell'ambito dell'art. 42 del D.L. n. 331/93, il riferimento agli acquisti intracomunitari non soggetti ad imposta ai sensi dell'art. 74, commi ottavo e nono.

Il comma 2 dell'art. 42, infine, dispone che qualora si faccia ricorso al plafond di cui al secondo comma dell'art. 8, dpr 633/72, per effettuare l'acquisto intracomunitario in sospensione dell'Iva, non si applica la disposizione che prevede l'invio al fornitore della lettera d'intento (essendo nell'ipotesi tale formalità del tutto inutile). E' appena il caso di sottolineare come dopo la soppressione del meccanismo del "decalage", che differiva l'esercizio della detrazione dell'imposta relativa all'acquisto intracomunitario al periodo successivo a quello di computo a debito della stessa imposta, la coincidenza temporale dei due periodi abbia reso del tutto superfluo e controproducente il ricorso al plafond.

2.3 Integrazione della fattura estera

L'applicazione dell'imposta sull'acquisto intracomunitario avviene, dal punto di vista materiale, attraverso l'integrazione della fattura del fornitore comunitario, alla quale il soggetto nazionale deve apporre gli elementi richiesti dall'art. 46, comma 1, e cioè:

- la numerazione progressiva, che deve seguire quella propria delle fatture emesse di cui all'art. 21; è consentita l'adozione di una specifica serie di numerazione per gli acquisti intracomunitari
- il controvalore in euro degli eventuali importi, concorrenti a formare la base imponibile, espressi in valuta estera
- l'aliquota applicabile in relazione alla natura del bene
- l'imposta relativa
- in caso di acquisto non imponibile, esente, non soggetto, ecc., il titolo e la norma di inapplicabilità dell'imposta.

L'integrazione, con la quale il soggetto nazionale provvede, in un certo senso, a "farsi carico" del documento del fornitore come se si trattasse di una propria fattura attiva (beninteso, soltanto ai fini dell'assolvimento dell'imposta, della quale è debitore, attraverso la computazione a debito nella liquidazione periodica), deve essere materialmente eseguita, di regola, nel corpo del documento stesso. Tuttavia, per gli operatori che adottano una contabilità basata su sistemi meccanografici, con circolare n. 13/94 è stato consentito di eseguire l'integrazione su un altro documento, formato appositamente, che deve essere allegato e conservato insieme alla fattura cui si riferisce, della quale deve riportare gli estremi. Ancorché dettata a favore degli operatori che adottano la contabilità meccanizzata, la semplificazione non può non ritenersi valida per la generalità dei contribuenti, laddove sussistano obiettivi impedimenti ad eseguire l'integrazione sulla stessa fattura estera.

Autofattura sostitutiva

Ai sensi dell'art. 46, comma 5, se la fattura del fornitore non perviene entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'acquisto intracomunitario, occorre regolarizzare l'operazione emettendo, entro il mese seguente, una fattura riportante anche il numero identificativo Iva del fornitore comunitario. Nel caso in cui sia invece pervenuta una fattura infedele, recante l'indicazione di un corrispettivo inferiore a quello reale, occorre emettere fattura integrativa entro il mese seguente alla registrazione del documento originario.

A differenza della regolarizzazione delle fatture interne (disciplinata dall'articolo 6, comma 8, del dlgs n. 471/97), non è richiesta la presentazione di una copia dell'autofattura all'amministrazione finanziaria, né occorre effettuare un apposito versamento dell'imposta, che viene infatti assolta in sede di liquidazione periodica. Per le differenze sul piano sanzionatorio, si rimanda al paragrafo 6.

2.4 Registrazione della fattura

a) A debito

In base all'art. 47, comma 1, le fatture relative agli acquisti intracomunitari, previamente integrate come sopra precisato, devono essere annotate distintamente nel registro di cui all'art. 23 (registro delle fatture emesse) secondo l'ordine della numerazione, indicando anche l'eventuale corrispettivo espresso in valuta estera. Ai sensi del comma 2, i contribuenti di cui all'art. 22 del dpr 633/72 (commercianti al dettaglio, artigiani, ecc.) possono annotare le fatture, con le suddette modalità, nel registro di cui all'art. 24 (registro dei corrispettivi).

La registrazione deve effettuarsi entro il mese di ricevimento della fattura, ovvero anche successivamente purché entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al mese in cui la fattura è stata ricevuta: ad esempio, la fattura ricevuta il 2 agosto va registrata entro il 31 agosto; quella ricevuta il 28 agosto, va registrata entro il 12 settembre, ma sempre con riferimento al mese di agosto.

Le autofatture emesse ai sensi dell'art. 46, comma 5, devono essere registrate entro il mese di emissione.

b) A credito

Negli stessi termini prima indicati, le fatture integrate (e le autofatture) devono essere annotate distintamente anche nel registro di cui all'articolo 25 del dpr 633/72, cioè nel registro degli acquisti, con riferimento al mese di ricevimento (fatture) oppure di emissione (autofatture). La disposizione, finalizzata all'esercizio della detrazione eventualmente spettante ai sensi degli articoli 19 e seguenti del dpr 633/72, espressamente richiamati dall'art. 45 del dl 331/93, non appare coordinata con l'evoluzione delle disposizioni in materia di registrazione delle fatture d'acquisto e

delle bollette doganali d'importazione, dettate dal predetto articolo 25, che impongono ora la registrazione di tali documenti non più in un termine fisso, ma entro la liquidazione periodica oppure la dichiarazione annuale nella quale viene esercitato il diritto di detrazione dell'imposta che ne risulta.

Norme comuni in materia di registrazione

L'obbligo di registrazione distinta delle fatture relative agli acquisti intracomunitari non richiede speciali adempimenti, essendo sufficiente riportare tali fatture nei registri contabili separatamente dalle altre, in modo che risulti evidente la loro natura. L'obbligo si intende correttamente assolto, pertanto, registrando le fatture su un'apposita colonna adeguatamente intestata, oppure, in caso di contabilità meccanizzata, codificandole adeguatamente.

In ordine ai termini di registrazione, ai contribuenti che utilizzano macchine elettrocontabili ovvero si avvalgono di centri elettrocontabili gestiti da terzi, si applicano i maggiori termini stabiliti dal dm 11/8/75, fermo restando l'obbligo di tenere comunque conto, in sede di liquidazione periodica, delle operazioni soggette a registrazione ai sensi dell'art. 47: i maggiori termini, pertanto, valgono per la materiale esecuzione dell'adempimento della registrazione, ma non intaccano i criteri temporali di imputazione dell'imposta ai fini della liquidazione.

Torna altresì applicabile, per le fatture di importo inferiore a 154,94 euro, la semplificazione della registrazione, sia per la parte a debito che per quella a credito, attraverso il documento riepilogativo, secondo le disposizioni dell'art. 6, commi 1 e 6, del dpr 9/12/96, n. 696.

Con risoluzione n. 144 dell'8/9/99 il ministero delle finanze ha acconsentito alla procedura che prevede un'unica numerazione delle fatture relative agli acquisti intracomunitari e la registrazione in un solo registro sezionale, a valere per gli effetti sia dell'art. 23 sia dell'art. 25, a condizione che in tale registro vengano annotate solo le fatture in esame e che gli importi complessivi dei corrispettivi e dell'imposta vengano poi riportati nel registro riepilogativo; nel dettare quest'ultima condizione, la risoluzione sembra tuttavia non tenere conto che il registro riepilogativo è stato riconosciuto non obbligatorio dalla circolare n. 328 del 24/12/97.

2.5 Variazioni dell'imponibile

In caso di variazione dell'imponibile dell'acquisto intracomunitario, non essendo previste specifiche disposizioni nella disciplina del dl n. 331/93, si applicano quelle dell'articolo 26 del dpr n. 633/72, secondo cui le variazioni in aumento sono obbligatorie e devono sempre essere effettuate, mentre quelle in diminuzione sono facoltative. Al riguardo, nella circolare n. 13/94 il ministero delle finanze ha fornito le indicazioni di seguito esposte.

Variazioni in aumento

Ogni qual volta l'imponibile dell'acquisto intracomunitario venga ad aumentare, per qualsiasi motivo, occorre adempiere gli obblighi di integrazione e registrazione al fine di rilevare la maggiore imposta dovuta; occorre inoltre rettificare il modello Intrastat, se già presentato, sia ai fini fiscali che statistici.

Variazioni in diminuzione

In tal caso, l'operatore ha semplicemente la facoltà di intervenire in rettifica dell'imponibile sia nel registro delle vendite sia in quello degli acquisti; egli può, quindi, non tenere conto della variazione in diminuzione e trattare conseguentemente il documento (es. nota di credito) proveniente dal fornitore estero soltanto ai fini delle imposte sui redditi, annotandolo nella contabilità generale. Se la riduzione della base imponibile deriva dalla restituzione dei beni al fornitore comunitario, il modello Intrastat dovrà essere comunque rettificato ai fini statistici, anche se la variazione non sia stata eseguita ai fini fiscali.

2.6 Liquidazione e dichiarazione

Attraverso la registrazione nei registri degli articoli 23 (o 24) e 25, gli acquisti intracomunitari partecipano alle operazioni di liquidazione periodica dell'imposta; dovranno poi trovare specifica evidenza nella comunicazione annuale dati Iva e, in modo più dettagliato, nella dichiarazione annuale. In seguito all'abolizione del cosiddetto "decalage", cui si è già accennato prima, gli acquisti intracomunitari non presentano particolarità di sorta nei riflessi dell'adempimento della liquidazione periodica dell'imposta.

L'imposta che il contribuente si auto-addebita sull'acquisto intracomunitario può essere portata in detrazione secondo i principi e con le regole comuni di cui all'art. 19 e seguenti del dpr 633/72; va da sé che il diritto di detrazione in misura piena, se esercitato nella stessa liquidazione in cui l'imposta è computata a debito, neutralizza integralmente gli effetti dell'acquisto intracomunitario nei riflessi della liquidazione e del pagamento del tributo, in quanto l'imposta dovuta e quella detratta si elidono a vicenda.

Quanto alla dichiarazione annuale, l'art. 48, comma 2, stabilisce che gli acquisti intracomunitari (come anche le cessioni intracomunitarie) debbono risultare distintamente, secondo le modalità stabilite nel decreto di approvazione del relativo modello.

La stessa disposizione stabilisce inoltre che se sono state registrate operazioni intracomunitarie, non si applica l'esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale previsto per i soggetti che hanno effettuato soltanto operazioni esenti. In sostanza, il predetto esonero non spetta al contribuente che, pur avendo effettuato, dal lato attivo, soltanto operazioni esenti, abbia registrato acquisti intracomunitari, i quali, pur essendo operazioni passive, comportano

un debito d'imposta. Per completezza, va osservato che l'esonero viene meno anche nel caso in cui siano state registrate operazioni intracomunitarie attive, per la ragione che, in tal caso, il contribuente non si trova più nella situazione prevista per beneficiare dell'esonero (registrazione di sole operazioni esenti).

Rimane da dire che gli acquisti intracomunitari trovano evidenza, nella dichiarazione annuale, con modalità particolari, in modo da partecipare alla determinazione dell'imposta dovuta senza però influenzare il volume d'affari. Più precisamente, ai fini in esame, l'ammontare imponibile degli acquisti intracomunitari, registrato ai sensi degli artt. 23 o 24 del dpr 633/72, va riportato complessivamente nel quadro VA, sezione 5 (informazioni di carattere generale), mentre la relativa imposta a debito va riportata direttamente nella sezione della liquidazione, al rigo VL3.

L'ammontare degli acquisti intracomunitari registrati ai sensi dell'art. 25 va riportato, distintamente per aliquota, nel quadro VF, insieme agli acquisti interni ed alle importazioni, per evidenziare la relativa imposta ai fini dell'eventuale detrazione.

A scopo informativo, inoltre, l'importo complessivo delle operazioni intracomunitarie (acquisti, cessioni, prestazioni) va riportato nella sezione 3 del quadro VA.

Per quanto riguarda, infine, la comunicazione annuale dati Iva di cui all'art. 8-bis del dpr n. 322/98 (nuovo adempimento introdotto a partire dal 2003, con effetto dall'anno d'imposta 2002, in sostituzione delle dichiarazioni periodiche), il modello approvato con provvedimento dell'8/11/2002 richiede la specificazione nel campo 4 del rigo CD2 (operazioni passive) dell'importo complessivo, al netto dell'Iva, degli acquisti intracomunitari registrati nell'anno precedente. Come per la dichiarazione annuale, anche per la comunicazione dati l'esonero dall'adempimento previsto a favore del soggetto che abbia registrato solo operazioni esenti viene meno qualora siano stati registrati acquisti intracomunitari.

2.7 Presentazione degli elenchi riepilogativi (modelli Intrastat)

A parte la rappresentazione delle operazioni nella comunicazione annuale dati Iva e nella dichiarazione annuale, l'adempimento che "chiude" la sequenza degli obblighi formali e contabili connessi all'effettuazione degli acquisti intracomunitari è la compilazione e presentazione degli elenchi riepilogativi, ai sensi dell'art. 50, comma 6. Tali elenchi rappresentano lo strumento attraverso il quale le amministrazioni finanziarie degli stati membri acquisiscono i dati relativi ai flussi dell'interscambio (non solo a fini fiscali, ma anche statistici) e, di conseguenza, l'unica fonte per la rilevazione di eventuali anomalie e la predisposizione dei conseguenti controlli.

Gli elenchi riepilogativi devono essere presentati:

- per le cessioni intracomunitarie, utilizzando i modelli Intra1 (frontespizio con dati anagrafici e di carattere generale), Intra1-bis (riepilogo delle cessioni) e Intra1-ter (rettifiche relative a periodi precedenti)
- per gli acquisti intracomunitari, utilizzando i modelli Intra2, Intra2-bis e Intra2-ter, aventi la stessa struttura di quelli delle cessioni.

Gli elenchi possono essere presentati, anche in via telematica, a qualsiasi ufficio doganale abilitato, situato nella circoscrizione doganale territorialmente competente in relazione alla sede del soggetto obbligato o del terzo delegato (informazioni al riguardo sono reperibili nel sito internet dell'agenzia delle dogane, all'indirizzo www.agenziadogane.it).

Periodicità e termini di presentazione

Il periodo di riferimento degli elenchi Intrastat acquisti, come ridefinito a partire dall'anno 2003 con il decreto 12/12/2002, può essere mensile o annuale, a seconda del volume delle operazioni; più precisamente:

- è mensile per i soggetti che hanno realizzato nell'anno precedente (o, in caso di inizio dell'attività di scambi intracomunitari, prevedono di realizzare nell'anno in corso) acquisti intracomunitari per ammontare complessivo superiore a 150.000 euro;
- è annuale per gli altri soggetti.

Ai sensi del dpr n. 10 del 7/1/99, gli elenchi mensili vanno presentati entro il giorno 20 del mese successivo a quello di riferimento, mentre quelli annuali vanno presentati entro la fine del mese di gennaio dell'anno successivo.

In caso di inizio dell'attività di scambi intracomunitari, la periodicità viene determinata presuntivamente, salva la verifica dell'effettivo ammontare realizzato nel primo periodo (mese o trimestre). Per esempio, il contribuente che effettua i primi acquisti intracomunitari nel 2004 e presume di realizzarne, nell'anno, per ammontare non superiore a 150.000 euro, può considerarsi soggetto all'elenco annuale; se però nel corso del primo mese del 2004 dovesse già superare il suddetto limite, sarebbe tenuto ad osservare la periodicità mensile.

I dati richiesti dagli elenchi

Tralasciando il frontespizio, i dati da riportare negli elenchi riepilogativi degli acquisti si suddividono in due categorie: dati di interesse fiscale e dati di interesse statistico.

Hanno natura fiscale i dati richiesti nelle colonne da 1 a 6 (rispettivamente: n.ro progressivo; stato membro del fornitore; codice Iva del fornitore; ammontare delle transazioni espresso in euro; ammontare delle transazioni espresso nell'eventuale diversa valuta dello stato membro del fornitore; natura della transazione).

Hanno natura fiscale i dati richiesti nelle colonne da 7 a 15 (rispettivamente: nomenclatura combinata; massa netta; unità di misura supplementari; valore statistico; regime statistico; modo di trasporto; paese di provenienza; paese di origine; provincia di destinazione).

Nel rinviare, per i dettagli, alle istruzioni che corredano i modelli e alle disposizioni normative in materia (decreti ministeriali 27/10/2000, 12/12/2002 e 15/4/2004), si evidenzia che i dati di natura statistica (colonne da 7 a 15) devono essere forniti soltanto dai soggetti tenuti a presentare gli elenchi con periodicità mensile. Di conseguenza, ogni qual volta la presentazione dell'elenco sia prescritta soltanto ai fini statistici, l'adempimento interessa i soli soggetti tenuti alla frequenza mensile; anche per tali soggetti, inoltre, sono previste modalità semplificate di compilazione della parte statistica, in ragione del volume degli scambi effettuati (si vedano, al riguardo, le disposizioni dei citati decreti ministeriali).

