

UNIVERSITÀ CA' FOSCARI

VENEZIA



FACOLTÀ DI ECONOMIA

Corso di Laurea Magistrale

In Amministrazione, Finanza e Controllo

Prova finale di laurea

LE OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE:
IL MODELLO INTRASTAT

Relatore

Ch.mo. Prof. Tosi Loris

Correlatore

Ch.mo Prof. Bagarotto Ernesto Marco

Laureando

Barina Beatrice

Matricola 850158

DEDICA

A chi ha permesso che questo traguardo venga realizzato.

A chi ha creduto in me ma soprattutto a chi non l'ha fatto.

La vittoria è più appagante quando ce la si gioca fino all'ultimo istante.

Alla mia mamma, la mia guida e la mia spalla, che mi ha fatto il dono più prezioso e che custodisco con amore: la Vita.

Al mio papà, che silenziosamente mi ha accompagnata in questo percorso rendendolo meraviglioso ed appagante.

A mio fratello Giacomo, che è sostanza dei giorni miei.

Alla mia grande Famiglia, che non mi ha mai lasciata sola.

A chi non c'è più, ma c'è sempre e mi guida dall'alto.

Ai miei Amici, quelli che...loro sanno.

Ai miei animali, che sono la mia grande passione.

All'amore, in tutte le sue forme, perché chi vive d'amore vive in eterno.

AD MAIORA SEMPER

TESI MAGISTRALE

TITOLO: IL MODELLO INTRASTAT

Sommario

DEDICA	3
Introduzione.....	5
1. Cenni storici	6
2. IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO	8
2.1 Quando si applica l'IVA.....	8
2.1.1. Fonti normative europee ed italiane	8
2.1.2. Campo di applicazione dell'IVA.....	9
2.2 Territorialità dell'imposta	13
2.2.1 Territorialità delle cessioni di beni	14
2.2.2. Territorialità delle prestazioni di servizi.....	15
2.2.3. Deroghe al principio di territorialità	17
3. Il sistema INTRASTAT.....	18
3.1. Definizione	18
3.1.1. Onerosità dell'operazione	22
3.1.2. Iscrizione al VIES.....	24
3.1.3. Trasferimento diritto di proprietà.....	29
3.1.4. Movimentazione del bene	29
3.2. Tipologia di operazioni Intraunionali.....	34
3.2.1 Le compravendite di beni	34
3.2.3 Operazioni con San Marino.....	56
4. Il modello INTRASTAT	60
Bibliografia.....	80

Introduzione

Alla base di questa tesi vi è lo studio di una tematica caratterizzata da una sempre maggiore applicazione in ambito comunitario, date le costanti modificazioni di legge che la disciplinano e l'aumento di operazioni con l'estero dovuto anche all'inarrestabile successo del fenomeno che riguarda il commercio elettronico.

Il tema oggetto di trattazione è l'operazione intracomunitaria in tutte le sue sfaccettature, con particolare riguardo agli obblighi istitutivi che la interessano.

Sulla base di un excursus storico, andrò a definire la nozione di operazione intracomunitaria ponendo in rilievo le principali differenze con le operazioni definite extra UE, sottolineando quali sono i requisiti formali e sostanziali piuttosto che oggettivi e soggettivi affinché un'operazione possa essere definita tale.

Andrò poi ad analizzare l'aspetto contabile delle operazioni intracomunitarie tenendo conto degli obblighi vigenti in materia per poi arrivare ad analizzare il MODELLO INTRASTAT.

Su quest'ultimo mi soffermerò, anche grazie all'aiuto di qualche esempio pratico, su aspetti quali normativa vigente, redazione tecnica del modello, sanzioni, scadenze e novità che lo caratterizzano a partire dal 01.01.2020.

L'elaborato si concluderà con un approfondimento sul commercio elettronico, propriamente chiamato e-business.

Grazie a questo lavoro è stato possibile fare chiarezza su un tema ad oggimolto caldo e anche molto vicino a tutte le tipologie (piccole-medio-grandi) di imprese che operano sul territorio ma hanno necessità di relazionarsi con l'estero per condurre nel migliore dei modi l'attività cercando di soddisfare le esigenze dei clienti nel modo più efficiente possibile.

1. Cenni storici

Non sono passati poi così tanti anni dal venir meno di vincoli tra un Paese e un altro all'interno dell'Europa.

Infatti verso la fine degli anni '80 e gli inizi degli anni '90 ci si iniziava a sentire un po' di più "cittadini del mondo" grazie soprattutto all'abolizione delle così dette barriere dell'Unione Europea che prima rendevano gli spostamenti principalmente di merci e persone più complicate.

Da quanto appena menzionato prese vita il "mercato unico", anzi, è più opportuno affermare che venne completato, dato che già a partire dal 1986 si cercava, grazie ad alcuni atti legislativi, di regolare le attività economiche piuttosto che le politiche tributarie o, ancora, le qualifiche professionali.

Il risultato che si puntava ad ottenere era la rimozione di tutti i dazi doganali interni che avevano, da sempre, ostacolato o contribuito a rendere difficoltosa ed onerosa la circolazione delle merci in Europa.

Nacque infatti la concezione di "spazio Schengen"¹, un'area senza frontiere interne dentro la quale si sarebbe potuto circolare senza essere sottoposti a controlli per l'appunto di frontiera.

Questo mercato unico si sostanziò in "quattro libertà": la libera circolazione di persone, la libera circolazione di merci, la libera circolazione di servizi e la libera circolazione di capitali.

Non a caso gli anni Novanta sono caratterizzati da due importanti trattati in materia di unione: Il trattato di Maastricht sull'Unione Europea (1993)² che gettò una base sull'adozione della moneta unica e ampliò in maniera significativa gli ambiti di cooperazione tra i vari Paesi che avrebbero aderito all'UE in termini di difesa e sicurezza e ancora, fondando la nozione di cittadinanza europea che dava la possibilità di spostarsi liberamente e di poter scegliere in quale Stato

¹ Attualmente lo Spazio Schengen si compone di 26 paesi Europei (di cui 22 Stati dell'UE): Belgio, Repubblica Ceca, Danimarca, Germania, Estonia, Grecia, Spagna, Francia, Italia, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Ungheria, Malta, Paesi Bassi, Austria, Polonia, Portogallo, Slovenia, Slovacchia, Finlandia e Svezia, insieme a Islanda, Liechtenstein, Norvegia e Svizzera

² Entrato in vigore il 1° novembre 1993 il Trattato sull'Unione Europea è stato firmato a Maastricht alla presenza del presidente del parlamento Europeo on. Egon Klepsch. A norma del trattato, l'Unione è fondata sulle Comunità europee (primo pilastro), integrate da due altri ambiti di cooperazione (secondo e terzo pilastro): la Politica estera e di sicurezza comune (PESC) e la giustizia e affari interni (GAI)

membro risiedere; e il Trattato di Amsterdam (1999)³ che si pose come obiettivo quello di rafforzare e riformare le istituzioni europee in virtù del fatto che ci si sarebbe aspettato nell'arco degli anni successivi un incremento di Stati membri. A quella data si contavano 15 stati Membri, oggi l'Unione Europea conta 28 Stati membri dei quali solo 19 appartengono all'eurozona; quest'ultima appartenenza non vincolante in termini di scambi intracomunitari.