Si ricorda, infine, che per le infrazioni in materia di obblighi statistici sono previste specifiche sanzioni amministrative, descritte più avanti, che, non avendo natura tributaria, non sono soggette alla disciplina del dlgs 18/12/97, n. 472, ma a quella prevista, per le sanzioni amministrative in generale, dalla legge 24/11/81, n. 689.

Operazioni da indicare negli elenchi

Ciascun elenco comprende gli acquisti intracomunitari registrati o soggetti a registrazione per il periodo di riferimento. In linea generale, quindi, vi è coincidenza tra il periodo di imputazione temporale dell'operazione ai fini Iva ed il periodo di riferimento del modello (ossia il mese di ricevimento della fattura).

Lavorazioni e riparazioni

Ai soli fini statistici, gli elenchi devono comprendere anche i beni ricevuti a scopo di lavorazione o di riparazione (che non danno luogo ad acquisto intracomunitario), per i quali sussiste anche l'obbligo di annotazione in apposito registro, ai sensi dell'art. 50, comma 5.

Se la riparazione avviene a titolo gratuito, anche in esecuzione di obblighi di garanzia, l'obbligo non sussiste neppure ai fini statistici.

Campioni, omaggi, beni in garanzia

Non sussiste, neppure ai fini statistici, l'obbligo di presentare l'elenco riepilogativo nel caso di beni ricevuti a titolo gratuito, sia che si tratti di omaggi sia di campioni gratuiti, né per i beni ricevuti in esecuzione di obblighi di garanzia (indipendentemente dalla restituzione o meno dei beni da sostituire).

Mostre, fiere e tentata vendita

Gli elenchi vanno presentati, ai fini fiscali e statistici, solo in caso di acquisto dei beni e con riferimento al periodo di registrazione della relativa fattura (riguardo alle merci introdotte a fini di tentata vendita, si rimanda a quanto detto precedentemente).

Software

L'obbligo di presentare l'elenco riepilogativo riguarda solo l'acquisto di programmi standardizzati, mentre non sussiste per quelli personalizzati il cui acquisto concretizza, infatti, una prestazione di servizi.

Pubblicazioni in abbonamento

Per gli acquisti di pubblicazioni in abbonamento, l'elenco riepilogativo deve essere presentato, agli effetti sia fiscali sia statistici, con riferimento al periodo di registrazione della fattura.

2.8 Annotazione movimenti non traslativi

Occorre richiamare l'attenzione sulla disposizione dell'art. 50, comma 5, alla quale si è già accennato a proposito degli acquisti intracomunitari con effetto traslativo differito, che prevede in via generale l'obbligo di annotare in apposito registro i beni provenienti o inviati in altri stati membri a titolo non traslativo della proprietà (es. introduzione temporanea per lavorazione, oppure per l'esecuzione di prestazioni, o per la successiva vendita).

3. LA DISCIPLINA PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

Come si è visto, in deroga al principio secondo cui la normativa transitoria in materia di scambi intracomunitari si applica nei rapporti tra soggetti d'imposta, sono considerati comunque acquisti intracomunitari, da assoggettare all'imposta nel paese di destinazione (nel nostro caso, in Italia) quelli effettuati da enti, associazioni o altre organizzazioni non commerciali (art. 38, comma 1), anche non soggetti passivi dell'Iva (art. 38, comma 3, lettera c), nonché l'introduzione in Italia di beni che i predetti enti hanno precedentemente importato in altri paesi membri (comma 3, lettera d).

3.1 Enti non soggetti passivi

Per motivi di semplificazione, relativamente agli enti non commerciali che non svolgono alcuna attività rilevante ai fini dell'Iva e non sono, pertanto, soggetti passivi dell'imposta, è stato stabilito di non tassare gli acquisti intracomunitari fino ad un importo massimo di 8.263,31 euro annui: entro tale limite, gli enti in questione possono pertanto evitare la tassazione dell'acquisto in Italia e pagare, invece, l'Iva al fornitore, come qualunque privato consumatore.

Questa previsione è contenuta nel comma 5, lettera c), dell'articolo 38, secondo cui non costituiscono acquisti intracomunitari gli acquisti di beni (diversi dai mezzi di trasporto nuovi e dai beni soggetti ad accisa) effettuati dagli enti non titolari di partita Iva, se l'ammontare complessivo degli acquisti stessi effettuati nell'anno solare precedente non ha superato, appunto, l'importo di 8.263,31 euro e fino a quando, nell'anno in corso, tale importo non è superato.

Si rammenta che in base all'art. 21 del dm 24/12/93, le disposizioni sugli acquisti intracomunitari degli enti non soggetti Iva si applicano anche per gli acquisti fatti nella Repubblica di San Marino.

La composizione del limite di 8.263,31 €

Ai fini del limite in esame, non si computano gli acquisti intracomunitari di mezzi di trasporto nuovi e di beni soggetti ad accisa (in ragione del fatto che sono in ogni caso tassati a destinazione), mentre si computano gli acquisti "a distanza", cioè per corrispondenza, su catalogo e simili, provenienti da altri stati membri.

Opzione per l'applicazione dell'Iva

La detassazione in Italia degli acquisti fino a 8.263,31 euro comporta, come detto, che l'operazione venga tassata all'origine, cioè nel paese membro in cui è stabilito il fornitore. In considerazione di ciò, il comma 6 dell'art. 38 accorda agli enti la facoltà di rinunciare all'esenzione e di optare, invece, per il pagamento dell'Iva italiana anche sugli acquisti intracomunitari "sotto soglia" (evitando così di pagare l'Iva del paese di origine).

L'opzione per la tassazione italiana è efficace fino a quando non sia revocata, e comunque almeno per un triennio (compreso l'anno nel corso del quale è attivata) purché ne permangano i presupposti.

Secondo il regolamento approvato con dpr n. 442/97, la validità dell'opzione (come pure della revoca) è subordinata soltanto al comportamento coerentemente adottato a partire dall'inizio dell'anno. Sussiste, comunque, l'obbligo di comunicare l'avvenuto esercizio dell'opzione all'atto della dichiarazione annuale dell'Iva presentata per l'anno nel corso del quale l'opzione ha avuto effetto, pena l'applicazione della sanzione da 258 a 2.065 euro. Qualora l'ente non sia tenuto a presentare la dichiarazione annuale dell'Iva, la comunicazione all'amministrazione dovrà effettuarsi allegando il quadro VO del modello Iva alla dichiarazione presentata ai fini del reddito.

3.2 Gli adempimenti degli enti non soggetti passivi

Acquisti intracomunitari non tassati in Italia

Per gli acquisti intracomunitari contenuti nella soglia di esenzione, sui quali l'imposta è dovuta al fornitore, l'ente deve osservare un particolare adempimento, il cui scopo è quello di

permettere all'amministrazione finanziaria di tenere sotto controllo la situazione, verificando il rispetto del limite: prima di ogni operazione d'acquisto, l'ente è tenuto a presentare all'ufficio delle entrate territorialmente competente nei propri confronti, ai sensi dell'art. 50, comma 4, una speciale dichiarazione (modello Intra13). Qualora (e nel momento in cui) il limite di 8.263,31 euro venga superato, scatta l'obbligo di presentare la dichiarazione per chiedere il numero di partita Iva, al fine di assoggettare all'imposta gli acquisti, secondo quanto si dirà appresso.

Acquisti intracomunitari tassati in Italia

Nel caso in cui l'importo degli acquisti intracomunitari, determinato secondo le regole già dette, risulti superiore alla soglia di 8.263,31 euro, ovvero sia stata esercitata l'opzione per la tassazione in Italia, l'ente non soggetto passivo diventa un contribuente Iva, limitatamente agli acquisti intracomunitari.

Ottenuto dall'ufficio il numero di partita Iva, dovrà comunicarlo al fornitore comunitario al fine di permettergli di fatturare la vendita senza l'addebito dell'imposta. Ricevuta la fattura, l'ente osserverà i seguenti adempimenti, previsti dall'articolo 49 e dall'articolo 47, comma 3:

- numerazione progressiva della fattura estera ed integrazione con l'indicazione dell'aliquota applicabile e della relativa Iva dovuta;
- annotazione della fattura, entro il mese successivo a quello di ricevimento, in apposito registro.

Qualora l'ente non abbia ricevuto dal fornitore la fattura entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, dovrà emettere entro il mese seguente autofattura in unico esemplare, da annotare poi nel predetto registro entro lo stesso mese di emissione.

Entro la fine di ciascun mese, poi, l'ente dovrà presentare all'ufficio delle entrate competente una dichiarazione relativa agli acquisti intracomunitari registrati per il mese precedente, utilizzando un apposito modello (Intra12); la dichiarazione non deve essere presentata se per il mese di riferimento non sono stati registrati acquisti. Nello stesso termine bisogna pagare l'Iva dovuta sui predetti acquisti, utilizzando il modello F24 e riportando gli estremi di pagamento nella dichiarazione Intra12.

Infine, occorre presentare all'ufficio doganale, entro il 20 del mese successivo, l'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari, modello Intra2; se l'ammontare complessivo degli acquisti intracomunitari fatti nell'anno precedente non supera 150.000 euro, l'elenco va presentato per l'intero anno, entro il 31 gennaio dell'anno successivo.

Si ritiene utile riassumere schematicamente la disciplina degli acquisti intracomunitari degli enti non commerciali non titolari di partita Iva.

Acquisti intracomunitari degli enti non soggetti passivi		
<i>Acquisti entro il limite annuo di € 8.263,31 (in assenza di opzione) (1)</i>	Esenzione da Iva. La vendita è tassata nel paese membro del fornitore.	Presentazione all'ufficio delle entrate, prima di ogni acquisto, del modello Intra 13.
<i>Acquisti oltre il limite annuo di € 8.263,31 (oppure entro tale limite, in presenza di opzione) (1)</i>	E' dovuta l'imposta sull'acquisto intracomunitario in Italia.	Richiesta all'ufficio delle entrate del numero di partita Iva; presentazione della dichiarazione mensile Intra 12, con pagamento dell'Iva dovuta. (2)
<p>(1) <i>Nel limite non si computano gli acquisti di mezzi di trasporto nuovi e di beni soggetti ad accisa; si computano gli acquisti "a distanza".</i></p> <p>(2) <i>Altri adempimenti: integrazione e registrazione fattura; presentazione modello intrastat. Non vanno presentate la comunicazione annuale dati Iva e la dichiarazione annuale Iva.</i></p>		

3.3 Enti soggetti passivi Iva

Gli enti non commerciali che hanno il numero di partita Iva in quanto svolgono anche attività commerciali, come accennato, sono sempre tenuti ad applicare l'Iva sugli acquisti intracomunitari, indipendentemente dall'importo (essi non sono ammessi a beneficiare, dunque, dell'esenzione prevista, entro la soglia annua di 8.263,31 euro, a favore dei non titolari di partita Iva) e dalla circostanza che l'acquisto riguardi la sfera istituzionale o quella commerciale.

Gli adempimenti da osservare sono differenziati come appresso indicato, in funzione della destinazione dei beni acquistati.

Beni destinati all'attività istituzionale

Per i beni acquistati a fini istituzionali, l'ente osserverà gli stessi adempimenti previsti per gli enti non titolari di partita Iva che effettuano acquisti tassati, descritti sopra (dichiarazione mensile modello Intra12, ecc.).

Beni destinati all'attività commerciale

Per gli acquisti effettuati nell'attività commerciale, gli adempimenti sono quelli stabiliti per la generalità dei contribuenti Iva.

Beni destinati all'impiego promiscuo

Qualora i beni siano destinati promiscuamente all'attività istituzionale ed a quella commerciale, in sede di registrazione della fattura l'acquisto dovrà essere imputato a ciascun settore per la parte di rispettiva competenza, osservando i conseguenti adempimenti.

4. ALTRI CASI PARTICOLARI

4.1 Produttori agricoli in regime speciale

Anche i produttori agricoli e ittici che si avvalgono del regime speciale dell'art. 34, dpr 633/72, sono destinatari della previsione della lettera c) del comma 5 dell'art. 38, concernente l'esonero dalla tassazione in Italia degli acquisti intracomunitari fino alla soglia di 8.263,31 euro, con facoltà di optare per la tassazione, secondo quanto già illustrato a proposito degli enti non commerciali non titolari di partita Iva.

Per questi soggetti non sono previsti particolari adempimenti in relazione agli acquisti intracomunitari non tassabili, mentre per gli acquisti imponibili (oltre soglia, oppure in presenza di opzione) occorre distinguere come appresso.

Acquisti imponibili effettuati da agricoltori esonerati

In caso di effettuazione di acquisti intracomunitari tassabili da parte di agricoltori in regime di esonero da tutti gli adempimenti Iva ai sensi dell'art. 34, comma 6, primo e secondo periodo, del dpr 633/72, (soggetti con volume d'affari nell'anno precedente non superiore a 2.582,28 euro, ovvero a 7,746,85 euro per quelli operanti in zone montane, costituito per almeno due terzi da prodotti compresi nella prima parte della tabella A, allegata al dpr 633/72), l'art. 51, comma 1, prevede l'applicazione delle disposizioni degli articoli 47, comma 3 e 49. Pertanto occorre osservare i seguenti adempimenti:

- annotazione delle fatture, previamente numerate e integrate con gli elementi necessari all'applicazione dell'Iva, su un apposito registro;
- presentazione all'ufficio delle entrate competente, entro ciascun mese, della dichiarazione degli acquisti intracomunitari registrati per il mese precedente (con lo stesso modello Intra12, previsto per gli enti non commerciali non titolari di partita Iva);
- versamento con il modello F24, entro lo stesso termine di presentazione della dichiarazione di cui sopra, della relativa imposta;

- presentazione del modello Intrastat.

Agricoltori non esonerati

Per gli acquisti intracomunitari tassabili effettuati da produttori non esonerati, occorre invece osservare i normali adempimenti previsti per la generalità dei contribuenti (integrazione della fattura, registrazione a debito, liquidazione periodica, ecc.). E' appena il caso di precisare che l'imposta dovuta sugli acquisti intracomunitari deve essere integralmente versata all'erario, non avendo i soggetti in questione diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti

4.2 Soggetti totalmente esenti

Anche i soggetti che effettuano soltanto operazioni esenti e non hanno, pertanto, diritto di detrarre neppure in parte l'imposta sugli acquisti beneficiano, come gli enti non commerciali e i produttori agricoli, dell'esonero dalla tassazione degli acquisti intracomunitari entro il limite annuo di 8.263,31 euro, fatta sempre salva la facoltà di optare per la tassazione, ai sensi dei commi 5 e 6 dell'art. 38.

Nei confronti dei soggetti in questione non sono previsti, per gli acquisti non tassabili, adempimenti di sorta, mentre per gli acquisti tassabili vanno osservate le disposizioni di carattere generale (integrazione della fattura, registrazione, ecc.). Naturalmente, anche per costoro l'imposta relativa agli acquisti intracomunitari si rende integralmente dovuta, stante il divieto di detrazione derivante dall'effettuazione di operazioni esenti.

Si rammenta che la registrazione di acquisti intracomunitari tassabili fa scattare l'obbligo di presentare la dichiarazione annuale e la comunicazione annuale dati Iva, essendo prefigurata come circostanza

di inapplicabilità della norma di esonero.

4.3 Contribuenti minimi in regime forfetario

Le persone fisiche che si avvalgono del regime forfetario previsto dall'art. 3, commi 171 e seguenti, della legge 23/12/96, n. 662 sono tenute ad applicare l'imposta sugli acquisti intracomunitari, senza alcuna soglia di franchigia, secondo le disposizioni di carattere generale.

Anche in questo caso, non sussistendo il diritto di detrazione "a monte", l'imposta, da evidenziare distintamente nel registro o nel prospetto tenuto ai fini contabili, deve essere aggiunta a quella liquidata forfetariamente e deve essere versata integralmente (si vedano, al riguardo, le istruzioni sulla tenuta del prospetto, fornire nel decreto ministeriale di approvazione del 12/2/1997, in G.U. del 14/2/97).

4.4 Acquisti di mezzi di trasporto nuovi

Per evitare squilibri di mercato in dipendenza delle sensibili divergenze delle aliquote Iva tuttora esistenti nei vari stati membri, è stato stabilito che gli scambi a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi pagano l'Iva "in ogni caso" nel paese di destinazione, a prescindere dalla posizione soggettiva delle parti contraenti: l'acquisto di questi beni si considera acquisto intracomunitario anche se il cedente, l'acquirente, oppure entrambi i contraenti, non agiscono in veste di soggetti passivi dell'Iva. Si è già detto, infatti, che ai sensi dell'art. 38, comma 3, lettera e), costituiscono acquisti intracomunitari "gli acquisti a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi trasportati o spediti da altro stato membro, anche se il cedente non è soggetto d'imposta ed anche se non effettuati nell'esercizio di imprese, arti e professioni."