A partire dal 1993, quindi, acquisti e vendite tra soggetti comunitari sono regolati da una precisa legge – legge 427/1993, ex DL 331/1993 regolata dalla direttiva in materia di IVA n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006 – nella quale si afferma che i beni oggetto di scambio vanno tassati nel Paese di destinazione e non nel Paese di origine; questo per “armonizzare” le diverse aliquote IVA in essere nei 28 Stati Membri.

Ecco dunque che l'abolizione delle frontiere fiscali tra gli Stati Membri ha portato all'introduzione dell'IVA comunitaria, o meglio ha portato il mercato ad essere regolarizzato secondo una disciplina IVA ben specifica.

³ Questo trattato ha avuto il compito di procedere alla semplificazione dei trattati precedenti attraverso l'abrogazione delle disposizioni diventate obsolete e la rinumerazione degli articoli. Ha codificato inoltre, i valori fondanti dell'Unione, che sono i principi di libertà, democrazia e rispetto dei diritti della persona e delle libertà fondamentali, oltre che dello Stato di diritto (art. 6, par. 1). Ha disposto, altresì, che la loro violazione da parte di uno Stato membro possa portare alla sospensione dei diritti di voto, finanche di quello in seno al Consiglio. Alcune materie che il Trattato di Maastricht aveva inserito nel cosiddetto terzo pilastro, come visti, asilo e immigrazione e cooperazione giudiziaria in materia civile, vengono 'comunitarizzate', cioè diventano soggette ai meccanismi e alle regole del primo pilastro, contenute nel Trattato istitutivo della Comunità Europea. Con il T. di A., gli accordi di Schengen, inizialmente nati al di fuori del contesto comunitario, sono integrati nei trattati europei.

2. IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

2.1 Quando si applica l'IVA

L'Imposta sul Valore Aggiunto (IVA) è la principale tra le imposte sui consumi. Queste ultime sono imposte volte a colpire la capacità contributiva indiretta del contribuente, ovvero quella che si manifesta attraverso le azioni di consumo; non a caso è corretto affermare che l'IVA grava sul consumatore finale.

Quanto appena scritto è giustificato dal fatto che le operazioni (vendita e acquisto) possono essere svolte in ambito business to business (B2B), ossia tra detentori di partite iva, o in ambito business to consumer (B2C). Con riferimento al primo caso l'IVA non grava sull'acquirente poiché esso la porterà in detrazione (nei limiti e nelle misure consentite da legge) mentre nel secondo caso il consumatore "paga" il prezzo finale comprensivo di IVA che dovrà essere interamente assorbita e sostenuta dall'acquirente finale.

2.1.1. Fonti normative europee ed italiane

L'IVA si applica sulla base di apposite direttive dell'Unione Europea, che devono dar luogo ad atti normativi dei singoli Stati Membri. L'IVA è regolata dalla Dir. n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006, una sorta di testo unico dell'IVA europea, che è stata più volte aggiornata, e ad oggi alcune modifiche risultano già approvate, con effetto futuro, o stanno per esserlo. Inoltre, è stato emanato il Regolamento di esecuzione UE (n.282/2011), integrato al 2020 dal Reg. n. 2018/1912, per l'interpretazione di alcune disposizioni, con particolare riguardo alla territorialità dei servizi. A differenza della direttiva, il regolamento è direttamente applicabile, senza bisogno di una specifica disposizione di ciascuno degli Stati Membri.⁴

Le disposizioni nazionali in tema di Imposta sul Valore Aggiunto sono:

- D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in vigore dal 1° gennaio 1973, e successive modificazioni;
- **D.L. 30 agosto 1993, n. 331(artt. da 37 a 60) – acquisti e cessioni di beni intraunionali (termine ufficiale per le ex operazioni**

⁴ Raffaele Rizzardi. *Iva in pratica*. IPSOA, 2020. Pag. 1-2.

intracomunitarie, a seguito del passaggio dalla Comunità all'Unione Europea);

- D.L. 23 febbraio 1995, n. 41 (artt. da 36 a 40-bis) – regime del margine per il commercio di beni usati, oggetti d'arte, antiquariato, collezione.⁵

2.1.2. Campo di applicazione dell'IVA

Il campo di applicazione dell'IVA è delineato da tre fattispecie:

- Cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate a chiunque nell'esercizio di imprese commerciali od agricole nonché di arte o professione. [...];
- **Acquisti intraunionali di beni o servizi da parte di soggetti di imposta e degli enti esclusivamente non commerciali;**
- Importazioni (Paesi Extra UE) da chiunque effettuate.

Se si esclude il campo delle importazioni, la cui IVA è dovuta per una situazione oggettiva (operazione soggetta a sdoganamento: assolvimento d'imposta in Dogana), una operazione interna rileva ai fini IVA – ossia si considera *soggetta* quando sussistono *tre requisiti*:

- Soggetto (attivo): imprenditore (art. 4, D.P.R. n. 633/1972)⁶ oppure artista o professionista (art. 5, D.P.R. n. 633/1972)⁷ che pone in essere l'operazione. Nel testo della legge “contribuente” o “soggetto passivo”;

⁵ Raffaele Rizzardi. *Iva in pratica*. IPSOA, 2020. Pag. 1-2.

⁶ Si considerano effettuate nell'esercizio di imprese le cessioni di beni relativi all'impresa e le prestazioni di servizi rientranti nell'attività propria dell'impresa fatte da imprenditori, compresi i piccoli imprenditori di cui all'art. 2083 e gli imprenditori agricoli di cui all'art. 2135 del codice civile. Si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese: 1) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società indicate negli articoli 2200, 2507 e 2546 del codice civile e nell'art. 278 del codice della navigazione; 2) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da enti pubblici o privati diversi dalle società, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni di persone o di beni senza personalità giuridica, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole. Per gli enti di cui al n. 2), che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio delle attività ivi indicate, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole mediante una distinta organizzazione. Non si considerano effettuate nell'esercizio di imprese, in deroga alle disposizioni dei precedenti commi le prestazioni di servizi rese da società o associazioni costituite fra artisti o professionisti esclusivamente per l'esercizio in forma associata di arti o professioni intellettuali e da società fiduciarie e di revisione aventi per oggetto esclusivamente le attività indicate nell'art. 1 della legge 23 novembre 1939, n. 1966.

⁷ Si considerano effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi rese da persone fisiche che svolgono per professione abituale, ancorché non esclusiva, qualsiasi attività di lavoro autonomo, sempre che la prestazione rientri nell'attività esercitata, nonché quelle rese dalle società e associazioni indicate nel quarto comma dell'art. 4. Si considerano effettuate ad imprese le prestazioni di servizi rese ai soggetti indicati nel primo e nel terzo comma dell'art. 4 in

- Oggetto: cessione di beni (art. 2, D.P.R. n. 633/1972)⁸ o prestazione di servizi (art. 3, D.P.R. n. 633/1972) ⁹ – denominate in via generale “operazioni”;
- Territorio: l’operazione deve considerarsi effettuata in Italia (artt. 7, 7-bis, 7-ter, 7-quater, 7-quinquies, 7-sexsies, 7-septies, D.P.R. n. 633/1972)¹⁰

relazione all'attività dell'impresa o della distinta organizzazione e, in ogni caso, quelle rese alle società e agli enti di cui al secondo comma dello stesso articolo.

⁸ Costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere. Costituiscono inoltre cessioni di beni: 1) le vendite con riserva di proprietà; 2) le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti; 3) i passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti e acquistati in esecuzione di contratti di commissione; 4) le cessioni gratuite di beni la cui produzione e il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa; 5) la destinazione di beni al consumo personale o familiare dell'imprenditore e ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa; 6) le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto, ad esclusione delle assegnazioni di case di abitazione fatte dalle cooperative edilizie, nonché le assegnazioni ad associati o partecipanti fatte a qualsiasi titolo da altri enti privati o pubblici diversi dalle società, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni di persone o di beni senza personalità giuridica, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole. In deroga alle disposizioni dei commi precedenti non sono considerati cessioni di beni: a) le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro compresi le valute estere e i crediti in valute estere; valori bollati e postali e marche assicurative; azioni, obbligazioni e altri titoli non rappresentativi di merci; quote sociali o associative; aziende, compresi i complessi aziendali relativi a singoli rami dell'impresa gestiti distintamente e con contabilità separata; terreni, comprese le aree edificabili, e le relative pertinenze e scorte incluse nella cessione; giornali quotidiani; b) le cessioni fatte a titolo di sconto, abbuono o premio; c) le cessioni di campioni gratuiti appositamente contrassegnati; d) le cessioni di cui al n. 4) fatte ad enti pubblici e quelle fatte ad associazioni riconosciute o a fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio e ricerca scientifica; e) le cessioni di cui al n. 4) fatte a favore delle popolazioni colpite da calamità naturali o catastrofi dichiarate tali ai sensi della legge 8 dicembre 1970, n. 996; f) i conferimenti nelle società ed enti di cui al n. 6) ed i passaggi di beni in dipendenza di fusioni o trasformazioni.

⁹ Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere, quale ne sia la fonte. Costituiscono inoltre prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo: 1) le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili; 2) le cessioni, concessioni, licenze e simili relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili, a marchi ed insegne e a diritti d'autore; 3) i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci, compreso lo sconto di crediti, cambiali o assegni bancari ed esclusi i prestiti obbligazionari; 4) le somministrazioni di alimenti e bevande nei pubblici esercizi e nelle mense aziendali; 5) le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto. Le assegnazioni indicate al n. 6) dell'art.2 costituiscono prestazioni di servizi quando hanno per oggetto prestazioni di cui al primo comma o ai numeri 1), 2) e 5) del secondo comma del presente articolo non costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni dei commissionari relative ai passaggi di cui al n. 3) dell'art. 2 nelle cessioni di contratto e le prestazioni di mandato e di mediazione relative agli atti di cui alla lettera a) del terzo comma dello stesso articolo.

¹⁰ Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono soggette all'imposta se ed in quanto effettuate nello Stato. Si considerano effettuate nello Stato le cessioni che hanno per oggetto beni immobili ivi esistenti e quelle che hanno per oggetto beni mobili nazionali, nazionalizzati o vincolati al regime della temporanea importazione esistenti nel territorio doganale. Le cessioni fatte da soggetti residenti nello Stato si presumono ivi effettuate, salvo prova contraria. Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nello Stato quando sono utilizzate nel territorio doganale e si presumono ivi utilizzate, salvo prova contraria, quando sono rese da soggetti residenti nello Stato. Le prestazioni di servizi indicate al n. 2) dell'art.3 si presumono effettuate nello Stato, salvo prova

Le applicazioni prive anche di un solo requisito devono essere qualificate con uno di questi termini:

- *Non soggette*
- *Escluse*
- *Fuori campo* (fuori dal campo di applicazione dell'imposta)

Invece, solo le operazioni soggette ad IVA possono essere:

- *Imponibili*, con conseguente ricerca di aliquota applicabile;
- *Non imponibili* (artt. 8, 8-bis, 9, **71¹¹** e 72, D.P.R. n. 633/1972; **art. 41 e 42 D.L. n. 331/1993¹²**);

contraria, anche quando sono rese da soggetti residenti all'estero a soggetti residenti nello Stato. Si considerano residenti nello Stato i soggetti che vi hanno la residenza, il domicilio o una stabile organizzazione. Non si considerano effettuate nello Stato le cessioni di beni e le pre-bisstazioni di servizi di cui ai successivi articoli 8 e 9.

¹¹Art. 71. Operazioni con lo Stato della Citta' del Vaticano e con la Repubblica di San Marino: Le disposizioni degli articoli 8 e 9 si applicano alle cessioni eseguite mediante trasporto o consegna dei beni nel territorio dello Stato della Citta' del Vaticano e in quello della Repubblica di San Marino, ed ai servizi connessi, secondo modalita' da stabilire preventivamente con decreti del Ministro per le finanze in base ad accordi con i detti Stati. Per l'introduzione nel territorio dello Stato di beni provenienti dallo Stato della Citta' del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino i contribuenti dai quali o per conto dei quali ne e' effettuata l'introduzione nel territorio dello Stato sono tenuti al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto a norma del secondo comma dell'art. 17.

Per i beni di provenienza estera destinati alla Repubblica di San Marino, l'imposta sul valore aggiunto sara' assunta in deposito dalla dogana e rimborsata al detto Stato successivamente alla introduzione dei beni stessi nel suo territorio, secondo modalita' da stabilire con il decreto previsto dal primo comma.

¹² 1. Costituiscono cessioni non imponibili: a) le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta o di enti, associazioni ed altre organizzazioni indicate nell'articolo 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre , non soggetti passivi d'imposta; i beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera 1972, n. 633 del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni. La disposizione non si applica per le cessioni di beni, diversi dai prodotti soggetti ad accisa, nei confronti dei soggetti indicati nell'articolo 38, comma 5, lettera c), del presente decreto, i quali, esonerati dall'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari effettuati nel proprio Stato membro, non abbiano optato per l'applicazione della stessa; le cessioni dei prodotti soggetti ad accisa sono non imponibili se il trasporto o spedizione degli stessi sono eseguiti in conformita' degli articoli 6 e 8 del presente decreto; b) le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni diversi da quelli soggetti ad accisa, spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio di altro Stato membro nei confronti di cessionari ivi non tenuti ad applicare l'imposta sugli acquisti intracomunitari e che non hanno optato per l'applicazione della stessa. La disposizione non si applica per le cessioni di mezzi di trasporto nuovi e di beni da installare, montare o assiemare ai sensi della lettera c). La disposizione non si applica altresì se l'ammontare delle cessioni effettuate in altro Stato membro non ha superato nell'anno solare precedente e non supera in quello in corso 100.000 euro, ovvero l'eventuale minore ammontare al riguardo stabilito da questo Stato a norma dell'articolo 34 della direttiva. In tal caso e' ammessa l'opzione per l'applicazione 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006 dell'imposta nell'altro Stato membro dandone comunicazione all'ufficio nella dichiarazione, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, relativa all'anno precedente ovvero nella dichiarazione di inizio dell'attivita' o comunque anteriormente all'effettuazione della prima operazione non imponibile. L'opzione ha effetto, se esercitata nella dichiarazione relativa all'anno precedente, dal

- *Esenti* (art. 10, D.P.R. n. 633/1972)

Le operazioni che soddisfano i tre requisiti (soggettivo, oggettivo, territoriale) comportano, di regola, gli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione. Le operazioni prive anche di un solo requisito sfuggono, sempre di regola, all'intera disciplina IVA, ma non quelle prive del requisito di territorialità, che devono essere comunque fatturate.¹³