Fondamentale ai fini della norma in esame è la definizione di "mezzo di trasporto nuovo", fornita dal comma 4 dell'art. 38. Secondo tale disposizione, ai fini in esame costituiscono mezzi di trasporto:

- le imbarcazioni di lunghezza superiore a 7,5 metri
- gli aeromobili con peso totale al decollo superiore a 1.550 kg
- i veicoli con motore di cilindrata superiore a 48 cc. o di potenza superiore a 7,2 Kw

destinati al trasporto di persone o cose, con esclusione delle imbarcazioni destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare e degli aerei destinati ad imprese di navigazione aerea che effettuano prevalentemente trasporti internazionali.

La stessa disposizione, inoltre, stabilisce che i suddetti mezzi di trasporto "non" si considerano nuovi se, al momento della cessione, soddisfano la duplice condizione (i) di avere percorso oltre seimila chilometri e (ii) che siano decorsi sei mesi dalla prima immatricolazione (veicoli terrestri), ovvero (i) navigato per oltre cento ore o volato per oltre quaranta ore e (ii) che siano decorsi tre mesi dalla prima immatricolazione (altri veicoli).

Riassumendo, si considerano mezzi di trasporto nuovi:

- 1) le imbarcazioni di lunghezza superiore a 7,5 metri che
 - hanno navigato meno di cento ore *oppure*
 - sono vendute prima che siano passati tre mesi dalla prima immatricolazione;
- 2) gli aeromobili con peso totale al decollo superiore a 1550 kg che
 - hanno volato meno di quaranta ore *oppure*
 - sono venduti prima di tre mesi dalla prima immatricolazione;
- 3) i veicoli terrestri con motore superiore a 48 cc. o con potenza superiore a 7,2 Kw, che
 - hanno percorso meno di seimila chilometri *oppure*

- sono venduti prima di sei mesi dalla prima immatricolazione.

L'acquisto a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi provenienti da altro stato membro, quindi, si considera in ogni caso "acquisto intracomunitario" da assoggettare all'Iva italiana, qualunque sia lo status del cedente e dell'acquirente. Corrispondentemente, come meglio si dirà nel prossimo lavoro dedicato alle cessioni, la vendita di veicoli nuovi dall'Italia verso altro paese comunitario costituisce cessione intracomunitaria non imponibile, anche se posta in essere da un privato.

Tornando all'acquisto, gli adempimenti da osservare per applicare l'imposta sono differenti a seconda che l'acquirente agisca in veste di soggetto passivo dell'Iva oppure di privato consumatore.

Se l'acquirente agisce in veste di soggetto passivo, le modalità di applicazione dell'Iva sono quelle ordinarie degli acquisti intracomunitari: integrazione della fattura del fornitore, registrazione a debito, e così via.

Nel caso in cui, invece, l'acquirente sia un privato consumatore (intendendo tale anche il soggetto d'imposta che effettua l'acquisto per scopi estranei all'attività economica), occorre fare riferimento alle disposizioni del dm 19/1/93, di seguito richiamate.

Entro trenta giorni dall'acquisto, e comunque prima dell'immatricolazione o iscrizione in pubblici registri, l'acquirente deve presentare all'ufficio delle entrate territorialmente competente in base al proprio domicilio fiscale una apposita dichiarazione, allegando copia della fattura o, in mancanza, atto di cessione o documentazione equipollente. La dichiarazione, redatta in triplice esemplare, deve contenere gli elementi identificativi dei contraenti e del mezzo di trasporto, nonché il corrispettivo. Occorre poi effettuare il pagamento dell'Iva liquidata dall'ufficio nella predetta dichiarazione. Dopo la soppressione dei servizi di cassa degli uffici finanziari, tale pagamento andava effettuato con il modello F23; con risoluzione n. 136 del 6/9/2000, l'amministrazione finanziaria ha stabilito che debba effettuarsi con il modello F24, utilizzando il codice tributo 6099.

Immatricolazione del mezzo

Ai fini dell'immatricolazione del mezzo oggetto di acquisto a titolo oneroso, gli acquirenti privati consumatori devono consegnare all'ufficio competente copia dell'attestato di versamento dell'Iva. I soggetti passivi, invece, devono consegnare l'atto di cessione o la fattura d'acquisto o altra documentazione, integrata ai sensi dell'art. 46, comma 1, dichiarata conforme dall'ufficio delle entrate.

In entrambi i casi, per poter ottenere l'immatricolazione del veicolo occorre esibire al Pra la documentazione relativa all'acquisto e quella comprovante l'avvenuto assolvimento dell'Iva.

In caso di acquisto a titolo gratuito, infine, sia i privati consumatori che i soggetti passivi devono presentare all'ufficio delle entrate una dichiarazione apposita, copia della quale, debitamente annotata dal predetto ufficio, deve essere consegnata all'ufficio competente all'immatricolazione.

Immatricolazione con targa EE

Con nota prot. 1781 del 21/11/95, il dipartimento delle dogane del ministero delle finanze, sulla scorta del parere espresso dal dipartimento delle entrate e dal ministero dei trasporti, ha stabilito che la validità delle targhe "EE" attribuite all'atto dell'immatricolazione di autovetture appartenenti a cittadini comunitari, deve essere limitata ad un periodo non superiore a tre mesi, prorogabile solo in casi eccezionali e debitamente documentati. Ciò al fine di evitare che tali autovetture, acquistate in regime di non imponibilità sul presupposto della loro destinazione in altro stato membro, vengano ivi trasferite solo dopo la scadenza del termine (sei mesi) decorso il quale il veicolo si considera non più nuovo, sfuggendo così ad imposizione anche nel paese di destinazione. Successivamente sulla materia si è pronunciato il dipartimento delle entrate con la risoluzione n. 206 dell'8/10/97, affermando che la validità della targa speciale EE deve essere limitata a quattro mesi, senza alcuna possibilità di proroga.

4.5 Acquisto di beni usati

Nella disciplina sugli scambi intracomunitari non assume rilevanza il fatto che il bene sia nuovo oppure usato; a parte quanto si è detto in relazione alle compravendite di mezzi di trasporto, che, se nuovi, costituiscono in ogni caso acquisto intracomunitario anche in assenza dei requisiti soggettivi, tra i requisiti necessari per configurare l'acquisto intracomunitario non si rinvengono affatto, come si è visto, distinzioni di sorta fra beni nuovi e usati.

Può pertanto affermarsi che, in via di principio, anche gli scambi di beni usati danno luogo ad operazioni intracomunitarie.

Regime del margine

Al suddetto principio fanno tuttavia eccezione gli scambi di beni usati soggetti allo speciale regime del margine introdotto dalla direttiva n. 94/5/CE, recepita nell'ordinamento interno dagli articoli 36 e seguenti del dl 23/2/95, n. 41, convertito dalla legge 22/3/95, n. 85.

Il comma 2 dell'art. 37 del dl 41/95 stabilisce infatti che gli acquisti di beni usati, assoggettati al regime del margine nello stato membro di provenienza, non sono considerati acquisti intracomunitari; stabilisce inoltre, parallelamente, che per le cessioni degli stessi beni non si applicano le disposizioni in materia di non imponibilità delle cessioni intracomunitarie.

In buona sostanza, gli scambi intracomunitari di beni usati sottoposti al regime del margine, anche se effettuati tra soggetti d'imposta, sono sottratti alla speciale disciplina del dl 331/93 e al sottostante principio di tassazione nel paese di destinazione e sono trattati, invece, come normali operazioni interne dello stato del cedente. Di conseguenza, l'imposta è assolta esclusivamente in tale stato, secondo le speciali regole del regime del margine: base imponibile costituita solo dall'utile realizzato, incorporazione dell'imposta nel prezzo di vendita senza distinta indicazione in fattura, ecc. (ovviamente l'imposta non può essere detratta né richiesta a rimborso dal destinatario).

Si ricorda che, come precisato dal ministero delle finanze nella circolare n. 177 del 22/6/1995, in relazione agli scambi di beni rientranti nel regime del margine effettuati tra soggetti passivi d'imposta di diversi stati membri sussiste l'obbligo di presentazione, ai soli fini statistici, degli elenchi riepilogativi modelli Intrastat.

Presupposti per l'applicazione del regime del margine

Ai sensi dell'art. 36, comma 1, il regime del margine si applica alle cessioni di beni usati, suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione, nonché di oggetti d'antiquariato e da collezione, acquistati presso privati nel territorio dello stato o in quello di altro stato membro dell'Ue. Si considerano acquistati da privati anche i beni per i quali il cedente non ha potuto detrarre l'imposta afferente l'acquisto o l'importazione, nonché i beni ceduti da un soggetto passivo comunitario in regime di franchigia nel proprio stato membro e i beni ceduti da un soggetto passivo d'imposta (sia nazionale che comunitario) che abbia assoggettato l'operazione al regime del margine.

Negli scambi intracomunitari, pertanto, il cedente applica il regime del margine se ricorre una delle seguenti circostanze:

- aveva acquistato il bene da un privato, anche in un altro paese comunitario;
- aveva acquistato il bene da un soggetto passivo che non aveva potuto detrarre l'imposta all'atto dell'acquisto o dell'importazione
- fruisce di un regime di franchigia nel proprio stato membro
- aveva acquistato il bene da un altro soggetto d'imposta che aveva applicato il regime del margine.

Si ricorda che alle suddette ipotesi se ne aggiunge, nell'ordinamento interno un'altra, prevista dall'art. 30, comma 6, della legge 23/12/2000, n. 388, che dichiara applicabile il regime del margine alle cessioni di veicoli la cui base imponibile era stata determinata, all'atto dell'acquisto, nel 10% o 50% del prezzo convenuto, ai sensi del precedente comma 5, per effetto della detrazione parziale ai sensi del comma 4.

Indebita applicazione del regime del margine

Con circolare n. 40 del 18/8/2003, l'agenzia delle entrate è intervenuta sulla questione dell'illecita commercializzazione con il regime del margine di autoveicoli usati acquistati in altri paesi comunitari. Nel ricordare che il regime del margine è applicabile solo in presenza dei presupposti di legge (delineati sopra), l'agenzia invita gli operatori che acquistano veicoli presso fornitori stabiliti nell'Ue a verificare la sussistenza dei presupposti per l'applicazione del regime del margine, anche al di là delle indicazioni riportate nella fattura d'acquisto emessa dal fornitore che, in ogni caso, non evidenzia l'applicazione dell'imposta sulla cessione, tanto se ricondotta al regime del margine quanto al regime di non imponibilità delle cessioni intracomunitarie. Le differenze tra l'uno e l'altro regime sono infatti notevoli:

- a) se nella cessione viene (legittimamente) applicato il margine, non si realizza acquisto intracomunitario tassabile in Italia; inoltre alle successive cessioni si applica il regime del margine, che comporta il pagamento dell'Iva calcolata solo sull'utile del rivenditore;
- b) se trattasi, invece, di cessione intracomunitario, si realizza un acquisto intracomunitario con obbligo di assoggettamento ad Iva da parte dell'acquirente, mentre le successive cessioni scontano l'imposta nei modi ordinari, cioè sull'intera base imponibile costituita dal corrispettivo di vendita.

Al riguardo la circolare, seppure nel comprensibile intento di contrastare un increscioso fenomeno di evasione fiscale e di concorrenza sleale, sembrerebbe imporre all'acquirente indagini e valutazioni che non gli competono e che, comunque, non sarebbero di sicuro affidamento. Non si vede, per esempio, come si possa dedurre con certezza l'illegittima applicazione del regime del margine dalla circostanza che il veicolo risulti intestato ad una società di autonoleggio; tale deduzione postula che il cedente, avendo esercitato la detrazione al momento dell'acquisto, non avrebbe potuto applicare il regime del margine e dare, così, corso alla catena di cessioni sottoposte allo stesso regime. Il postulato, tuttavia, non può essere assunto per vero, giacché la società di autonoleggio potrebbe anche non avere esercitato la detrazione (perché, per esempio, aveva acquistato l'auto da un soggetto d'imposta che non aveva, a sua volta, potuto detrarre l'imposta, oppure perché si trattava di un'autovettura non destinata al servizio di autonoleggio).

La problematica in questione dovrebbe comunque trovare un assetto migliore con il recepimento, entro il 1° gennaio 2004, della direttiva comunitaria n. 115 del 20/12/2001 sulla fatturazione, che impone di specificare chiaramente nella fattura, con riferimenti normativi univoci, se l'operazione è stata assoggettata al regime del margine, fermo restando a nostro avviso che, pur in presenza di fattura formalmente regolare, l'acquirente può essere chiamato a rispondere dell'illecito ove risulti dimostrato che egli abbia agito con dolo o colpa.

4.6 Prodotti editoriali

Per quanto riguarda gli acquisti intracomunitari di prodotti editoriali, la cui commercializzazione in Italia è disciplinata, com'è noto, dallo speciale regime monofase dell'art. 74, primo comma, lettera c), del dpr 633/72, occorre fare riferimento alle disposizioni contenute nel dm 9/4/93, che integrano quelle di carattere generale previste dal dl 331/93.

L'articolo 5, comma 1, del dm citato stabilisce infatti che per gli acquisti intracomunitari di pubblicazioni e relativi supporti integrativi, non destinati alla successiva commercializzazione, l'imposta si applica sulla base del prezzo di vendita al pubblico nel territorio dello stato; se l'acquisto è effettuato, invece, per la successiva commercializzazione, l'imposta si applica assumendo, ai fini della determinazione della base imponibile, il numero delle copie acquistate al netto della percentuale di forfettizzazione della resa di cui all'art. 74 (attualmente: 70 % per i libri; 80% per i giornali quotidiani e periodici, esclusi quelli pornografici e quelli ceduti unitamente a supporti integrativi e ad altri beni). L'imposta non è detraibile e per le successive vendite non vi è obbligo di fattura. In pratica, il soggetto che effettua acquisti intracomunitari di prodotti editoriali ai fini commercializzazione viene equiparato, dal punto di vista della disciplina dell'Iva, all'editore, per cui assolve definitivamente l'imposta sulla base delle copie acquistate, al netto della resa forfetaria.

Ai sensi del comma 2 dello stesso articolo 5, in mancanza del prezzo di vendita al pubblico nel territorio dello stato, l'imposta si applica secondo le disposizioni del dl 331/93 (base imponibile costituita dal prezzo di acquisto), ferma restando l'indetraibilità dell'imposta se l'acquisto non è effettuato per la successiva commercializzazione. Se, invece, l'acquisto è effettuato ai fini di commercializzazione, l'imposta è detraibile e le successive vendite ricadono nel regime speciale per l'editoria; in pratica, il soggetto che ha effettuato l'acquisto intracomunitario, all'atto della successiva commercializzazione in Italia assolve l'imposta sulla base del prezzo di vendita al pubblico, al netto della resa forfetaria. Queste stesse regole possono essere applicate anche nel caso in cui la pubblicazione riporti il prezzo di vendita, qualora venga espressa opzione in tal senso da parte del contribuente che abbia effettuato l'acquisto intracomunitario per la successiva commercializzazione.

Il trattamento degli acquisti intracomunitari di prodotti editoriali

<i>Tipologia dell'operazione</i>	<i>Base imponibile</i>	<i>Imposta sull'acquisto intracomunitario</i>	<i>Vendite successive</i>
----------------------------------	------------------------	---	---------------------------

Prodotti acquistati per la vendita	Prezzo di copertina moltiplicato il numero delle copie, dedotta la resa forfetaria	Non detraibile	Imposta già assolta
	In mancanza del prezzo di copertina (oppure su opzione), il corrispettivo	Detraibile	Imposta da assolvere con le modalità dell'art. 74, dpr 633/72
Prodotti non acquistati per la vendita	Prezzo di copertina	Non detraibile	
	In mancanza del prezzo di copertina, il corrispettivo		

5. I SERVIZI INTRACOMUNITARI

Nel quadro della disciplina transitoria degli scambi intracomunitari, sono state previsti specifici criteri di territorialità anche relativamente ad alcune prestazioni di servizi attinenti alla movimentazione delle merci. Le relative disposizioni, che derogano ai criteri dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/72, sono contenute nell'articolo 28-ter della sesta direttiva, aggiunto dalla direttiva n. 680/91, e sono state trasfuse, nell'ordinamento interno, nei commi 4-bis, 5, 6 e 8 dell'articolo 40 del D.L. 331/93, riguardanti nell'ordine: lavorazioni su beni mobili, trasporti intracomunitari, prestazioni accessorie ai trasporti intracomunitari, intermediazioni.

5.1 – Lavorazioni su beni mobili

Il comma 4-bis, aggiunto dall'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge n. 28/97 in attuazione della direttiva n. 7/95/CE, stabilisce criteri particolari per la localizzazione delle prestazioni di servizi relativi a beni mobili materiali, comprese le perizie.