1 gennaio dell'anno in corso e, negli altri casi, dal momento in cui e' esercitata, fino a quando non sia revocata e, in ogni caso, fino al compimento del biennio successivo all'anno solare nel corso del quale e' esercitata; la revoca deve essere comunicata all'ufficio nella dichiarazione annuale ed ha effetto dall'anno in corso; c) le cessioni, con spedizione o trasporto dal territorio dello Stato, nel territorio di altro Stato membro di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assiemati da parte del fornitore o per suo conto. 2. Sono assimilate alle cessioni di cui al comma 1, lettera a):

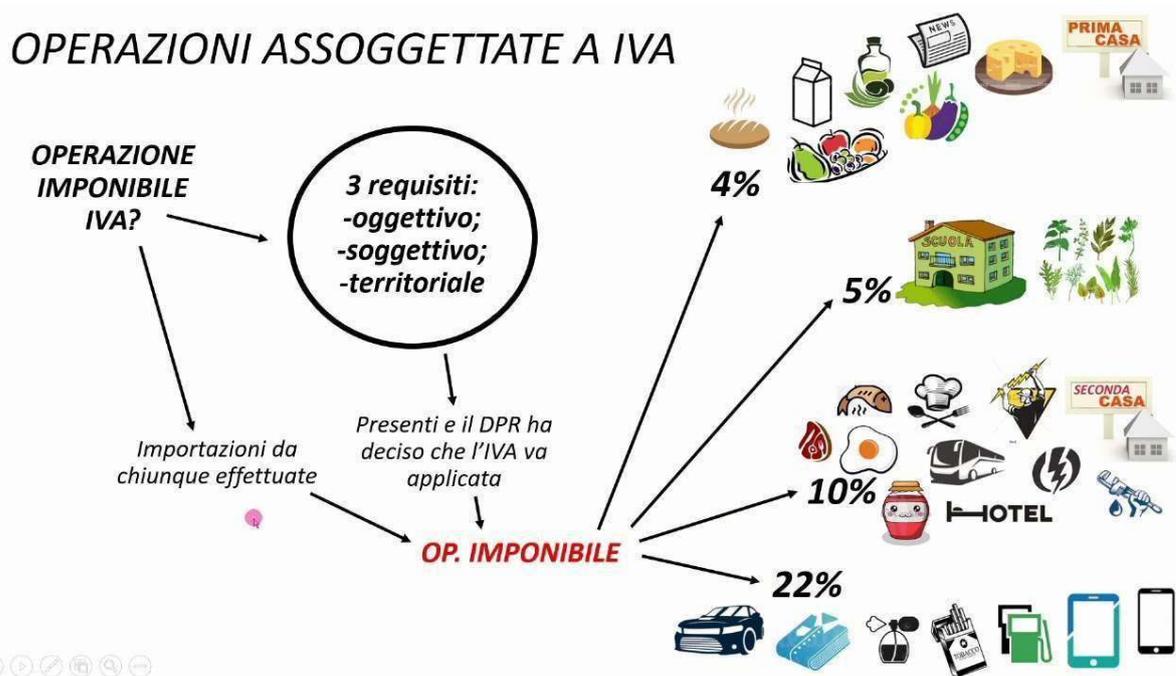
a) (lettera abrogata); b) le cessioni a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi di cui all'articolo 38, comma 4, trasportati o spediti in altro Stato membro dai cedenti o dagli acquirenti, ovvero per loro conto, anche se non effettuate nell'esercizio di imprese, arti e professioni e anche se l'acquirente non e' soggetto passivo d'imposta;

c) l'invio di beni nel territorio di altro Stato membro, mediante trasporto o spedizione a cura del soggetto passivo nel territorio dello Stato, o da terzi per suo conto, in base ad un titolo diverso da quelli indicati nel successivo comma 3 di beni ivi esistenti. 2-bis. Non costituiscono cessioni intracomunitarie le cessioni di gas mediante un sistema di gas naturale situato nel territorio dell'Unione europea o una rete connessa a un tale sistema, le cessioni di energia elettrica e le cessioni di calore o di freddo mediante reti di riscaldamento o di raffreddamento, nonche' le cessioni di beni effettuate dai soggetti che applicano, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, il regime di franchigia.

3. La disposizione di cui al comma 2, lettera c), non si applica per i beni inviati in altro Stato membro, oggetto di perizie o delle operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali indicate nell'articolo 38, comma 5, lettera a), o per essere ivi temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni o che se fossero ivi importati beneficerebbero della ammissione temporanea in totale esenzione dai dazi doganali. 4. Agli effetti del secondo comma degli, e articoli 8 8-bis 9 del decreto del Presidente della Repubblica 26, le cessioni di cui ai precedenti commi 1 e 2, sono computabili ai fini della determinazione ottobre 1972, n. 633 della percentuale e dei limiti ivi considerati.

Articolo 42: 1. Sono non imponibili, non soggetti o esenti dall'imposta gli acquisti intracomunitari di beni la cui cessione nel territorio dello Stato e' non imponibile o a norma degli articoli 8, 8-bis, 9, del decreto del Presidente, e successive modificazioni, ovvero della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e' esente dall'imposta a norma dell'articolo 10 dello stesso decreto. 2. Per gli acquisti intracomunitari effettuati senza pagamento dell'imposta a norma delle disposizioni di cui alla lettera c) del primo comma e al secondo comma dell'articolo 8 del decreto del Presidente della, non si applica la disposizione di cui Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633 alla lettera c) del primo comma dell'articolo 1 del decreto-legge 29 dicembre 1983, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n.17.

¹³ Rizzardi,2020.



2.2 Territorialità dell'imposta

Come dicevamo dunque, un'operazione è "soggetta" ad IVA quando sussistono contemporaneamente i tre requisiti seguenti: soggettività, oggettività e territorialità.

L'ultimo requisito, che sarà oggetto di analisi, è disciplinato dagli articoli da 7 a 7-septies del D.P.R. n. 633/1972, in recepimento della direttiva europea n. 2008/8/UE.

Il concetto di territorialità fa porre l'attenzione sul concetto di *luogo* di effettuazione dell'operazione. L'individuazione del luogo di effettuazione dell'operazione dipende da dove il cliente o il fornitore è stabilito, ossia dove questi ultimi hanno la loro sede o una stabile organizzazione; si potrebbe quindi usare come sinonimi "residenza" o "domicilio" in un dato Paese.

La residenza delle parti, siano esse cedente o prestatore piuttosto che cessionario o committente, determina ai fini fiscali tre dinamiche di trattamento della fatturazione:

- Se cliente e fornitore sono stabiliti nel medesimo Stato si emette normale fattura (elettronica, se ne dovesse sussistere l'obbligo) regolata dalle normative vigenti in materia di imposizione IVA;

- Se l'operazione si considera effettuata, con imposta dovuta nel luogo di chi acquista, in questo caso in Italia, acquistando da fornitore domiciliato o residente nell'Unione Europea, senza stabile organizzazione, si applica la disciplina del *reverse charge*, ossia l'inversione dell'obbligo di computare l'IVA a debito;
- Se il cedente o prestatore è stabilito fuori dall'Unione Europea, tramite autofattura sempre con applicazione del *reverse charge*.

La territorialità dunque costituisce il requisito fondamentale per verificare il luogo di applicazione dell'IVA per quanto concerne le operazioni effettuate o ricevute dai soggetti passivi d'imposta nel territorio dello Stato.

Poiché come scritto in precedenza l'IVA mira a colpire, in ultima analisi, il consumatore finale, essa deve essere incassata dallo Stato nel quale avviene il consumo del bene o servizio.