In deroga all'articolo 7, quarto comma, lettera b), del D.P.R. n. 633/72 (che fissa la territorialità nel luogo di esecuzione), le prestazioni in esame, ricorrendo determinati presupposti, si considerano territoriali nel Paese in cui è stabilito il committente; il comma 4-bis prevede infatti che tali prestazioni:

- se, pur essendo eseguite nel territorio di altro Stato membro, sono rese nei confronti di soggetti passivi italiani e i beni, a fine lavorazione, vengono inviati fuori dello Stato membro di esecuzione del servizio, si considerano effettuate nel territorio nazionale;

- viceversa, se, pur essendo eseguite nel territorio nazionale, sono rese nei confronti di soggetti passivi comunitari e i beni, a fine lavorazione, vengono inviati fuori dell'Italia, non si considerano effettuate nel territorio dello Stato.

Il criterio in esame trova quindi applicazione allorché ricorrano congiuntamente i seguenti due presupposti:

- a) il rapporto di lavorazione deve intercorrere tra soggetti passivi stabiliti in due Stati membri diversi
- b) i beni, ultimata la lavorazione, devono abbandonare il territorio di esecuzione della prestazione, con destinazione verso altro Stato membro.

Ricorrendo entrambi i presupposti, l'operazione è localizzata nel paese di residenza del committente; diversamente, si applicherà il criterio del luogo di esecuzione ai sensi dell'articolo 7, quarto comma, lettera b), dpr 633/72: ciò accadrà sia nell'ipotesi in cui i beni lavorati restino nel territorio del prestatore, sia nell'ipotesi in cui il committente non rivesta la qualifica di soggetto passivo Iva, sia nel caso in cui i beni, al termine della lavorazione eseguita per conto di operatore comunitario, vengano inviati al di fuori della Comunità. In relazione a tale ultimo caso, la formulazione del comma 4-bis, richiedendo semplicemente che i beni, ultimata la prestazione, vengano inviati in uno Stato diverso da quello di residenza del prestatore, parrebbe attrarre nel proprio ambito anche la prestazione resa su beni inviati ovunque purché fuori del territorio in cui è stabilito il prestatore, e quindi anche al di fuori della Comunità. In effetti, tenuto conto che la corrispondente previsione comunitaria, ossia il paragrafo 3, lettera F, dell'articolo 28-ter della sesta direttiva, è rivolta a disciplinare transitoriamente gli scambi all'interno dell'UE, lo specifico criterio del comma 4-bis non può applicarsi qualora i beni lavorati vengano inviati all'esterno dell'UE. In tal senso, peraltro, si è pronunciato il Ministero delle finanze nella circolare n. 145 del 10/6/1998, ove è stato, appunto, precisato che la prestazione di lavorazione eseguita su beni inviati fuori dell'UE fruisce del trattamento di non imponibilità ai sensi dell'articolo 9, n. 9), del D.P.R. n. 633/72, per cui, pur conservando, in definitiva, il non assoggettamento all'IVA, è disciplinata, sotto il profilo della territorialità, dall'articolo 7, quarto comma, lettera b), del D.P.R. n. 633/72 e non dall'articolo 40, comma 4-bis, del D.L. n. 331/93.

Dal punto di vista oggettivo, va sottolineato che rientra nella previsione del comma 4-bis citato, in via di principio, qualunque prestazione di lavorazione su beni mobili materiali, a prescindere dal tipo di contratto in base al quale viene eseguita (appalto, opera, ecc.), incluse le semplici riparazioni nonché, per espressa previsione di legge, le perizie.

Riparazione di mezzi di trasporto comunitari circolanti in Italia

Secondo la menzionata circolare ministeriale n. 145/98, la non imponibilità dei servizi di riparazione resi in Italia, in base al comma 4-bis dell'articolo 40, D.L. n. 331/93, può applicarsi ai soli veicoli di natura commerciale (autobus, autocarri, navi, aeromobili, vagoni ferroviari). Qualora la prestazione riguardi, invece, veicoli dei quali non è sicuro l'utilizzo in attività commerciali, come le autovetture, essa va assoggettata all'imposta, salva la possibilità del committente soggetto passivo in altro paese membro di richiederne il rimborso a norma dell'art. 38-ter, D.P.R. n. 633/72, sussistendo i requisiti prescritti.

La posizione ministeriale, ancorché dettata da comprensibili ragioni di cautela fiscale in un campo particolarmente esposto al rischio di abusi, non trova conforto nella lettera della norma (sia nazionale che comunitaria) ed appare foriera, quantomeno sul piano teorico, di duplicazioni d'imposta.

In ordine alla possibilità, per il committente soggetto passivo in altro Stato membro, di richiedere il rimborso dell'imposta, suggerita dalla circolare, occorre ricordare che l'articolo 38-ter subordina tale possibilità, tra l'altro, alla condizione che la normativa interna non ponga limiti oggettivi al diritto di detrazione. In concreto, pertanto, tale possibilità risulta del tutto preclusa nel caso di prestazioni di servizi eseguite sui mezzi di trasporto che ricadono nella limitazione di cui all'articolo 19-bis1, lettera c), del D.P.R. n. 633/72.

5.2 - Trasporti intracomunitari di beni e relative intermediazioni

In linea generale, ai sensi dell'art. 7, quarto comma, lettera c), del D.P.R. 633/72, le prestazioni di trasporto, sia di persone sia di beni, si considerano effettuate nel territorio dello Stato in proporzione alla distanza ivi percorsa, per cui se il trasporto si svolge parte in Italia e parte all'estero, assume rilevanza ai fini Iva soltanto la tratta nazionale.

La suddetta regola è derogata, relativamente ai soli trasporti intracomunitari di beni (e relative intermediazioni), dall'articolo 40, comma 5, del D.L. n. 331/93, il quale prevede che (i) si considera territoriale il trasporto iniziato in Italia e che, indipendentemente dall'inizio del trasporto, (ii) si considera territoriale il servizio commissionato da un soggetto passivo italiano, mentre (iii) non si considera territoriale il servizio commissionato da un soggetto passivo comunitario.

La prestazione di trasporto intracomunitario di beni viene, dunque, considerata unitariamente e la territorialità è stabilita, in sostanza:

- nel luogo di inizio del trasporto, se il committente è un privato consumatore oppure un operatore extracomunitario
- nel luogo di residenza del committente, se questi è un soggetto passivo stabilito in uno dei Paesi aderenti alla comunità.

Così, ad esempio:

- il trasporto di merci dall'Italia alla Francia o viceversa, effettuato per conto di un imprenditore francese, è tassato in Francia, Paese del committente;
- il trasporto di merci dall'Italia alla Francia o viceversa, effettuato per conto di un imprenditore italiano, è tassato in Italia, Paese del committente;
- il trasporto di merci dall'Italia alla Francia, effettuato per conto di un privato consumatore oppure di un imprenditore residente fuori della Comunità, è tassato in Italia, luogo di inizio del trasporto;
- il trasporto di merci dalla Francia all'Italia, effettuato per conto di un privato consumatore oppure di un imprenditore residente fuori della Comunità, è tassato in Francia, luogo di inizio del trasporto.

Qualora un trasporto intracomunitario, territoriale in Italia secondo le regole sopra esposte, venga eseguito da un vettore non residente nel nostro paese, scattano i meccanismi atti ad assicurare l'applicazione dell'Iva. In particolare, se il committente è un soggetto Iva, è possibile ricorrere all'autofatturazione ai sensi dell'articolo 17, D.P.R. n. 633/72; diversamente, il vettore straniero è tenuto a nominare un rappresentante fiscale (o, se risiede in un altro paese comunitario, a identificarsi direttamente ai sensi dell'art. 35-ter, D.P.R. n. 633/72) per assolvere agli obblighi d'imposta.

Nozione di trasporto intracomunitario

La specifica disciplina appena illustrata si applica, come si è detto, soltanto nell'ipotesi di trasporto intracomunitario di beni; per quanto riguarda, quindi, i trasporti di beni non riconducibili alla nozione di "trasporto intracomunitario" ed i trasporti di persone, si applica il criterio di cui all'articolo 7, quarto comma, lettera c), del D.P.R. n. 633/72.

Ai sensi del comma 7 dell'articolo 40, D.L. n. 331/93, si considera trasporto intracomunitario quello che inizia e termina in due Stati membri diversi (anche con attraversamento di territori terzi), anche se vengono eseguite singole tratte nazionali in esecuzione di contratti derivati.

Nell'ambito della definizione appena riportata, va evidenziato che la menzione delle tratte nazionali comporta, da un lato, che la suddivisione del trasporto in più tratte, singolarmente eseguite all'interno di un solo territorio, non pregiudica la qualificazione "intracomunitaria" del trasporto

principale e, dall'altro, l'estensione alle singole tratte interne della disciplina prevista per il trasporto principale. Al riguardo, nella circolare n. 13/94 l'amministrazione finanziaria ha precisato che la nozione di trasporto intracomunitario di beni va estesa anche:

- alle singole tratte nazionali effettuate in connessione ad un trasporto intracomunitario ovvero in esecuzione di contratti derivati che il vettore principale può stipulare con sub vettori;
- alle prestazioni di vettoramento, rese tramite condutture o elettrodotti, di prodotti energetici diretti in altri Stati membri o da questi provenienti.

Se, dunque, un operatore francese commissiona una prestazione di trasporto merci da Milano a Parigi al vettore italiano Rossi, questi fatturerà il servizio come intracomunitario anche se abbia affidato al sub-vettore Bianchi il trasporto della tratta da Milano ad Aosta. Anche la tratta italiana, inoltre, essendo connessa ad un trasporto intracomunitario, si considera tale e segue la regola speciale del comma 5 dell'art. 40: essendo tale tratta commissionata al sub-vettore Bianchi dal vettore nazionale Rossi, è localizzata in Italia, per cui il sub-vettore dovrà fatturare con applicazione dell'Iva. L'estensione della nozione di trasporto intracomunitario alla tratta interna, infatti, attiene alla qualifica dell'operazione, ma non comporta la trasposizione automatica, in capo al servizio derivato, del trattamento applicabile al servizio principale.

Ovviamente qualora il vettore principale, committente della singola tratta nazionale, fosse un operatore francese, il sub-vettore, effettuando un servizio riconducibile alla nozione di trasporto intracomunitario nei confronti di committente stabilito in altro Paese membro, non dovrebbe applicare l'IVA, fermo restando l'onere di provare la natura della prestazione.

53 - Prestazioni accessorie ai trasporti intracomunitari e relative intermediazioni

Per le prestazioni di carico, scarico, manutenzione e simili e relative intermediazioni, accessorie ai trasporti intracomunitari, che in base all'articolo 7, quarto comma, lettera b), del D.P.R. n. 633/72 sarebbero territoriali in Italia se ivi eseguite, il comma 6 dell'articolo 40, D.L. n. 331/93, detta un criterio diverso, analogo a quello stabilito per l'operazione principale alla quale accedono, esaminato nel precedente punto 8.5.

Tali prestazioni, in base al comma 6 in esame, si considerano territoriali, anche se eseguite in altro Stato membro, se sono rese nei confronti di committente italiano; viceversa, non si considerano territoriali se, pur essendo eseguite in Italia, sono rese nei confronti di imprenditore stabilito in altro Stato membro.

Qualora il committente del servizio non sia (o non agisca in veste di) soggetto passivo IVA, lo specifico criterio del comma 6 non trova applicazione, per cui si torna al criterio dell'articolo 7,

quarto comma, lettera b), D.P.R. n. 633/72, ossia alla localizzazione nel luogo di esecuzione della prestazione.

Nella circolare n. 13/94 il Ministero delle finanze ha ricordato che qualora i servizi in esame vengano resi, per conto di committente italiano, in uno dei luoghi indicati nell'articolo 9, n. 6), del D.P.R. n. 633/72 (porti, autoporti, aeroporti, scali ferroviari di confine), resta fermo il trattamento di non imponibilità oggettivamente previsto da detta disposizione.

5.4 - Intermediazioni su beni mobili

L'ultima categoria di servizi intracomunitari oggetto di specifica disciplina è quella delle prestazioni di intermediazione relative ad operazioni su beni mobili (eccettuate quelle indicate ai precedenti punti 2 e 3, nonché quelle relative alle prestazioni di cui all'articolo 7, quarto comma, lettera d, del D.P.R. n. 633/72).

Le intermediazioni disciplinate dal comma 8 dell'articolo 40 – che riguardano fondamentalmente, come ricorda la circolare ministeriale n. 13/94, le cessioni di beni, gli acquisti intracomunitari, le locazioni di mezzi di trasporto ed i trasporti diversi da quelli intracomunitari – si considerano territoriali se l'operazione cui si riferiscono è effettuata in Italia; tuttavia, se il committente è un soggetto passivo nazionale, l'intermediazione si considera effettuata in Italia anche se l'operazione di riferimento è effettuata in altro Paese comunitario, mentre se è un soggetto passivo comunitario, l'intermediazione non si considera effettuata in Italia.

In buona sostanza, anche le prestazioni di intermediazione in esame, al pari delle prestazioni di cui all'articolo 40, commi 5 e 6, se rese nei confronti di un soggetto passivo comunitario sono localizzate nel Paese di residenza del committente; diversamente, sono localizzate Paese di esecuzione dell'operazione di riferimento; tuttavia, se il committente risiede in Italia la prestazione è ivi localizzata anche se l'operazione di riferimento è effettuata in altro Stato membro.

Ambito oggettivo della fattispecie

L'identificazione della fattispecie disciplinata dal comma 8 presenta qualche problema. A differenza delle disposizioni dei commi 5 e 6, che essendo espressamente rivolte ai trasporti intracomunitari ed alle operazioni ad essi accessorie, individuano con precisione le operazioni che ne costituiscono l'oggetto, la disposizione del comma 8 parla genericamente di "intermediazioni...relative ad operazioni sui beni mobili".

E' dubbio, di conseguenza, se per l'applicazione dello specifico criterio in esame sia sufficiente che l'operazione di riferimento sia localizzata in uno dei Paesi membri, oppure se

occorra che si caratterizzi in modo più specifico in senso intracomunitario. Riguardo, ad esempio, alle intermediazioni su cessioni di beni, non è chiaro se il criterio dell'articolo 40, comma 8, si applichi all'operazione di cessione localizzata in un Paese comunitario (ancorché si tratti di una vendita interna, oppure di una cessione all'esportazione), ovvero soltanto all'operazione qualificabile come cessione intracomunitaria.

Purtroppo neanche la norma sovranazionale, ossia il paragrafo 3 dell'articolo 28-ter della sesta direttiva, fornisce elementi utili alla risoluzione della questione, esprimendosi anch'essa in modo generico; un'indicazione indiretta potrebbe desumersi dall'intestazione del titolo XVI nel quale la predetta disposizione è collocata, che essendo denominato "Regime transitorio di tassazione degli scambi tra Stati membri", parrebbe avallare la seconda ipotesi, e cioè quella secondo cui il criterio dell'articolo 40, comma 8, troverebbe ingresso solo se l'intermediazione si riferisca ad un'operazione posta in essere, appunto, tra soggetti stabiliti in due diversi Stati dell'UE. Ciò condurrebbe, tuttavia, ad esiti piuttosto incongruenti: per esempio, escludendo che l'intermediazione su una vendita di beni tra due operatori italiani, effettuata da un intermediario francese, rientri nella disciplina dell'articolo 40, comma 8, del D.L. n. 331/93 (in quanto i beni non vengono scambiati tra Stati membri diversi), la si inquadrirebbe nella disciplina generale della territorialità dei servizi recata dal terzo comma dell'articolo 7, D.P.R. n. 633/72, con l'effetto di ritenere l'intermediazione soggetta all'imposta in Francia, luogo di residenza del prestatore.

L'Amministrazione finanziaria non ha mai affrontato in modo diretto la questione; tuttavia, nel precisare, con la circolare n. 13/94, "che le intermediazioni aventi ad oggetto beni in importazione, in esportazione o in transito continuano a fruire del regime di non imponibilità di cui all'art. 9, primo comma, n. 7), del D.P.R. n. 633 del 1972" sembra avere implicitamente avallato la prima soluzione, ossia l'interpretazione estensiva secondo cui è sufficiente che l'operazione di riferimento sia localizzata nell'area UE. Ipotizzando, infatti, una cessione all'esportazione dall'Italia alla Svizzera intermediata da un francese per conto del cedente italiano, il richiamo ministeriale al regime di non imponibilità dell'articolo 9, n. 7), postula che il servizio di intermediazione sia localizzato in Italia, evidentemente in forza del comma 8 dell'articolo 40, D.L. n. 331/93; diversamente, infatti, il servizio di intermediazione reso da un soggetto stabilito in Francia sarebbe ivi localizzato in applicazione della regola generale dell'articolo 7, terzo comma, D.P.R. n. 633/72.

Infine, va segnalato che dal nuovo testo della sesta direttiva proposto dalla Commissione europea si evincono indicazioni nel senso della generalizzazione del criterio dell'art. 40, comma 8; secondo l'art. 45 di tale testo, infatti, le prestazioni rese dagli intermediari si considerano effettuate nel luogo in cui è effettuata la sottostante operazione; tuttavia, per le operazioni effettuate in ambito

comunitario, l'intermediazione si considera effettuata nel paese comunitario in cui è stabilito il committente soggetto passivo dell'Iva.