Questa vuole essere la spiegazione del fatto che i beni e i servizi destinati agli scambi intraunionali non sono, o saranno, soggetti ad IVA nel Paese del cedente – ad Es. Italia – assumendo la qualifica di “operazioni non imponibili”; d'altro canto le cessioni di beni o prestazioni di servizio effettuate da soggetti esteri nei confronti di soggetti italiani scontreranno l'imposta italiana (chiaramente se B2B l'imposta verrà portata in detrazione tramite applicazione dell'inversione contabile, se B2C sarà il consumatore finale a sopportare l'onere del tributo).

Tutto ciò fa sorgere una domanda: quando un'operazione si considera effettuata nel territorio dello Stato? Bisogna distinguere a seconda che si tratti di cessione di beni piuttosto che prestazione di servizi.

2.2.1 Territorialità delle cessioni di beni

Per le cessioni di beni mobili gli elementi che devono ricorrere contemporaneamente nel momento di effettuazione dell'operazione sono un determinato status doganale dei beni e la loro presenza fisica nel territorio dello Stato. Il criterio di localizzazione delle cessioni di beni è oggettivamente riscontrabile, per quanto riguarda i beni mobili, dalla presenza di documenti di trasporto (regole particolari riguardano ambiti quali energia elettrica e gas piuttosto che operazioni effettuate nel corso di un trasporto passeggeri nell' UE

ma con luogo di partenza territorio dello Stato). Dunque, nella fattispecie in cui, in una cessione di beni mobili, questi ultimi non dovessero uscire dall'Italia, l'operazione è assoggettata ad IVA anche nel caso in cui il compratore o venditore fossero domiciliati all'estero.

Le cessioni di beni immobili invece si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto immobili situati nel territorio stesso.

Sono esclusi dal territorio dello Stato italiano i comuni di Livigno e Campione d'Italia e le acque italiane del lago di Lugano (questi territori sono da trattare alla stregua di altri Paesi esteri, ed è dunque esclusa la disciplina di applicazione dell'IVA nazionale).

2.2.2. Territorialità delle prestazioni di servizi

Ben più difficile è analizzare la territorialità relativamente le prestazioni di servizi rese o ricevute.

Una prima e fondamentale distinzione da fare è capire se le prestazioni di servizi sono rese a:

- Soggetti passivi
- Soggetti non passivi

Si richiede dunque un'indagine e un'analisi sulla qualifica del committente. Le prestazioni di servizi c.d. "generiche"¹⁴ sono soggette all'imposta nel Paese del committente nel caso di rapporti B2B; il cliente deve aver comunicato la sua partita IVA e il fornitore deve aver proceduto al controllo di iscrizione al VIES¹⁵, prassi commerciale per accertarsi che il cliente sia effettivamente un soggetto passivo.

Per quanto riguarda invece le prestazioni di servizi rese ai non soggetti passivi, quindi privati che rendono il rapporto un B2C, la regola generale è che esse si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato - c.d. regola del prestatore -.¹⁶

Le prestazioni di servizi generiche tra imprese¹⁷ hanno quindi come unico criterio di localizzazione quello del Paese del committente della prestazione, soggetto

¹⁴ Definizione contenuta all'art. 7-ter primo comma del D.P.R. 633/1972.

¹⁵ sistema di scambio automatico tra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri dell'Unione Europea attivo dal 1° gennaio 1993 volto a controllare le transazioni commerciali in ambito comunitario poste in essere dai soggetti passivi IVA.

¹⁶ Tosi Loris. *Lineamenti di diritto tributario internazionale*. CEDAM.

¹⁷ Ad eccezione di quelle previste dagli artt. 7-quater o 7-quinquies, D.P.R. n. 633/1972

passivo. E' irrilevante il luogo in cui la prestazione viene materialmente eseguita.¹⁸

Per entrambe le tipologie di servizi generici, siano essi B2B o B2C, la regola generale è contenuta e disciplinata dall'art. 7-ter al primo comma del D.P.R. 633/1972 il quale, considerando le prestazioni così dette "generiche" afferma che: "Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato: a) quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato; b) quando sono rese a committenti non soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato."

Da tale proposizione si evince che per quanto riguarda le prestazioni "generiche" poste in essere nei confronti di soggetti passivi (B2B) esse si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando il committente è un soggetto ivi stabilito – criterio del luogo del committente – mentre se le prestazioni sono poste in essere nei confronti di committenti diversi da soggetti passivi (B2C) allora esse si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando il prestatore è stabilito nel territorio dello stato stesso – criterio del luogo del prestatore -.

Alcune tra le più rilevanti prestazioni di servizio "generiche" sono contenute in una circolare Agenzia delle Entrate n. 58/E del 31 dicembre 2009 e sono ad esempio le prestazioni di trasporto di beni; le prestazioni rese in attività accessorie ai trasporti di beni; le prestazioni di intermediazione; le locazioni a lungo termine dei mezzi di trasporto; le prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi da mezzi di trasporto; le prestazioni pubblicitarie; le prestazioni di elaborazione e fornitura di dati e simili[...].

In ultima analisi, è bene fare chiarezza per quanto possibile, sulle prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici (commercio elettronico indiretto – fornitura online di beni immateriali o smaterializzati quali musica, film, libri ecc..). "[...] in caso di erogazione di questo tipo di servizi, il requisito territoriale è soddisfatto se il committente, non soggetto passivo, è domiciliato nel territorio dello Stato od ivi residente, senza domicilio all'estero. Tale eccezione alla regola del prestatore è stata introdotta per evitare che gli esercenti il commercio elettronico diretto tendessero a concentrarsi nei Paesi con aliquote IVA più basse, a danno di coloro

¹⁸ Raffaele Rizzardi. *Iva in pratica*. IPSOA, 2020.

che, invece, hanno la loro sede in altri Stati membri con aliquote IVA più alte [...]”.¹⁹

In sostanza si può affermare che per quanto riguarda la vendita online di servizi resi a privati persone fisiche, essi sono tassabili nel Paese di residenza del committente (non vale dunque la regola del prestatore per i non soggetti passivi).

2.2.3. Deroghe al principio di territorialità

Il principio di territorialità come descritto nel paragrafo precedente è caratterizzato però da un'importante eccezione rispetto la regola generale; essa è contenuta al secondo comma dell'art. 17 del D.P.R. 633/1972²⁰ nel quale si evidenzia la casistica in cui l'operazione, indipendentemente dal fatto che sia cessione di beni o prestazione di servizi, sia posta in essere da un soggetto passivo non residente nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato italiano.

Questa deroga è definita meccanismo del REVERSE CHARGE ossia l'inversione contabile della soggettività d'imposta. Questo principio prevede che nel caso in cui il prestatore sia un soggetto non residente, tutti gli adempimenti IVA devono essere assolti dal committente nazionale soggetto passivo, che assume la qualifica di debitore d'imposta attraverso il meccanismo dell'inversione contabile. Ai fini dell'applicazione dell'inversione contabile si intendono prestatori non residenti in Italia coloro che non sono domiciliati né residenti nel territorio italiano e privi di stabile organizzazione, purchè nel medesimo territorio vi siano identificati ai fini IVA; oppure, sebbene abbiano stabile organizzazione nel territorio italiano, essa non intervenga nella cessione del bene o prestazione di servizio oggetto dell'operazione.

Essere identificati ai fini IVA significa nominare un rappresentante fiscale, che risponde in solido con il rappresentato degli obblighi derivanti dalla disciplina IVA, o avere un'identificazione diretta nello Stato ai sensi dell'art. 35-ter e operare, senza la necessità di avvalersi di mandatari, in maniera conforme alle disposizioni previste dalla disciplina stessa.

¹⁹ L. Tosi, R. Baggio. *Lineamenti di Diritto tributario internazionale*, CEDAM, 2016.

²⁰ Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi

Per quanto riguarda il concetto di stabile organizzazione si può affermare che la definizione in ambito di imposta sul valore aggiunto è stata data per la prima volta dall'articolo 11 del Regolamento UE n.282/2011: ai fini dell'applicazione dell'art.44 della Direttiva n.2006/112/CE relativo al luogo delle prestazioni di servizi rese a un soggetto passivo, per "stabile organizzazione" deve intendersi qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede principale dell'attività economica, che sia caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e da una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentire all'organizzazione medesima di ricevere e utilizzare i servizi che sono forniti per le proprie esigenze.²¹²²

Allo stesso tempo, dal lato del committente, il meccanismo del reverse charge prevede che i soggetti passivi siano stabiliti in Italia e tenuti all'applicazione dell'IVA qualora vi siano residenti o domiciliati o che siano stabili organizzazioni di soggetti residenti all'estero, in entrambi i casi quando l'operazione sia territorialmente rilevante in Italia.

Chiaramente, stando a quanto appena menzionato, ne consegue che il procedimento del reverse charge non trova applicazione quando il cessionario non è soggetto passivo ai fini IVA nel territorio dello Stato.²³

3. Il sistema INTRASTAT

3.1. Definizione

Con l'abolizione delle Dogane intracomunitarie il primo gennaio 1993, le operazioni intracomunitarie, oggi denominate intraunionali, sono state classificate come "cessioni" e come "acquisti" nell'ambito dei beni, e "prestazioni", resi o ricevuti, nella sfera dei servizi. Vista la difficile creazione di un sistema di armonizzazione delle aliquote impositive nei diversi Stati membri,

²¹ Paragrafo 1 dell'art. 11 del Regolamento UE n. 282/2011.

²² F. Delle Chiaie, F. Manca; *Adempimenti IVA e doganali nei rapporti con l'estero*. Wolters Kluwers, 2017

²³ Disposizione contenuta nell'art. 17 comma terzo del D.P.R. 633/1972

si è giunti all'elaborazione del principio di tassazione nel Paese di destinazione dello scambio intracomunitario, caratterizzato dalla "non imponibilità" delle cessioni intracomunitarie e dalla conseguente "imponibilità" degli acquisti intracomunitari al fine di evitare distorsioni dovute alla presenza di aliquote diverse.

Ad oggi le aliquote IVA vigenti nei diversi Paesi aderenti all'Unione europea sono quelle riportate in tabella:

Giurisdizione	Aliquota Standard	Aliquota ridotta
Austria	20%	13% o 10%
Belgio	21%	12% o 6%
Bulgaria	20%	9%
Cipro L Akrotiri e Dhekelia	19%	9% o 5%
Repubblica Ceca	21%	15% o 10%
Croazia	25%	13% o 5%
Danimarca	25%	nessuna
Estonia	20%	9%
Finlandia	24%	14% o 10%
Francia L Monaco	20%	10%, 5,5% o 2,1%
Germania	19%	7%
Grecia	24%	13% o 6%
Ungheria	27%	18% o 5%
Irlanda	23%	13,5%, 9%, 4,8% o 0%
Italia	22%	10%, 5% o 4%

Giurisdizione	Aliquota Standard	Aliquota ridotta
Lettonia	21%	12% o 5%
Lituania	21%	9% o 5%
Lussemburgo	17%	14%, 8% o 3%
Malta	18%	7%, 5% o 0%
Olanda	21%	9% o 0%
Polonia	23%	8%, 5%
Portogallo L Azzorre L Madeira	23% 18% 22%	13% o 6% 9% o 4% 12% o 5%
Romania	19%	9% o 5%
Slovacchia	20%	10%
Slovenia	22%	9,5%
Spagna	21%	10% o 4%
Svezia	25%	12% o 6%
Regno Unito L Isola di Man	20%	5% e 0%

TABELLA 1: RIFERIMENTO WWW.FISCOMANIA.COM 17 FEBBRAIO 2020 A CURA DI ELISA MIGLIORINI

L'elaborazione di un sistema di tassazione sugli scambi intraunionali è disciplinato dalla Direttiva n. 680 del 1991, con recepimento delle norme sugli scambi intracomunitari nell'ordinamento interno con D.L. 30 agosto 1993 n. 331 convertito in Legge il 29 ottobre 1993, n. 427. L'applicazione di questo sistema ha portato a dei vantaggi volti ad agevolare gli scambi di natura economica e commerciale in un mercato di importanti dimensioni portando però allo stesso tempo una notevole difficoltà nei controlli. Questo è successo perché l'operatore economico si è sostituito alle Dogane provvedendo alla liquidazione in maniera autonoma dell'imposta e alla rilevazione statistica attraverso degli elenchi

riepilogativi degli scambi posti in essere con soggetti residenti o domiciliati in altri stati membri.

Poiché una transazione possa essere considerata acquisto o cessione intraunionale deve soddisfare quattro requisiti precisi ed essenziali in base a quanto disposto dall'articolo 38 del D.L. n. 331/1993:²⁴

1. La transazione deve essere effettuata a titolo oneroso;
2. Cedente e cessionario devono entrambi possedere lo "status" di operatore economico identificato ai fini iva nel rispettivo Paese;
3. La transazione deve comportare il trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale;
4. L'effettiva movimentazione del bene, con partenza da uno Stato membro e arrivo in Italia (o ad altro Stato membro nella generalità della disciplina), attraversando quindi il confine nazionale se si tratta di beni mobili.

I requisiti appena elencati, per rendere un'operazione intracomunitaria, devono sussistere congiuntamente tanto è vero che, in mancanza di anche uno solo di essi, l'operazione non potrà essere definita tale (ad eccezione dei casi specifici previsti dal comma 3 dell'art. 38 D.L. 331/1993)²⁵.

Ne consegue che non sono mai considerati operazioni intracomunitarie (di beni)

- Gli acquisti di beni immobili: sono assoggettati ad IVA nel Paese in cui è sito l'immobile;
- Gli acquisti di beni immateriali: rientrano nella disciplina IVA degli acquisti di servizi all'estero;
- Gli omaggi e le cessioni a titolo gratuito di beni provenienti dalla UE: sono infatti fuori campo iva in Italia e soggetti ad IVA nel Paese UE del mittente;

²⁴ Adempimenti IVA e doganali nei rapporti con l'estero, F. Delle Chiaie, F. Manca; C.E. Wolters Kluwers, 2017.

²⁵ Costituiscono inoltre acquisti intracomunitari a) (lettera soppressa); b) la introduzione nel territorio dello Stato da parte o per conto di un soggetto passivo d'imposta di beni provenienti da altro Stato membro. La disposizione si applica anche nel caso di destinazione nel territorio dello Stato, per finalità rientranti nell'esercizio dell'impresa, di beni provenienti da altra impresa esercitata dallo stesso soggetto in altro Stato membro; c) gli acquisti di cui al comma 2 da parte di enti, associazioni ed altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non soggetti passivi d'imposta; d) l'introduzione nel territorio dello Stato da parte o per conto dei soggetti indicati nella lettera c) di beni dagli stessi in precedenza importati in altro Stato membro; e) gli acquisti a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi trasportati o spediti da altro Stato membro, anche se il cedente non è soggetto d'imposta ed anche se non effettuati nell'esercizio di imprese, arti e professioni.