6. LE CESSIONI INTRACOMUNITARIE

Si è visto che, in ossequio al principio secondo cui gli scambi commerciali in ambito Ue rimangono tassati, nel regime transitorio, nel paese di destinazione, gli acquisti di beni introdotti in Italia da un altro stato membro sono assoggettati ad imposta in Italia come "acquisti intracomunitari". Specularmente, le cessioni di beni in partenza dall'Italia verso un altro stato membro devono essere assoggettate all'imposta a destinazione, per cui sono considerate, nel paese di origine, operazioni non imponibili.

6.1 Presupposti per la non imponibilità

In base alla lettera a) dell'articolo 41 del D.L. n. n. 331/1993, per poter configurare una cessione intracomunitaria non imponibile sono necessari i seguenti presupposti:

- materiale trasferimento dei beni: occorre lo spostamento fisico dei beni dal territorio nazionale a quello di un altro Stato membro. E' irrilevante la figura del soggetto che provvede al trasporto, potendo trattarsi dello stesso cedente italiano, dell'acquirente comunitario oppure di un terzo, incaricato da una delle due parti;
- onerosità della cessione: deve trattarsi di una cessione a titolo oneroso. In caso contrario, non si applicheranno le disposizioni transitorie sugli scambi intracomunitari, ma quelle di carattere generale contenute nel D.P.R. n. 633/1972; la cessione gratuita verso Stati della Comunità, pertanto, è soggetta alla stessa disciplina interna;
- soggettività passiva dell'acquirente: il terzo presupposto riguarda lo status dell'acquirente comunitario, che deve rivestire la qualifica di soggetto passivo ai fini dell'Iva nel proprio Stato, oppure deve essere un ente non commerciale. Ciò è essenziale per assicurare il funzionamento del meccanismo di tassazione a destinazione dell'operazione, che non potrebbe infatti realizzarsi se l'acquirente fosse un privato consumatore.

Esempi

- E' cessione intracomunitaria non imponibile la vendita di beni dall'impresa IT all'impresa FR, se i beni lasciano l'Italia verso un altro Stato membro.

- E' cessione intracomunitaria non imponibile la vendita di beni dall'impresa IT all'ente non commerciale FR (purché questi non sia esonerato dal pagamento dell'Iva nel proprio paese), se i beni lasciano l'Italia verso un altro Stato membro.
- Non è cessione intracomunitaria la vendita di beni dall'impresa IT al privato consumatore FR, anche se i beni vanno in Francia (salvo che si versi nell'ipotesi di vendita a distanza oppure di mezzi di trasporto nuovi, su cui appresso).
- Non è cessione intracomunitaria l'omaggio di beni dall'impresa IT al soggetto FR, anche se i beni vanno in Francia.
- Non è cessione intracomunitaria la vendita di beni dall'impresa IT all'impresa FR, se i beni restano in Italia.

Origine dei beni

Il regime previsto per le cessioni intracomunitarie si applica ai beni originari dell'Ue o ivi immessi in libera pratica (cioè importati da paesi terzi con assolvimento dei dazi doganali). Non può applicarsi, invece, ai beni in temporanea importazione, che conservano lo status di merce estera. Di conseguenza, per esempio, la cessione dall'impresa italiana all'impresa francese di un bene che si trova in regime di temporanea importazione in Italia deve essere assoggettata all'Iva ai sensi dell'art. 7, secondo comma, del D.P.R. n. 633/72 (si veda, in tal senso, la risoluzione ministeriale n. 127 del 7/9/98).

Intervento di commissionari

Deve essere sottolineato come l'art. 41, nel definire la cessione intracomunitaria non imponibile la cessione, a titolo oneroso, di beni trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro nei confronti di cessionari identificati ai fini Iva, non prende in considerazione la figura dei commissionari, in ciò differenziandosi non soltanto dalla definizione di cessione all'esportazione (art. 8, D.P.R. n. 633/72), ma anche dalla definizione della cessione intracomunitaria triangolare di cui all'art. 58 del D.L. n. 331/93. Di conseguenza, l'intervento di commissionari (ovviamente del cedente o del cessionario nazionale) beneficerà del regime di non imponibilità soltanto in relazione alla triangolazione nazionale configurata dall'art. 58 citato, mentre nell'ipotesi di cessione intracomunitaria "semplice" di cui all'art. 41 i commissionari dovranno considerarsi operatori in proprio (si veda la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 115 del 9 luglio 2001).

6.2 Lavorazioni per conto dell'acquirente

E' prevista la possibilità di sottoporre i beni, per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni. Tali prestazioni di lavorazione sono non imponibili ai sensi dell'articolo 40, comma 4-bis, dello stesso D.L. n. 331/1993.

Esempio

- L'impresa FR acquista beni da IT, incaricandolo di consegnarli a IT2 per una lavorazione, terminata la quale IT2 provvederà ad inviarli in Francia.

IT effettua una cessione intracomunitaria non imponibile

IT2 effettua una lavorazione intracomunitaria non imponibile

6.3 Vendite a soggetti esentati

La disposizione dell'articolo 41, lettera a), non si applica se l'acquirente è esentato dal pagamento dell'Iva nel proprio Paese, salvo che non abbia optato comunque per la tassazione dell'acquisto intracomunitario.

6.4 La condizione della identificazione dell'acquirente

Allo scopo di assicurare che l'operazione si svolga nel rispetto dei presupposti di legge, l'articolo 50, comma 1, del D.L. n. 331/193 stabilisce che le cessioni intracomunitarie sono effettuate senza applicazione dell'Iva nei confronti dei cessionari che abbiano comunicato il numero di identificazione loro attribuito dallo Stato membro di appartenenza. Il fornitore italiano sarà dunque legittimato a non applicare l'imposta solo se il cliente comunitario gli abbia preventivamente comunicato il numero di partita Iva dimostrando così la propria qualifica di soggetto passivo. Il fornitore ha la possibilità di verificare la correttezza formale del predetto numero, anche attraverso il sito internet dell'Agenzia delle entrate. Con risoluzione n. 25 del 12 febbraio 1997, il Ministero delle finanze ha affermato che il cedente nazionale, al fine di usufruire del beneficio della non imponibilità di cui sopra, è tenuto a controllare la correttezza dei dati identificativi fornitigli dall'acquirente. Il regime di non imponibilità non può, dunque, trovare applicazione in mancanza dell'atto formale di "conferma" dei dati comunicati dall'acquirente, qualora la posizione di quest'ultimo risulti irregolare: anche se tale conseguenza non è indicata espressamente dalla norma, essa si desume, secondo il ministero, in via interpretativa.

6.5 Le cessioni triangolari

E' possibile effettuare cessioni intracomunitarie non imponibili con l'intervento di tre operatori, registrati in stati membri diversi.

6.6 Le vendite "a distanza"

Ai sensi della lettera b) del comma 1 dell'art. 41, costituiscono cessioni intracomunitarie non imponibili anche le cosiddette "vendite a distanza", ossia le cessioni su catalogo, per corrispondenza e simili.

A differenza della cessione intracomunitaria, nell'ipotesi in esame i cessionari sono privati consumatori, oppure soggetti non tenuti ad applicare l'Iva sugli acquisti intracomunitari. I beni venduti con questo sistema sono trasportati nell'altro Stato membro dal cedente o per suo conto. La detassazione di questo tipo di operazione, che scatta solo se l'importo delle vendite effettuate nell'altro stato membro abbia superato l'ammontare di 79.534,84 euro (ovvero l'eventuale diverso importo fissato dall'altro Stato), al di sotto della quale si applica pertanto l'Iva italiana, comporta per il cedente l'obbligo di registrarsi nel paese di destinazione dei beni, nominando un rappresentante fiscale oppure identificandosi direttamente, allo scopo di assolvere gli obblighi d'imposta.

6.7 Beni da installare a destinazione

Ai sensi della lettera c) del comma 1 dell'articolo 41, costituiscono cessioni intracomunitarie non imponibili anche le forniture di beni da installare, montare o assemblare nello stato membro di destinazione a cura dello stesso fornitore italiano.

6.8 Mezzi di trasporto nuovi

Ai sensi del comma 2, lett. b), dell'art. 41, sono assimilate alle cessioni intracomunitarie non imponibili le cessioni a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi, cui si è già accennato nell'ambito degli acquisti intracomunitari.

Le cessioni aventi per oggetto tali beni, spediti o trasportati in altri paesi membri, costituiscono cessioni intracomunitarie non imponibili a prescindere dallo status del cedente e del cessionario, e dunque anche nell'ipotesi in cui il soggetto che vende, oppure quello che acquista, oppure entrambi, non sono operatori economici ma privati consumatori.

I mezzi di trasporto nuovi, come definiti appresso, pagano dunque l'imposta sempre nel paese di destinazione.

La definizione normativa

Ai fini di che trattasi, l'articolo 38, comma 4, del dl n. 331/93 definisce mezzi di trasporto:

- le imbarcazioni di lunghezza superiore a 7,5 metri
- gli aerei con peso totale al decollo superiore a 1.550 kg
- i veicoli con motore di cilindrata superiore a 48 cc. o di potenza superiore a 7,2 Kw destinati al trasporto di persone o cose, con esclusione delle imbarcazioni destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare e degli aerei destinati ad imprese di navigazione aerea che effettuano prevalentemente trasporti internazionali.

Secondo la norma, inoltre, i suddetti mezzi di trasporto si considerano nuovi se, al momento della cessione, soddisfano una delle seguenti condizioni:

- percorrenza massima non superiore a 6.000 chilometri (veicoli terrestri)
- prima immatricolazione risalente a non più di sei mesi (veicoli terrestri)
- ore di navigazione non superiori a 100 (imbarcazioni)
- ore di volo non superiori a 40 (aerei)
- prima immatricolazione da non più di tre mesi (aerei)

Di contro, per potere considerare "usato" il mezzo di trasporto (ed applicare così alla relativa cessione intracomunitaria le regole di carattere generale) occorre che esso non presenti, al momento della vendita, nessuna delle condizioni sopra illustrate: ad esempio, per potere considerare "usata" un'automobile, è necessario che abbia percorso più di 6000 chilometri e che siano trascorsi almeno sei mesi dalla prima immatricolazione.

Cessione intracomunitaria effettuata da privato

Se l'auto nuova è venduta da un cittadino nella sua veste di privato consumatore, allo scopo di evitare che si sommino l'Iva pagata in Italia con quella dovuta nel paese membro di destinazione, la legge prevede che il venditore abbia diritto al rimborso dell'Iva compresa nel valore della vendita perchè pagata e non detratta al momento dell'acquisto. Tale rimborso spetta per il minore importo tra l'Iva pagata al momento dell'acquisto (o dell'importazione) e quella che sarebbe applicata se la cessione fosse soggetta all'imposta in Italia.

Esempio:

Costo di acquisto: 25.000 € più Iva

Prezzo di cessione: 20.000 €

Iva pagata sull'acquisto: 5.000 €

Iva teorica sulla cessione: 4.000 €

Importo del rimborso spettante: 4.000 €

Per ottenere il rimborso dell'imposta, il venditore deve farne richiesta all'ufficio delle entrate del luogo in cui risiede, entro sessanta giorni dalla cessione, attraverso un apposito modello, secondo le disposizioni contenute nel decreto ministeriale 19/1/93.

6.9 Invio di beni per finalità dell'impresa

E' inoltre assimilato alla cessione intracomunitaria l'invio di beni in un altro Stato membro per le esigenze dell'impresa (es. stoccaggio in propri magazzini situati in altro paese comunitario). In tal caso, pertanto, l'impresa nazionale deve disporre di una posizione Iva nell'altro Stato membro (es. rappresentante fiscale, oppure identificazione diretta) per poter effettuare correttamente l'operazione, che è non imponibile in Italia, ma va assoggettata all'Iva nel paese di destinazione come acquisto intracomunitario.

6.10 Realizzazione di stampi per lavorazioni

Nella circolare n. 13 del 23 febbraio 1994, è stato chiarito che la realizzazione (mediante costruzione diretta, oppure acquisto) di stampi per conto di un committente comunitario, da utilizzare in Italia per produrre beni da inviare in altro Stato membro, è inquadrabile come cessione intracomunitaria, a condizione che:

- tra il committente comunitario e l'operatore nazionale venga stipulato un unico contratto d'appalto, avente per oggetto sia la realizzazione dello stampo sia la fornitura dei beni con esso prodotti;
- lo stampo, a fine lavorazione, venga inviato nell'altro Stato membro, a meno che, in conformità agli accordi stabiliti, venga distrutto oppure sia divenuto inservibile.

Ai fini della compilazione degli elenchi Intrastat, non si tiene conto dello stampo qualora non venga distintamente addebitato un corrispettivo; diversamente, invece, si dovrà presentare l'elenco, ai fini fiscali, con riferimento al periodo di fatturazione, mentre ai fini statistici il valore dello stampo dovrà essere aggiunto proporzionalmente a quello delle singole forniture nei relativi elenchi.

6.11 Effettuazione della cessione intracomunitaria

In assenza di specifiche disposizioni nel D.L. n. 331/93, si rendono applicabili quelle previste dall'art. 6 del D.P.R. n. 633/72, in forza delle quali il momento in cui la cessione di beni materiali si considera effettuata è quello della consegna o spedizione.

Perdita dei beni durante il trasporto

Con la circolare n. 13 del 23 febbraio 1994 sono stati forniti chiarimenti in merito all'ipotesi in esame, distinguendo a seconda che il trasporto sia effettuato con mezzi propri del venditore o con altre modalità.

a) Trasporto con mezzi propri del venditore

In questo caso, se i beni scompaiono nel territorio dello Stato, non si verifica il "momento impositivo" (consegna o spedizione), mentre se scompaiono nell'altro Stato membro si realizza una cessione intracomunitaria non imponibile, fermo l'obbligo per il cedente di osservare gli adempimenti previsti nell'altro Stato.

b) Trasporto a cura dell'acquirente o del vettore

In tal caso, l'operazione si considera effettuata con la consegna dei beni all'acquirente o al vettore, per cui se la scomparsa dei beni si verifica in Italia si realizza una cessione interna imponibile, mentre se si verifica nell'altro Stato membro si realizza una cessione intracomunitaria non imponibile.

6.12 Obblighi dei contribuenti

Fatturazione

Le cessioni intracomunitarie devono essere fatturate secondo le normali regole, indicando, in luogo dell'imposta, che si tratta di operazione non imponibile a norma dell'articolo 41 del D.L. n. 331/1993.

E' ammessa la fatturazione differita, nel rispetto delle medesime disposizioni previste per le operazioni interne.

Nella fattura occorre riportare anche il numero di identificazione Iva attribuito al cessionario dal proprio Stato membro; qualora questi ne sia ancora sprovvisto, ma fornisca prova di essere soggetto d'imposta e di avere chiesto l'attribuzione del numero alla propria amministrazione, il cedente nazionale può emettere la fattura senza addebito di imposta, con obbligo di integrarla al momento in cui riceverà la comunicazione da parte del contraente comunitario dell'attribuzione del codice Iva.

Qualora i beni vengano consegnati, per conto del cessionario, in uno Stato membro diverso, occorre darne specificazione sulla fattura. Nel caso in cui, invece, la triangolazione comunitaria sia stata promossa dall'italiano, la fattura dovrà contenere, oltre al numero identificativo del cessionario, l'espressa designazione di questi quale debitore dell'imposta.

Se la fattura riguarda la cessione dei mezzi di trasporto nuovi, occorrerà riportarvi i relativi dati di identificazione (in particolare: data di prima immatricolazione, chilometri percorsi ovvero ore navigate o volate).

Registrazione

Le fatture emesse per cessioni intracomunitarie devono essere registrate nel registro Iva delle vendite nei termini e con le modalità generali; l'unica particolarità richiesta dall'articolo 47, comma 4, del D.L. n. 331/1993 è quella dell'annotazione distinta, che può essere realizzata sia registrando le fatture in questione in un'apposita colonna, sia contraddistinguendole con uno specifico codice. Il Ministero delle finanze ha consentito ai commercianti al minuto e agli altri soggetti che utilizzano il registro dei corrispettivi di annotare in apposita sezione di tale registro, nel termine stabilito dall'articolo 23 (quindici giorni dall'emissione, ma sempre con riferimento alla data di emissione) le fatture emesse per le eventuali cessioni intracomunitarie effettuate.

Le fatture di importo inferiore a 154,94 euro emesse nel corso dello stesso mese possono essere annotate cumulativamente, attraverso un documento riepilogativo riportante i dati delle fatture cui si riferisce.

In sede di registrazione, inoltre, sono applicabili le disposizioni del D.M. 11 agosto 1975, che consentono ai contribuenti che tengono la contabilità con sistemi meccanografici di effettuare le registrazioni nel termine di 60 giorni.