- Qualsiasi operazione effettuata da soggetto non passivo: sono classificate come fuori campo IVA per mancanza del requisito soggettivo;
- Le operazioni in cui manchi il trasporto dallo Stato a un altro Stato appartenente all'UE (ad eccezione della triangolazione comunitaria con l'Italia come promotore);
- Le operazioni che vengono effettuate al di fuori di un Paese comunitario.



I requisiti delle cessioni intracomunitarie

1. **Acquisizione della proprietà o di altro diritto reale sul bene**
2. **Soggettività passiva del cedente e del cessionario**
3. **Onerosità dell'operazione**
4. **Effettiva movimentazione fisica dei beni dall'Italia ad altro Stato membro**

E' sempre necessaria la contemporanea presenza di tutti i requisiti indicati

2

FIGURA 2: FONTE AGENZIA DELLE ENTRATE

3.1.1. Onerosità dell'operazione

Sebbene il Codice Civile non evidenzi il concetto di onerosità essa si può definire come un atto a fronte del quale vi è corrispettivo economico, ossia atto sul quale grava un onere (tributo, imposizione, negozi giuridici...).

Nel caso delle operazioni intracomunitarie l'onerosità è verificabile più facilmente partendo dal presupposto contrario ossia approfondendo l'aspetto che riguarda

campioni, omaggi e cessioni gratuite che per l'appunto non assumono la qualifica di operazione intracomunitaria, ma anzi devono essere trattate alla stregua delle operazioni interne e disciplinate quindi dal D.P.R. 633/1972.

Per quanto riguarda le cessioni gratuite – omaggi – si può affermare che, se la produzione o il commercio del bene oggetto della cessione gratuita, rientra nell'attività propria²⁶ dell'impresa allora esse generano operazioni rilevanti ai fini IVA poiché rispettano il requisito oggettivo delle cessioni di beni; di contro, sono esclusi dal campo di applicazione dell'IVA per mancanza del requisito oggettivo, gli omaggi di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati²⁷. Per quest'ultima casistica, se sono rispettati congiuntamente i tre requisiti (campioni – di modico valore – appositamente contrassegnati) allora in capo all'azienda che spedisce o riceve non sono previsti obblighi INTRASTAT nemmeno per fini statistici.

Qui di seguito un paio di tabelle esplicative dei casi più comuni:

CAMPIONI GRATUITI DI MODICO VALORE E APPOSITAMENTE CONTRASSEGNA TI			
PARTENZA	DESTINAZIONE	TRATTAMENTO IVA	ADEMPIMENTI IVA
IT	UE	Fuori campo IVA art. 2 comma 3 lettera d) D.P.R. 633/1972	Emissione del documento di trasporto al fine di documentare il destinatario per comprenderne la deducibilità del costo come spesa di rappresentanza
UE	IT	Fuori campo IVA	Nessuno

FIGURA 3: PROSPETTO RIEPILOGATIVO DEI CAMPIONI GRATUITI NEI RAPPORTI CON L'ESTERO

²⁶ Secondo un'interpretazione dell'Amministrazione Finanziaria per "attività propria" dell'impresa, deve intendersi, invece, ogni attività compresa nell'ordinario campo di azione dell'impresa e cioè nell'oggetto proprio ed istituzionale della stessa, con la sola esclusione di quelle attività che non risultino svolte in via principale, vale a dire come direttamente rivolte al conseguimento delle finalità proprie dell'impresa, ma in via meramente strumentale, accessoria od occasionale (C.M. 25/E/1979 e C.M. 71/E/1987).

²⁷ Art. 2, comma 3, lettera d) del D.P.R. 633/1972

OMAGGI DI BENI VERSO L'ESTERO			
TIPOLOGIA DI OMAGGIO	DESTINAZIONE	TRATATMENTO IVA	ADEMPIMENTI IVA
Beni oggetto dell'attività d'impresa	UE	La cessione gratuita è soggetta ad IVA	Il cedente può scegliere tra le seguenti alternative: <ul style="list-style-type: none"> · Emissione di fattura con rivalsa IVA · Emissione di fattura senza rivalsa IVA · Emissione di autofattura a sé stessi · Annotazione nel registro degli omaggi
Beni non oggetto dell'attività	UE	La cessione gratuita è fuori campo IVA art. 2 D.P.R. 633/1972	Emissione del documento di trasporto al fine di documentare il destinatario per comprenderne la deducibilità del costo come spesa di rappresentanza

FIGURA 4 PROSPETTO RIEPILOGATIVO DEGLI OMAGGI DEI BENI NEI RAPPORTI CON L'ESTERO. F. DELLE CHIAIE, F. MANCA (2017). ADEMPIMENTI IVA E DOGNALI NEI RAPPORTI CON L'ESTERO. IPSOA.

3.1.2. Iscrizione al VIES

Come anticipato nel paragrafo 3.1. il secondo requisito presuppone che, affinché sia posto in essere uno scambio intracomunitario di beni e anche una prestazione di servizi, entrambe le parti – cedente e cessionario – devono possedere lo “status” di operatore economico identificato ai fini IVA nel rispettivo Paese. Sostanzialmente prestatore e committente devono essere soggetti passivi

d'imposta le cui partite IVA devono essere comprese nella banca dati VIES: *VAT Information Exchange System*.²⁸

Il VIES, come si evince dalla traduzione, è un sistema di scambio automatico tra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri dell'Unione Europea attivo dal 1° gennaio 1993 volto a controllare le transazioni commerciali in ambito comunitario poste in essere dai soggetti passivi IVA.

L'art. 35 del D.P.R. 633/1972 prevede che il soggetto passivo d'imposta intenzionato a porre in essere operazioni intracomunitarie deve chiedere l'autorizzazione all'Agenzia delle Entrate, manifestandone la volontà attraverso una procedura specifica finalizzata all'iscrizione nell'archivio informatico VIES o per conto proprio o per mezzo di intermediari abilitati²⁹.

Per ottenere questa iscrizione bisogna distinguere due fattispecie: la prima riguarda chi inizia l'attività e la seconda riguarda chi è già titolare di partita IVA. Nel primo caso, la richiesta di iscrizione al VIES può essere effettuata direttamente nella dichiarazione di inizio attività compilando il campo "Operazioni Intracomunitarie" del Quadro I dei modelli AA7 (soggetti diversi dalle persone fisiche) o AA9 (imprese individuali e lavoratori autonomi); fatta eccezione per gli enti esclusivamente non commerciali i quali, se manifestano l'interesse nell'iscrizione al VIES, devono barrare la casella C del Quadro A del modello AA7/10.

Nel caso in cui invece un soggetto sia già titolare di partita IVA e voglia iscriversi al VIES, può farlo avvalendosi della procedura automatica o autonomamente o tramite intermediario (che ha l'obbligo di consegnare al dichiarante copia di avvenuta iscrizione) presente nell'area riservata dell'Agenzia delle Entrate. La richiesta in questo caso determina l'immediata iscrizione nel VIES, con inclusione della partita iva nell'archivio VIES al momento della ricezione dell'opzione.