7. LE OPERAZIONI "TRIANGOLARI"

Si parla di triangolazioni quando in una operazione di compravendita, concepita unitariamente, sono coinvolti tre soggetti: il promotore dell'operazione, che acquista e rivende i beni dando incarico al fornitore di consegnarli direttamente al proprio cliente; il primo cedente; il cessionario finale.

La triangolazione può essere "interna" oppure "comunitaria". Si ha triangolazione interna quando il primo cedente e il promotore sono entrambi stabiliti in Italia, mentre il cessionario finale è stabilito in un altro stato membro; questa fattispecie, non rilevando come acquisto intracomunitario, sarà trattata nel prossimo lavoro dedicato alle cessioni e prestazioni.

In questa sede ci si occuperà della triangolazione comunitaria nelle sue varie articolazioni, analizzandola dalle diverse posizioni che il soggetto nazionale può assumere: promotore della triangolazione, primo cedente, cessionario finale. A tal fine è utile ripercorrere le esemplificazioni fornite dall'amministrazione finanziaria con le circolari n. 13/94 e n. 145/98, esaminando pertanto

anche le ipotesi di triangolazione con lavorazione (rinviando però, riguardo alla disciplina sostanziale delle prestazioni di lavorazione, al prossimo lavoro).

Norme di riferimento

Prima di vedere le esemplificazioni, è opportuno ribadire che la disciplina normativa applicabile alle triangolazioni si desume dalle seguenti norme:

- comma 7 dell'articolo 38, che esenta dal pagamento dell'Iva l'acquisto intracomunitario effettuato da un soggetto passivo stabilito in un altro stato membro e riguardante beni provenienti, appunto, da un altro stato membro, che il soggetto ha venduto a propri cessionari, soggetti passivi in Italia o enti non commerciali, designati per il pagamento dell'imposta relativa alla cessione. Questa disposizione, come già detto, consente per esempio al soggetto francese che ha acquistato beni in Germania e li ha rivenduti in Italia di evitare gli adempimenti relativi all'acquisto intracomunitario ed alla successiva cessione, semplicemente designando come debitore dell'Iva il proprio cessionario; a completamento della disciplina, l'art. 44, comma 2, lettera a), stabilisce che debitore dell'imposta è, per l'appunto, il cessionario designato, che deve provvedervi con l'osservanza degli adempimenti propri degli acquisti intracomunitari;
- comma 2, secondo periodo, dell'articolo 40, che prevede una disposizione speculare a quella sopra illustrata, con riferimento all'ipotesi in cui il promotore della triangolazione (e cioè il soggetto che acquista i beni in uno stato membro per rivenderli in un altro) sia l'operatore nazionale. L'articolo 46, comma 2, ultimo periodo, fa obbligo al soggetto nazionale di designare espressamente, nella fattura di vendita, il cessionario come debitore dell'imposta, indicando il numero di identificazione del medesimo.

Ciò detto, si ripropongono di seguito gli esempi contenuti nelle citate circolari, integrati, ove del caso, con le opportune considerazioni.

7.1 Triangolazioni interamente comunitarie

Primo caso

Operatore italiano (IT) acquista beni da soggetto d'imposta residente in Olanda (NL), incaricandolo di consegnarli direttamente al proprio cliente residente in Grecia (EL).

IT nel rapporto con il fornitore olandese pone in essere un acquisto intracomunitario e nel rapporto con il cliente greco effettua una cessione intracomunitaria. Pertanto:

- a) riceve una fattura senza imposta che deve integrare e registrare a norma degli artt. 46 e 47, senza esporre l'Iva a norma dell'art. 40, comma 2;

b) emette fattura senza Iva, ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a), da annotare distintamente nel registro delle fatture emesse, designando espressamente sul documento il cliente greco quale responsabile del pagamento dell'imposta all'atto dell'arrivo dei beni in Grecia.

Per entrambe le operazioni sorge l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari, dai quali deve risultare in modo specifico il ricorso all'operazione triangolare, ancorché i beni non transitano materialmente per il territorio dello Stato.

Nell'elenco degli acquisti, alle colonne 2 e 3, relative al fornitore, deve essere indicato il codice ISO e il numero identificativo dell'olandese, mentre nella colonna 6 (natura della transazione) deve essere indicato un codice alfabetico in sostituzione di quello numerico, come è stato precisato dall'amministrazione delle dogane con circolare n. 266 del 2 giugno 1993.

Nell'elenco delle cessioni, alle colonne 2 e 3 deve indicarsi il codice ISO (ossia il prefisso che identifica lo stato membro: EL per la Grecia) seguito dal numero identificativo del cessionario greco ed alla colonna 5 (natura transazione) il codice alfabetico in sostituzione di quello numerico.

Le colonne concernenti i dati statistici non devono essere compilate neanche dai contribuenti tenuti alla presentazione mensile degli elenchi.

Secondo caso

Operatore italiano (IT) fornisce beni a cliente olandese (NL), con consegna diretta in Grecia al cessionario (EL) di quest'ultimo.

L'operatore italiano:

- a) effettua una cessione intracomunitaria. Emette fattura non imponibile (art. 41, comma 1) nei confronti del cliente olandese, da annotare distintamente nel registro delle fatture emesse;
- b) compila l'elenco delle cessioni, indicando alle colonne 2 e 3 il codice ISO e il numero identificativo dell'operatore olandese. La compilazione dell'elenco agli effetti statistici è obbligatoria solo per gli operatori che presentano gli elenchi con cadenza mensile; in tal caso alla colonna 12 (paese di destinazione) va indicato il codice ISO dello stato comunitario destinatario del bene.

Terzo caso

Operatore italiano (IT) acquista da fornitore comunitario (NL) beni provenienti da un terzo Stato membro (EL).

L'operatore italiano:

- a) riceve fattura senza addebito d'imposta, nella quale il fornitore olandese lo designa espressamente quale responsabile del pagamento dell'imposta in Italia;
- b) integra e registra il documento nei modi stabiliti dagli artt. 46 e 47;

c) compila l'elenco degli acquisti, indicando alle colonne 2 e 3 il codice ISO ed il numero identificativo del proprio fornitore olandese e a colonna 13 (paese di provenienza) il codice EL (si ricorda che la colonna 13 va compilata solo dai mensili).

L'operazione, da un punto di vista giuridico non costituisce acquisto intracomunitario (art. 38, comma 7), ma cessione nello stato, con esonero per il cedente olandese di nominarsi un proprio rappresentante fiscale in Italia.

7.2 Triangolazioni con intervento di soggetto extracomunitario

Primo caso - Operatore italiano fornitore dei beni:

a) cessione di beni a soggetto svizzero (CH) con consegna da parte dell'operatore italiano in Grecia (EL).

L'operatore italiano non effettua né una cessione all'esportazione, poiché i beni sono diretti in altro Stato membro, né un'operazione intracomunitaria, in quanto il suo cessionario è un soggetto extracomunitario.

Nei confronti del cliente svizzero va emessa fattura con addebito d'imposta, non recuperabile dal cessionario ai sensi dell'art. 38 ter del D.P.R. n. 633 del 1972. Infatti, l'acquirente extracomunitario, nel disporre il trasferimento dei beni al proprio cliente greco, pone in essere una cessione di beni esistenti nel territorio dello Stato e perciò rilevante ai fini dell'imposta.

Nel caso in cui l'operatore svizzero nomini un proprio rappresentante fiscale, possono verificarsi le seguenti ipotesi:

- nomina del rappresentante in Italia: effettua un acquisto rilevante ai fini dell'imposta nazionale, con la possibilità di avvalersi del regime della non imponibilità qualora faccia ricorso all'operazione triangolare interna di cui all'art. 58, comma 1 e pone in essere una cessione intracomunitaria con il cliente greco;
- nomina del rappresentante in Grecia: si realizza una cessione intracomunitaria tra l'operatore italiano ed il rappresentante fiscale del soggetto svizzero in Grecia e, successivamente, da parte di quest'ultimo, un'operazione rilevante fiscalmente nell'altro stato membro;
- utilizzo di un proprio rappresentante fiscale che già operi in altro Stato membro, diverso dall'Italia e dalla Grecia: l'operazione può inquadrarsi nella triangolare comunitaria di cui sopra.

b) cessione di beni a soggetto greco con consegna da parte dell'operatore italiano in Svizzera.

La cessione non presenta le caratteristiche proprie delle operazioni intracomunitarie, mancando di una delle prerogative principali, vale a dire la destinazione (immediata o, comunque, finale) dei beni in altro Stato membro.

L'operatore nazionale effettua una cessione all'esportazione e conseguentemente emette nei confronti del proprio cliente greco una fattura non imponibile ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. a), del dpr n. 633/72, e per i beni ceduti cura, direttamente o tramite terzi, il trasporto o la spedizione fuori dell'ambito comunitario, nonché le operazioni doganali di esportazione.

Qualora le merci vengano consegnate in Italia al cliente greco, il quale ne cura l'esportazione, il cedente nazionale emette fattura non imponibile ai sensi del menzionato art. 8, primo comma, lett. b), sempreché vengano rispettati i limiti e le condizioni previste dalla stessa lettera b).

La consegna dei beni in Italia direttamente al destinatario finale svizzero, infine, non comporta la realizzazione, neanche in senso lato, della cessione all'esportazione da parte del contribuente nazionale, il quale in tale ultima ipotesi è tenuto ad emettere fattura soggetta ad Iva nei confronti del proprio cessionario greco.

Secondo caso - Operatore italiano promotore della triangolazione:

a) acquisto di beni da soggetto svizzero cui viene dato l'incarico di diretta consegna in Grecia al cliente dell'operatore italiano.

L'operatore italiano effettua nei confronti dell'operatore greco una cessione di beni esistenti in territorio extracomunitario e come tale fuori dal campo di applicazione dell'IVA.

b) acquisto di beni da soggetto greco cui viene dato l'incarico di diretta consegna in Svizzera al cliente dell'operatore italiano.

L'intera operazione non rileva ai fini del pagamento del tributo nel territorio dello Stato, in quanto l'operazione di esportazione viene eseguita nel territorio greco.

Terzo caso - Operatore italiano destinatario finale dei beni:

a) acquisto da fornitore greco di beni provenienti dalla Svizzera.

L'operazione, per quanto riguarda il contribuente italiano, non rientra nella disciplina intracomunitaria, poiché si realizza un'importazione.

b) acquisto da fornitore svizzero di beni provenienti dalla Grecia.

Trattasi di operazione analoga a quella eseguita alla lettera a) del primo caso, per cui presumibilmente, salvo diversa disposizione della normativa greca, il soggetto svizzero dovrebbe nominare un rappresentante fiscale in uno dei due Paesi membri interessati dalla triangolare:

- la nomina del rappresentante in Grecia comporta la realizzazione di un'operazione intracomunitaria, per cui l'italiano è tenuto ad integrare e registrare, ai sensi degli artt. 46 e 47, la fattura ricevuta dal proprio cedente, con conseguente obbligo di presentazione dell'elenco acquisti;
- la nomina, invece, del rappresentante in Italia pone a carico di quest'ultimo l'adempimento degli obblighi connessi con gli acquisti intracomunitari; mentre per l'operatore italiano si realizza un acquisto in Italia, soggetto ad imposta;
- qualora si avvalga di un proprio rappresentante già operante in uno degli altri Stati membri, l'operazione è inquadrabile come una triangolare comunitaria.

Qualora, infine, il soggetto svizzero cedente non nomini alcun rappresentante fiscale in uno dei paesi comunitari, gli obblighi relativi a tale cessione devono essere adempiuti dal cessionario nazionale, secondo quanto dispone l'art. 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

7.3 Triangolazioni con lavorazione

Primo caso

a) Operatore nazionale (IT1) vende materie prime a soggetto greco (EL) e consegna, per conto del proprio cliente EL, i beni ad altro soggetto nazionale (IT2) per la lavorazione, al termine della quale quest'ultimo invierà i beni ad EL.

Adempimenti del cedente IT1:

- effettua una cessione intracomunitaria non imponibile ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a), per la quale emette fattura nei confronti di EL;
- emette, per evidenziare la natura del rapporto, il documento di trasporto per la consegna dei beni alla ditta nazionale IT2, indicando la causale del trasporto (lavorazione per conto di EL);
- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni ai soli effetti fiscali, con riferimento al periodo di emissione della relativa fattura;
- deve munirsi della prova dell'effettiva uscita dei beni dal territorio dello stato.

Adempimenti di IT2 che esegue la lavorazione:

- riporta nel registro delle lavorazioni di cui all'art. 50 i beni ricevuti da IT1 per conto di EL;
- emette fattura per la lavorazione nei confronti del committente greco, non soggetta ad Iva, ai sensi dell'art. 40, comma 4-bis;
- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni ai soli fini statistici;

- è tenuto a cooperare con IT1 per consentire a quest'ultimo di acquisire la prova dell'avvenuta spedizione dei beni nell'altro stato membro.

b) Operatore nazionale (IT) acquista materie prime da soggetto greco (EL1) incaricando questi di consegnarle per la successiva lavorazione ad altro soggetto greco (EL2), il quale al termine della lavorazione ne cura l'invio in Italia al committente nazionale IT.

Adempimenti dell'operatore nazionale:

- integra e registra, ai sensi degli artt. 46 e 47, le fatture ricevute senza addebito d'imposta da EL1 ed EL2;
- compila l'elenco riepilogativo degli acquisti, ai soli effetti fiscali, per l'acquisto intracomunitario di materie prime da EL1 e ai soli fini statistici per l'invio dei beni da parte di EL2 a fine lavorazione.

Secondo caso

a) Operatore nazionale (IT) cede materie prime a soggetto greco (EL) con consegna, per conto di quest'ultimo, per la successiva lavorazione, a soggetto portoghese (PT), il quale, al termine della lavorazione, ne cura l'invio in Grecia al committente greco (EL).

Adempimenti dell'operatore nazionale:

- emette fattura non imponibile, ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett.a), per la cessione intracomunitaria dei beni, nei confronti di EL;
- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni sia agli effetti fiscali che statistici, indicando: alle colonne 2 e 3 il codice ISO (EL) ed il numero identificativo del cliente greco; a colonna 12 (paese di destinazione dei beni) PT, vale a dire quello del trasformatore portoghese. L'elenco va presentato con riferimento al periodo nel quale è effettuata la consegna o la spedizione dei beni in Portogallo.

b) Operatore nazionale IT acquista materie prime da soggetto greco EL e le fa consegnare, per la successiva trasformazione, dal proprio fornitore greco a soggetto portoghese (PT), il quale al termine della lavorazione ne cura l'invio in Italia al committente italiano (IT).

Adempimenti dell'operatore nazionale:

- integra e registra, ai sensi degli artt. 46 e 47, le fatture ricevute senza addebito d'imposta da EL e PT;
- compila l'elenco riepilogativo degli acquisti, ai soli effetti fiscali per la cessione di materie prime effettuata da EL, ed ai soli fini statistici, per l'invio del bene da parte di PT a fine lavorazione.

c) Operatore nazionale (IT) riceve, per la lavorazione, materie prime, che gli vengono inviate per conto del committente greco (EL) dal fornitore di questi (PT). Al termine della lavorazione IT invia il bene finito ad EL.

Adempimenti dell'operatore nazionale:

- compila l'elenco riepilogativo degli acquisti, ai soli fini statistici, indicando a colonna 13 la sigla PT riferita allo stato dal quale arrivano i beni;
- annota i beni nel registro delle lavorazioni, evidenziando i dati identificativi dei due soggetti, portoghese e greco;
- emette fattura per la lavorazione nei confronti del committente greco, non imponibile ai sensi dell'art. 40, comma 4-bis;
- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni, ai soli fini statistici.

L'operazione si realizza anche se i beni, alla fine della lavorazione, vengono inviati in altro stato membro diverso dalla Grecia, oppure fuori della Comunità (in tale seconda ipotesi IT emette fattura non imponibile ai sensi dell'art. 9, n. 9, del dpr n. 633/72).

Terzo caso

a) Operatore nazionale (IT) invia materie prime a soggetto greco (EL1), per lavorazione, con incarico a questi di inviare il semilavorato per ulteriore trasformazione ad altro soggetto greco (EL2), al termine della quale quest'ultimo invierà il prodotto finito in Italia a (IT).

Adempimenti dell'operatore nazionale:

- compila l'elenco riepilogativo agli effetti statistici in relazione all'invio per la lavorazione;
- annota nel registro delle lavorazioni i beni inviati, evidenziando i dati identificativi dei due prestatori greci;
- integra e registra, ai sensi degli artt. 46 e 47, le fatture ricevute, senza addebito d'imposta, da EL1 e EL2;
- compila l'elenco riepilogativo degli acquisti ai soli effetti statistici all'atto del rinvio dei beni effettuato da EL2.

b) Operatore nazionale IT1 riceve materie prime da soggetto greco EL, per lavorazione, con incarico da parte di questi di inviare il semilavorato per ulteriore trasformazione ad altro soggetto nazionale (IT2), al termine della quale quest'ultimo invierà il prodotto finito in Grecia a EL.

Adempimenti di IT1:

- compila l'elenco riepilogativo degli acquisti ai soli effetti statistici;
- annota nel registro delle lavorazioni i beni ricevuti da EL;

- emette fattura, per la lavorazione, nei confronti del committente greco, non imponibile ai sensi dell'art. 40, comma 4-bis;
- emette, per la consegna dei beni alla ditta nazionale trasformatrice IT2, il documento di trasporto indicando la causale non traslativa del trasporto (lavorazione per conto di EL).

Adempimenti di IT2:

- annota nel registro delle lavorazioni i beni ricevuti da IT1, per conto di EL;
- emette fattura, per la lavorazione nei confronti del committente greco EL, non imponibile ai sensi dell'art. 40, comma 4-bis;
- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni ai soli fini statistici.

Quarto caso

a) Operatore nazionale IT invia materie prime a soggetto greco EL1, per lavorazione, il quale subappalta tale lavorazione ad altro soggetto greco EL2, che, al termine della sua prestazione invia, per conto di EL1, il prodotto finito in Italia a IT.

Adempimenti dell'operatore italiano:

- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni ai soli effetti statistici per l'invio dei beni a EL1;
- annota nel registro delle lavorazioni i beni inviati a EL1,
- integra e registra, ai sensi degli artt. 46 e 47, la fattura ricevuta senza addebito d'imposta da EL1;
- compila l'elenco riepilogativo degli acquisti ai soli effetti statistici.

b) Operatore nazionale (IT1) riceve materie prime da soggetto greco (EL) per lavorazione; subappalta tale lavorazione ad altro soggetto nazionale (IT2), incaricandolo di consegnare il prodotto finito in Grecia a EL.

Adempimenti di IT1:

- compila l'elenco riepilogativo degli acquisti ai soli effetti statistici;
- annota nel registro delle lavorazioni i beni ricevuti da EL;
- emette, per la consegna dei beni alla ditta nazionale trasformatrice IT2, il documento di trasporto indicando la causale non traslativa del trasporto (conto lavorazione);
- emette fattura per la lavorazione nei confronti di EL non imponibile ai sensi dell'art. 40, comma 4-bis;
- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni ai soli effetti statistici.

Quinto caso

a) Operatore nazionale (IT) invia per lavorazione materie prime a soggetto greco (EL), dandogli l'incarico di consegnare il semilavorato, per successiva lavorazione, a soggetto portoghese (PT). Quest'ultimo curerà la restituzione del prodotto finito in Italia a IT.

Adempimenti dell'operatore nazionale:

- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni ai soli fini statistici, indicando a colonna 5 (natura della transazione) il codice 4;
- annota nel registro del conto lavorazione l'invio dei beni;
- integra e registra, ai sensi degli artt. 46 e 47, le fatture emesse senza addebito di imposta da EL e PT;
- compila l'elenco riepilogativo degli acquisti, ai soli effetti statistici, per i beni ricevuti da PT.

b) Operatore nazionale (IT) riceve materie prime da soggetto greco (EL), per lavorazione, con incarico da parte di questi di inviare il semilavorato per ulteriore trasformazione a soggetto portoghese (PT), che provvederà ad inviare il prodotto finito a (EL).

Adempimenti di IT:

- compila l'elenco riepilogativo degli acquisti ai soli effetti statistici;
- annota nel registro delle lavorazioni i beni ricevuti da EL e quelli consegnati al termine della lavorazione a PT;
- emette fattura non imponibile ai sensi dell'art. 40, comma 4-bis, nei confronti del committente greco;
- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni ai soli effetti statistici. In particolare, indica alle colonne 2 e 3 il codice ISO e il numero identificativo di EL, a colonna 4 il corrispettivo della prestazione, a colonna 5 il codice 5, a colonna 12 (luogo di destinazione) il codice PT.

c) Operatore nazionale (IT) riceve per la trasformazione semilavorati, che gli vengono inviati per conto del committente greco (EL) da soggetto portoghese (PT) che ha effettuato la prima lavorazione sugli stessi. Al termine della lavorazione IT invia il bene finito a EL.

Adempimenti dell'operatore italiano:

- compila l'elenco riepilogativo degli acquisti ai soli effetti statistici, indicando a colonna 13 la sigla PT, riferita allo stato da cui gli sono inviati i beni;
- annota nel registro delle lavorazioni i beni ricevuti da PT per conto di EL;
- emette fattura non imponibile ai sensi dell'art. 40, comma 4-bis, nei confronti del committente greco;

- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni ai soli effetti statistici indicando a colonna a 5 il codice 5.

Sesto caso

Operatore nazionale (IT1) vende materie prime a soggetto greco (EL) e consegna, per conto del proprio cliente EL, i beni ad altro soggetto nazionale (IT2) per una prima lavorazione; IT2, per conto sempre del soggetto greco invia il semilavorato per ulteriore trasformazione ad altro soggetto nazionale (IT3), al termine della quale quest'ultimo invierà il prodotto finito in Grecia da EL.

Adempimenti del cedente IT1:

- emette fattura non imponibile per cessione intracomunitaria, ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331 del 1993, nei confronti dell'acquirente greco EL;
- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni agli effetti fiscali;
- emette, per la consegna dei beni alla ditta nazionale trasformatrice IT2, il documento di trasporto indicando la causale del trasporto (consegna al lavorante per conto di EL).

Adempimenti di IT2:

- annota nel registro delle lavorazioni i beni ricevuti da IT1 per conto di EL;
- emette fattura non imponibile ai sensi dell'art. 40, comma 4-bis, nei confronti del committente greco;
- emette, per la consegna dei beni alla ditta nazionale trasformatrice IT3, il documento di trasporto indicando la causale non traslativa del trasporto (lavorazione per conto di EL).

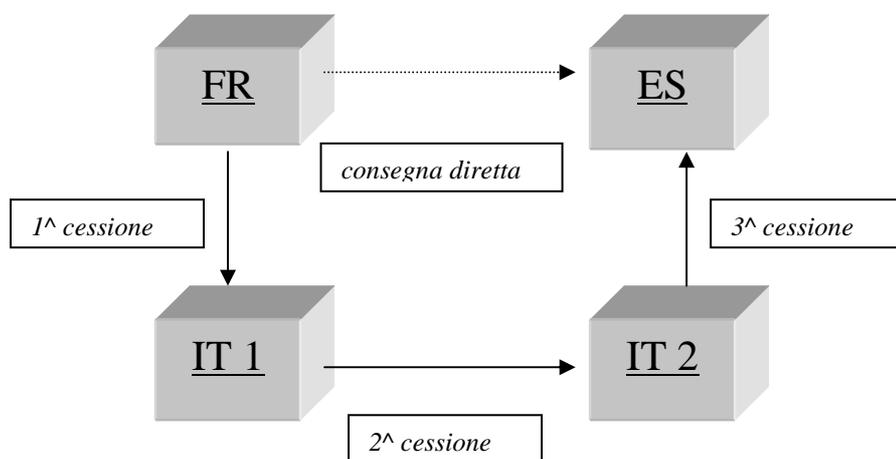
Adempimenti di IT3:

- annota nel registro delle lavorazioni i beni ricevuti da IT2 per conto di EL;
- emette fattura non imponibile ai sensi dell'art. 40, comma 4-bis, nei confronti del committente greco;
- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni ai soli effetti statistici.
- è tenuto a cooperare con IT1 e IT2 per consentire loro di acquisire la prova dell'avvenuta spedizione dei beni nell'altro Stato.

7.4 Operazioni “a catena” (quadrangolazioni)

Si è appena visto che nel regime transitorio hanno trovato disciplina le operazioni triangolari, che non erano contemplate nel sistema originario delineato dalla direttiva n. 91/681/CEE, ma sono state inserite dalla direttiva n. 92/111/CEE. Per quanto riguarda, invece, le transazioni “a catena”, nelle quali intervengono operatori in numero superiore a tre e dislocati in più

stati comunitari, l'esame della problematica non ha trovato soluzione, spiega la circolare n. 145 del 10/6/98, "per una serie di motivazioni legate da un lato alla territorialità dell'imposta sul valore aggiunto alla luce della VI direttiva, dall'altro alle difficoltà di controllo e alla legittimità della compilazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie (mod. Intra) da parte di tutti i soggetti partecipanti alle transazioni economiche in discorso". La conclusione è che, allo stato attuale, le "quadrangolazioni" non possono fruire delle semplificazioni introdotte per le triangolazioni, ma è necessaria un'interruzione dei rapporti mediante la nomina di un rappresentante fiscale nello stato membro di partenza o in quello di arrivo dei beni. Nell'avvertire che qualsiasi interpretazione diversa da quella appena indicata è da considerarsi non legittima, a titolo esemplificativo la circolare propone e commenta il seguente caso:



Il primo fornitore francese vende beni a un primo operatore italiano, che li rivende a un secondo operatore italiano, che a sua volta li rivende all'acquirente finale spagnolo. I beni sono inviati direttamente dal fornitore francese all'acquirente finale in Spagna.

1 - Rapporto FR - IT1

IT1 non effettua un acquisto intracomunitario in quanto i beni non arrivano in Italia.

Osservazioni

Secondo la circolare, non può neppure farsi riferimento, per affermare che IT1 effettua in Italia l'acquisto intracomunitario, all'art. 40, comma 2, primo periodo, in base al quale "l'acquisto intracomunitario si considera effettuato nel territorio dello stato quando l'acquirente è ivi soggetto d'imposta, salvo che sia comprovato che l'acquisto è stato assoggettato ad imposta in altro stato

membro di destinazione del bene”; questa disposizione, infatti, si applica pur sempre in presenza dei requisiti necessari per configurare l’acquisto intracomunitario, tra cui l’arrivo dei beni in Italia.

L’osservazione, come si è avuto modo di dire, non appare condivisibile. A prescindere dalle considerazioni già svolte, alle quali si rimanda, ci si chiede come l’operatore francese dovrebbe trattare la cessione, che ha per oggetto beni spediti in altro stato membro, acquistati nell’esercizio dell’impresa da un soggetto residente in uno stato diverso dal primo, ma pur sempre membro della Comunità. Sviluppando la tesi della circolare, sembra di poter dire che egli dovrebbe fatturare applicando l’Iva francese: se il cessionario IT1 non realizza un acquisto intracomunitario, il cedente FR non effettua una cessione intracomunitaria. Questa conclusione non sembra tuttavia corretta, poiché la cessione posta in essere dal francese presenta i requisiti necessari affinché possa qualificarsi intracomunitaria: cliente comunitario, destinazione dei beni altro paese comunitario (sia pure diverso da quello in cui è stabilito l’acquirente). Il cedente francese, al limite, potrebbe anche non essere a conoscenza dell’ulteriore passaggio IT1 – IT2 e ritenere, quindi, di trovarsi di fronte ad una normale triangolazione.

2 - Rapporto IT1 – IT2

La transazione è esclusa dal campo Iva per mancanza di territorialità.

Questo comporta che non è applicabile l’art. 58 e che, inoltre, l’operazione è soggetta all’imposta francese.

Osservazioni

Individuato in Francia il luogo di tassazione della cessione (in base al principio della collocazione fisica dei beni al momento della spedizione o trasporto), si ha che IT1 sarebbe tenuto ad applicare l’Iva francese, ma per fare questo dovrebbe nominare un rappresentante fiscale. Se però si ammettesse che IT1 ha effettuato da FR un acquisto intracomunitario soggetto a tassazione in Spagna (paese di arrivo dei beni) o, in via presuntiva, in Italia (paese di residenza di IT1), per il cui acquisto non può designare debitore dell’imposta il destinatario dei beni (ES) in quanto non è il proprio cliente, potrebbe localizzarsi in Spagna anche la successiva cessione da IT1 a IT2, che sarebbe pertanto soggetta all’applicazione dell’Iva spagnola. In questo caso, IT1 dovrebbe nominare un rappresentante fiscale oppure identificarsi direttamente in Spagna.

3 - Rapporto IT2 – ES

L’operazione non è intracomunitaria, ma cessione interna in Spagna.

Osservazioni

Su questa cessione, dunque, è dovuta l'Iva in Spagna, dal cedente (se identificato) o dal cessionario attraverso il reverse charge. Nel condividere l'affermazione, che peraltro avvalorata ciò che si è sostenuto in ordine alla localizzazione delle cessioni "a catena", da parte di operatori stabiliti in diversi stati membri, di beni che subiscono un unico trasferimento fisico, dal primo fornitore all'acquirente finale, va evidenziato come contrasti con quanto precisato dall'amministrazione nel primo caso del paragrafo 3.2, in relazione ad un'operazione triangolare promossa da un soggetto residente in Svizzera, che acquista beni da soggetto italiano dandogli incarico di consegnarli direttamente al proprio cessionario greco. In quel caso, la cessione dallo svizzero al greco viene localizzata in Italia, evidentemente in base al principio generale dell'art. 8, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva.

In definitiva, in mancanza di rappresentante fiscale, seguendo l'impostazione prospettata dalla circolare, si avrebbe che:

- la cessione da FR a IT1 paga l'Iva francese
- per la cessione da IT1 a IT2 sarebbe dovuta l'Iva francese
- per la cessione da IT2 a ES sarebbe dovuta l'Iva spagnola, con il metodo del reverse charge
- IT1 non potrebbe recuperare l'Iva francese (perché, avendo effettuato operazioni imponibili in Francia, non è nelle condizioni di chiedere il rimborso); l'imposta si sommerebbe pertanto al costo dei beni.

In base alle considerazioni svolte, uno scenario alternativo, sempre in assenza di rappresentante fiscale, potrebbe essere il seguente:

- la cessione da FR a IT1 è cessione intracomunitaria non imponibile
- per l'acquisto intracomunitario, IT1 deve l'Iva in Italia
- per la cessione da IT1 a IT2, è dovuta l'Iva in Spagna
- ugualmente è dovuta l'Iva in Spagna per la cessione da IT2 a ES.

Le difficoltà di delineare una sequenza coerente e univoca, sia sul piano sostanziale che degli adempimenti, hanno indotto a chiudere la porta alle operazioni "a catena" e a ritenere indefettibile l'impiego del rappresentante fiscale (o, dal 30/8/2002, dell'identificazione diretta) da parte di uno dei due operatori (IT1 e IT2) "estranei" ai territori di partenza e di arrivo dei beni, al fine di permettere il ricorso alla triangolazione. Ovviamente, nella quadrangolazione ipotizzata dalla circolare, IT1 potrebbe scegliere di nominare il rappresentante fiscale sia in Francia che in Spagna, mentre IT2 non potrebbe che nominarlo in Spagna.

Queste le ipotesi:

a) IT1 nomina il r.f. in Francia

la cessione FR – IT1 è assoggettata ad imposta francese (recuperabile da IT1 attraverso la detrazione). Le successive transazioni IT1(r.f. francese) – IT2 – ES daranno luogo ad una triangolazione comunitaria promossa da IT2, che designa debitore dell'imposta il proprio cliente ES.

b) IT2 nomina il r.f. in Spagna

la transazione FR - IT1 - IT2(r.f. spagnolo) costituisce una triangolazione comunitaria promossa da IT1, che designa debitore dell'imposta in Spagna il r.f. di IT2. La successiva vendita IT2 (r.f. spagnolo)-ES paga l'Iva in Spagna a cura del r.f. di IT2.

c) IT1 nomina il r.f. in Spagna

la cessione FR - IT1(r.f. spagnolo) è cessione intracomunitaria non imponibile.

IT1 realizza in Spagna, tramite il proprio r.f., l'acquisto intracomunitario da FR e la successiva cessione nei confronti di IT2.

In questo caso, dunque, è necessario che anche IT2 nomini il r.f. in Spagna, non tanto per addebitare l'imposta spagnola al proprio cessionario ES (il quale, essendo un operatore economico, potrebbe emettere autofattura), ma per poter recuperare l'Iva spagnola addebitatagli da IT1; a tal fine, infatti, non potrebbe avvalersi dell'art. 38-ter, in quanto ha effettuato un'operazione imponibile in Spagna.

8. ALLARGAMENTO DELLA COMUNITA' – Questioni intertemporali

AGENZIA DELLE ENTRATE – CIRCOLARE N. 39 del 5 agosto 2004

Oggetto: Iva - Unione Europea - Adesione nuovi Stati membri

Premessa

Dal 1 maggio 2004 l'Unione Europea ha allargato i propri confini in quanto, in forza del Trattato firmato ad Atene il 16 aprile 2003, ratificato e reso esecutivo in Italia con legge 24 dicembre 2003 n. 380 (pubblicata sul Supplemento ordinario n. 10/L della Gazzetta Ufficiale n. 17 del 22/01/2004), ne sono entrati a far parte dieci nuovi Stati: Repubblica Ceca, Repubblica di Cipro, di Estonia, di Lettonia, di Lituania, di Malta, di Polonia, Repubblica Slovacca, Repubblica di Slovenia e di Ungheria.

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti in merito agli effetti conseguenti al predetto allargamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

1. Territorio fiscale della Comunita'.

L'ampliamento del territorio della Comunita' economica europea a seguito dell'adesione dei nuovi dieci paesi esplica automaticamente effetto sull'ambito territoriale di applicazione della disciplina comunitaria in materia di IVA.

L'articolo 7, primo comma, lett. b), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in tema di territorialita' dell'imposta, prevede, infatti, che "per Comunita' o territorio della Comunita' si intende il territorio

corrispondente al campo di applicazione del Trattato istitutivo della Comunita' economica europea".

Allo scopo di una piu' agevole individuazione di tale ambito territoriale con riferimento alla Comunita' allargata, nell'ALLEGATO A alla presente circolare e' riportato un elenco dei territori espressamente esclusi in base a specifiche disposizioni del predetto Trattato istitutivo ovvero della VI Direttiva 17 maggio 1977, n. 388, nonche' dei territori che, pur non facendo parte del territorio di applicazione del Trattato, sono considerati comunque fiscalmente rilevanti.

Al riguardo, si ricorda che, in forza della disposizione di cui al protocollo n. 3, sezione II, dell'Atto di adesione, con la quale e' stato modificato l'articolo 3, par. 4, della VI Direttiva IVA, il campo di applicazione della disciplina comunitaria e' stato esteso alle zone di Akrotiri e Dhekelia, geograficamente appartenenti a Cipro, ma poste sotto la sovranita' del Regno Unito. Ne deriva che le operazioni per le quali la provenienza o la destinazione sia da individuarsi nelle predette zone di Akrotiri e Dhekelia sono considerate, ai fini IVA, come operazioni provenienti o destinate alla Repubblica di Cipro.

Si ricorda che, a partire dal 1 maggio 2004, trovano altresì applicazione nei confronti di soggetti residenti nei nuovi Stati membri le disposizioni contenute nei seguenti articoli del D.P.R. n. 633 del 1972:

- . 35-ter, recante disposizioni in tema di identificazione ai fini IVA ed obblighi contabili del soggetto non residente, con particolare riferimento alla possibilita' di identificazione diretta;
- . 38-ter, recante disposizioni in tema di esecuzione dei rimborsi a soggetti non residenti.

Alla stessa data, cessa, invece, di avere applicazione l'articolo 74-quinquies del medesimo decreto, relativo al regime speciale per i servizi resi tramite mezzi elettronici da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunita'.

2. Elenchi riepilogativi degli scambi intracomunitari.

A seguito dell'allargamento del territorio della Comunita', a far data dal 1 maggio 2004 gli scambi posti in essere con i dieci Stati nuovi aderenti non costituiscono piu' importazioni o esportazioni, bensì acquisti e cessioni intracomunitari, soggetti alla disciplina di cui al decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Gli operatori economici che effettuano scambi con i predetti Paesi sono quindi tenuti ad adempiere tutti gli obblighi relativi alle operazioni in argomento (integrazione e registrazione delle fatture, dichiarazione IVA, ecc.). Gli stessi sono altresì obbligati alla presentazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari, come previsto dall'articolo 6, comma 1, del decreto-legge 23 gennaio 1993 n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993 n. 75.

2.1. Periodi di presentazione degli elenchi.

Ai fini del corretto assolvimento dell'obbligo di presentazione dei suddetti elenchi e, in particolare, per stabilirne la cadenza mensile, trimestrale o annuale, occorre considerare - ai sensi dell'articolo 3 del D.M. 27 ottobre 2000, da ultimo modificato dal D.M. 15 aprile 2004 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 94 del 22 aprile 2004) - l'ammontare degli scambi effettuati con gli altri Stati comunitari nel corso dell'anno precedente.

Al riguardo si ricorda che la periodicitá degli elenchi riepilogativi delle cessioni intracomunitarie e' mensile qualora l'ammontare complessivo delle cessioni realizzate nell'anno precedente sia superiore a euro 200.000,00, trimestrale se superiore a euro 40.000,00, annuale negli altri casi.

Per gli elenchi riepilogativi degli acquisti intracomunitari, invece, la periodicitá e' mensile qualora l'ammontare complessivo degli acquisti realizzati nell'anno precedente sia superiore a euro 150.000,00, annuale negli altri casi

Cio' premesso, si precisa quanto segue.

I soggetti che hanno effettuato nel corso dell'anno 2003 scambi intracomunitari con i 15 Paesi membri faranno riferimento all'ammontare di

tali scambi senza considerare ovviamente le operazioni di importazione ed esportazione effettuate con i 10 nuovi partners entrati a far parte dell'Unione europea a partire dal 1 maggio 2004.

Tale indicazione, ispirata ad esigenze di uniformita' dei comportamenti tenuti in corso d'anno, tiene conto del fatto che gia' dall'inizio dell'anno 2004 l'operatore intracomunitario ha assolto l'obbligo di presentazione degli elenchi secondo una periodicit  determinata sulla base dell'ammontare degli scambi effettuati nell'anno precedente (senza computare, pertanto, le operazioni di importazione ed esportazione effettuate nel 2003 con i nuovi Stati aderenti).

I soggetti che, invece, hanno iniziato ad effettuare scambi intracomunitari con i 15 Paesi membri solo a decorrere dal 1 gennaio 2004, devono presentare gli elenchi secondo la stessa cadenza adottata su base presuntiva per il periodo antecedente il 1 maggio 2004, in conformita' alle istruzioni fornite al punto B.15 della circolare n. 13 del 1994, secondo cui: "Per coloro che iniziano l'attivita' di scambi intracomunitari per cessioni o acquisti la periodicit  e' rapportata all'ammontare degli scambi che gli stessi operatori presumono di realizzare nell'anno in corso. Ai fini della valutazione della presunzione e' evidente che non puo' non tenersi conto delle cessioni e degli acquisti intracomunitari effettuati nel corso del primo dei singoli periodi di riferimento (mensile o trimestrale) per i quali sono stabilite le diverse scadenze di presentazione degli elenchi..."

Gli operatori che non abbiano effettuato scambi commerciali con i 15 Stati comunitari, ne' nel corso del 2003, ne' nei primi quattro mesi del 2004, ai fini della determinazione della periodicit  di presentazione degli elenchi riepilogativi dovranno, allo stesso modo, uniformarsi ai criteri di cui al richiamato punto B.15 della circolare n. 13 del 1994, tenendo conto, ai fini della valutazione presuntiva, dell'ammontare delle operazioni di importazione ed esportazione con i 10 nuovi Paesi aderenti.

A titolo esemplificativo, un operatore economico che nell'anno 2003 e nei primi quattro mesi del 2004 non ha effettuato operazioni intracomunitarie ed ha iniziato ad effettuare scambi commerciali con i nuovi partners nel periodo 1 gennaio 2004-30 aprile 2004, ai fini delle determinazioni della periodicit  dovr  tener conto di quanto segue:

a) presunzione di cadenza mensile

Alla prima scadenza periodica successiva all'allargamento dell'Unione Europea, deve tenere conto dell'ammontare delle operazioni effettuate nei confronti dei 10 nuovi Paesi aderenti dal 1 gennaio 2004 fino alla data di scadenza per la presentazione degli elenchi. A tale importo va aggiunto anche l'ammontare delle eventuali operazioni intracomunitarie effettuate nello stesso periodo nei confronti degli altri 15 Stati membri.

Il soggetto in esame presenter  gli elenchi con cadenza mensile qualora l'ammontare cos  calcolato delle operazioni sia tale da configurare l'obbligo della presentazione con tale cadenza (Cfr. in tal senso le analoghe indicazioni riportate nella circolare 13 del 1994);

b) presunzione di cadenza trimestrale

In assenza dell'obbligo di presentazione con cadenza mensile, alla prima scadenza trimestrale successiva al 1 maggio 2004, l'operatore economico deve verificare se l'ammontare delle operazioni di esportazione nei confronti dei nuovi 10 Paesi aderenti, effettuate nei primi quattro mesi dell'anno, aumentato dell'ammontare delle cessioni intracomunitarie nei confronti di tutti e 25 gli Stati membri, registrate o soggette a registrazione, per il periodo dal 1 maggio alla data di scadenza del trimestre, sia superiore ad euro 40.000,00. In caso affermativo il soggetto interessato e' tenuto alla presentazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni intracomunitarie con cadenza trimestrale.

c) presunzione di cadenza annuale

Qualora non si siano verificate le condizioni riportate nelle precedenti lettere a) e b), la presentazione degli elenchi riepilogativi puo' avvenire con cadenza annuale.

Si chiarisce, inoltre, che negli elenchi non devono essere riepilogate le operazioni di importazione ed esportazione intercorse con i nuovi Stati membri fino al 30 aprile 2004, anche se delle stesse si e' tenuto conto ai fini della periodicit  di presentazione.

In tema di periodicit  degli elenchi si ricorda, infine, che gli operatori hanno in ogni caso la facolta' di presentare gli stessi mensilmente, anche qualora la naturale cadenza sia trimestrale o annuale,

ovvero di presentarli trimestralmente ancorche' siano soggetti all'obbligo della presentazione annuale.

2.2. Compilazione degli elenchi.

Con il D.M. 15 aprile 2004, sopra richiamato, sono state modificate le istruzioni per l'uso e la compilazione degli elenchi riepilogativi degli scambi intracomunitari; le disposizioni ivi contenute, ai sensi dell'articolo 2, "... si applicano agli elenchi riepilogativi aventi periodi di riferimento decorrenti dal 1 maggio 2004".

In particolare, sono stati modificati i numeri 4 delle sezioni 2 rispettivamente del Titolo II e del Titolo III, in materia di compilazione della parte "ter" degli elenchi in caso di rettifica dell'ammontare delle operazioni o del valore statistico relativi a precedenti periodi.

Dal 1 maggio 2004, in caso di rettifiche relative all'ammontare delle operazioni ovvero del valore statistico, sara' riportato il solo importo in aumento o in diminuzione, rispettivamente con il segno "+" ovvero il segno "-".

Qualora le rettifiche si riferiscano ad operazioni in precedenza riportate negli elenchi ai soli fini fiscali dovra' essere riportato anche il numero di identificazione (Stato e codice IVA) del fornitore o cliente comunitario. Cio' vale per le variazioni sia di elenchi mensili, che trimestrali o annuali.

Al contrario, per gli operatori tenuti a presentare mensilmente gli elenchi ove la rettifica interessi operazioni riepilogate ai solo fini statistici, oltre all'ammontare della variazione dovranno essere indicate anche la nomenclatura combinata e la natura della transazione.

Infine, sempre con riferimento agli elenchi mensili, qualora le rettifiche interessino operazioni riepilogate sia ai fini statistici che fiscali, dovranno essere riportati, oltre all'ammontare della variazione, anche il numero identificativo (Stato e codice IVA) del fornitore o cliente comunitario, nonche' il codice di nomenclatura combinata e la natura della transazione.

Per rendere piu' agevoli gli adempimenti, si riporta nell'ALLEGATO B alla presente circolare l'elenco aggiornato dei codici ISO e del numero dei caratteri dei codici identificativi IVA previsti per tutti i 25 gli Stati membri.

3. Disposizioni transitorie.

Come sopra ricordato, gli scambi effettuati a decorrere dal 1 maggio 2004 con gli Stati nuovi aderenti costituiscono operazioni intracomunitarie, alle quali si applica la disciplina recata dal D.L. n. 331 del 1993, per effetto del disposto del comma 1 dell'articolo 60 del medesimo decreto ("Le disposizioni del capo II si applicano alle operazioni intracomunitarie effettuate successivamente al ... (30 aprile 2004)").

L'articolo 60 del D.L. n. 331 del 1993 detta altresì disposizioni transitorie applicabili alle operazioni iniziate prima del 1 maggio 2004, ma terminate successivamente, specificando che dette operazioni conservano la natura di operazioni doganali.

Cio' premesso, si precisa quanto segue.

Il comma 3 del citato articolo 60 prevede che "Sono anche considerati in importazione, ..., i beni nazionali esportati anteriormente al ... (1 maggio 2004) verso un altro Stato membro, qualora siano reimportati o reintrodotti nello Stato a decorrere da tale data. ..."

In relazione a tale disposizione puo' verificarsi l'ipotesi che l'operatore nazionale, con riferimento ad operazioni di esportazione avviate prima del 1 maggio 2004 e per le quali sia stata gia' emessa la relativa dichiarazione (modello DAU) presso l'ufficio doganale di partenza, non sia venuto in possesso - alla stessa data del 1 maggio 2004 - del "visto uscire" sulla medesima dichiarazione.

In tale ipotesi rimane ferma l'operazione di esportazione, con emissione della fattura in regime di non imponibilita' ai sensi dell'articolo 8 del D.P.R. n. 633 del 1972 ed onere di dimostrare con ogni mezzo di prova alternativo l'uscita delle merci dal territorio dello Stato. Ai fini di detta dimostrazione si potra' fare utile riferimento alla circolare dell'Agenzia delle Dogane n. 75 del 11 dicembre 2002.

Il comma 4, lettera c), dell'articolo 60 dispone che non sono soggette all'imposta sul valore aggiunto le importazioni relative a "mezzi di

trasporto introdotti nello Stato in regime di ammissione temporanea anteriormente al ... (1 maggio 2004) che risultino acquistati o importati nello Stato membro di provenienza secondo le disposizioni generali di imposizione vigenti in tale Stato e che comunque non abbiano beneficiato di esenzione o rimborso dall'imposta a motivo della loro esportazione dallo Stato medesimo. ...".

Tale disposizione trova applicazione, in presenza delle condizioni indicate, nel caso di introduzione di mezzi di trasporto provenienti anche dai 10 nuovi Stati membri.

Tenendo conto delle modifiche apportate dal legislatore comunitario all'articolo 28-septiesdecies, par. 7, della VI Direttiva, la predetta condizione di non aver beneficiato di esenzione o rimborso dall'imposta si considera in ogni caso soddisfatta, relativamente ai 10 nuovi Stati membri, quando la data della prima messa in servizio del mezzo di trasporto e' anteriore al 1 maggio 1996 ovvero quando l'importo dell'imposta che sarebbe dovuta a titolo dell'importazione e' insignificante.

Il comma 5 dell'articolo 60, prevede testualmente che "gli acquisti di beni introdotti nel territorio dello Stato successivamente al ... (30 aprile 2004) sono soggetti all'imposta ancorche' anteriormente a tale data il relativo corrispettivo sia stato in tutto o in parte fatturato o pagato".

La norma citata dispone quindi l'applicazione della disciplina relativa agli scambi intracomunitari ai beni introdotti nello Stato successivamente al 30 aprile 2004, anche se il pagamento o l'emissione della fattura sono avvenuti in precedenza. In tale ipotesi, qualora dovesse mancare la fattura del cedente estero, il cessionario nazionale sara' tenuto a regolarizzare l'operazione tramite emissione di autofattura ai sensi dell'articolo 46, comma 5, del D.L. n. 331 del 1993 e ad includere l'acquisto negli elenchi riepilogativi.

Analogamente, il comma 6 dell'articolo 60 prevede che: "Per le cessioni intracomunitarie di beni spediti o trasportati in altro Stato membro successivamente al ... (30 aprile 2004), per le quali, sia stata emessa fattura, anteriormente al ... (1 maggio 2004), resta ferma l'applicazione dell'art. 8, primo comma, lett. a) del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, sempreche' le cessioni siano non imponibili anche a norma dell'art. 41 del presente decreto".

Ne consegue che le cessioni di beni trasportati o spediti verso gli Stati aderenti successivamente al 30 aprile 2004, per le quali, tuttavia, anteriormente al 1 maggio 2004, sia stata emessa fattura non imponibile ai sensi dell'articolo 8, primo comma, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972, quest'ultima rimane valida, purché si tratti di un'operazione non imponibile rientrante nell'ambito di applicazione dell'articolo 41 del D.L. n. 331 del 1993, rubricato "Cessioni intracomunitarie non imponibili". Tuttavia, tali operazioni devono essere comunque incluse nell'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie (vedi articolo 60, comma 6, del D.L. n. 331 del 1993).

Da quanto precede si ricava che qualora si tratti di operazione diversa da quelle disciplinate dall'articolo 41 di cui sopra (ad esempio, operazione di esportazione effettuata nei confronti di privato consumatore non qualificabile quale vendita a distanza ovvero fornitura con installazione o montaggio), la medesima deve essere considerata imponibile e il cedente nazionale sara' tenuto a regolarizzarla mediante applicazione dell'imposta.

Per ogni ulteriore chiarimento si fa rinvio ai documenti di prassi gia' emanati con riferimento alla disciplina degli scambi intracomunitari, in particolare alla circolare n. 13 del 23 febbraio 1994 e alla circolare n. 145 del 10 giugno 1998.

Le Direzioni Regionali vigileranno sull'applicazione della presente circolare.