Il soggetto interessato può verificare l'avvenuta inclusione della propria posizione nell'archivio VIES utilizzando l'indirizzo di verifica online

²⁸ Il VIES trova la sua base giuridica nel Regolamento UE 904/2010

²⁹ [...] coloro che operano su incarico degli interessati e provvedono, per loro conto, alla trasmissione delle dichiarazioni, alla registrazione degli atti, all'esecuzione dei pagamenti, alla consultazione e all'aggiornamento del catasto e dei registri immobiliari, all'invio di comunicazioni e istanze. Gli intermediari, nella maggior parte dei casi, agiscono in quanto appartenenti a una specifica categoria professionale (per esempio, commercialisti, notai, ingegneri, geometri, consulenti del lavoro, ecc.) o a un ruolo riconosciuto dall'Agenzia, come i Centri di Assistenza Fiscale. RIF.AGENZIA ENTRATE

<http://www1.agenziaentrate.gov.it/servizi/vies/vies.htm> che rimanda però al sito della Commissione Europea .

La posizione dei contribuenti inclusi nel VIES è costantemente monitorata nel tempo questo perché l'iscrizione al VIES è subordinata alla costanza nell'effettuare operazioni intracomunitarie, nel senso che l'Agenzia delle Entrate effettua controlli formali sulla cadenza di presentazione degli elenchi riepilogativi relativi alle operazioni intracomunitarie effettuate (sia acquisti che vendite). A seguito di tali controlli l'Agenzia delle Entrate provvede ad escludere dal VIES i soggetti che risultano inattivi nella presentazione degli elenchi riepilogativi per quattro trimestri consecutivi. Chiaramente tale esclusione viene messa in opera previa comunicazione da parte dell'Agenzia stessa al contribuente ove si segnala per l'appunto l'esclusione la quale ha effetto dal sessantesimo giorno successivo alla data della comunicazione. Qualora vi fosse esito negativo delle verifiche nei confronti dei soggetti passivi d'imposta, ciò comporta l'adozione di un provvedimento di revoca che può essere impugnato entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto dinanzi alla Commissione tributaria. Ne consegue che, qualora il soggetto d'imposta voglia riprendere l'attività intracomunitaria, dovrà rinnovare l'iscrizione con uno dei metodi sopra citati.³⁰

The screenshot shows a web interface titled "Sistema elettronico di scambio di dati sull'IVA (VIES): Verifica della validità di una partita IVA". Below the title, there is a paragraph of instructions: "Per verificare la validità di una partita IVA in un determinato paese, scegliere dall'apposito menu lo Stato membro in cui la verifica deve essere effettuata e inserire la partita IVA da verificare." The form contains two sections. The first section has a label "Stato membro" next to a dropdown menu showing "--" and a text input field for "Partita IVA". The second section has a label "Stato Membro del richiedente" next to a dropdown menu showing "--" and another text input field for "Partita IVA". At the bottom of the form is a button labeled "Verificare".

La Circolare 30 dicembre 2014, n. 31/E al paragrafo 13 commenta le predette disposizioni come segue : *“All’art. 35 del d.P.R. n. 633 del 1972 sono state apportate alcune importanti modifiche finalizzate a consentire, ai soggetti che intendono operare*

³⁰ Art. 35 comma 7-bis, D.P.R. 633/1972

in ambito comunitario, l'immediata inclusione nella banca dati di cui all'art. 17 del regolamento del Consiglio, del 7 ottobre 2010 (UE) n. 904/2010, le cui informazioni sono scambiate tra i Paesi aderenti mediante il Vat Information Exchange System (di seguito banca dati VIES). In particolare, la nuova disposizione modifica l'art. 35 del d.P.R. n. 633 del 1972, intervenendo sui commi 7-bis (sostituito), 7-ter (abrogato), 15-bis (integrato), 15-quater (abrogato). Le predette modifiche vengono introdotte allo scopo di assicurare una maggiore conformità della disciplina IVA nazionale al diritto comunitario ed hanno l'effetto di rispondere alle esigenze di maggiore speditezza del sistema, manifestate dagli operatori interessati ad effettuare scambi di beni e servizi con altri operatori dell'Unione europea. L'art. 35, comma 2, lettera e-bis), del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede che i soggetti interessati ad effettuare operazioni intracomunitarie, di cui al Titolo II, Capo II, del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, devono far risultare "la volontà di effettuare dette operazioni" nella dichiarazione di inizio di attività ovvero in altra dichiarazione successiva. Prima della modifica in commento, il comma 7-bis del medesimo articolo prevedeva che l'Ufficio competente potesse emettere un provvedimento di diniego ad effettuare tali operazioni, entro 30 giorni dalla relativa manifestazione di volontà.

Nel predetto lasso di tempo, il contribuente non poteva porre in essere né cessioni o acquisti intracomunitari di beni né scambi di servizi intra UE. Tali operazioni potevano essere poste in essere soltanto a partire dallo scadere di tale termine se, a seguito del controllo preventivo, non fosse intervenuto il provvedimento di diniego.

Ne derivava che la soggettività passiva d'imposta poteva risultare limitata nel predetto periodo alle sole operazioni domestiche e a quelle intercorse con soggetti extra UE.

In seguito alla modifica normativa in commento, il soggetto passivo – diversamente da quanto precedentemente disposto - ottiene l'iscrizione nella banca dati VIES già al momento della attribuzione della partita IVA o, se la volontà di effettuare operazioni intracomunitarie è manifestata successivamente, al momento in cui manifesta tale volontà.

Per i soggetti già titolari di Partita IVA, la richiesta di inclusione nella banca dati VIES potrà avvenire esclusivamente in modalità telematica, tramite i servizi on line disponibili sul sito dell'Agenzia delle entrate, e l'inclusione nella stessa banca dati avrà effetto immediato.

Per coloro invece che dichiarano di volere effettuare operazioni intracomunitarie (art. 35, comma 2, lett. e-bis) in sede di dichiarazione di inizio attività, l'inclusione nella banca dati VIES avverrà contestualmente all'attribuzione ai medesimi soggetti della Partita IVA. Il nuovo comma 7-bis dell'art. 35 prevede, inoltre, una prima ragione di esclusione dei soggetti passivi dalla banca dati VIES. L'esclusione può, infatti, essere disposta nel caso

in cui i predetti soggetti non abbiano presentato alcun elenco riepilogativo delle operazioni intracomunitarie per quattro trimestri consecutivi. In tal caso, la norma presume che gli stessi non intendano più effettuare operazioni intracomunitarie e, pertanto, l'Ufficio, previo invio di apposita comunicazione all'interessato, procede all'esclusione della relativa partita IVA dal VIES.

Al riguardo si ritiene che la verifica sui quattro trimestri consecutivi di mancata presentazione degli elenchi Intra operi dal momento di entrata in vigore della disposizione in argomento, essendo ininfluenti i trimestri antecedenti l'entrata in vigore del decreto. Pertanto, l'Agenzia delle entrate procederà alla cancellazione dalla Banca dati VIES dei soggetti iscritti a partire dall'anno successivo all'entrata in vigore del decreto, inviando, a tal fine, un'apposita comunicazione per assicurare al contribuente un'adeguata informazione e consentire gli adempimenti conseguenti. Per le medesime finalità, l'esclusione avrà effetto a decorrere dal sessantesimo giorno successivo alla data di spedizione della comunicazione da parte dell'Ufficio competente.

Pertanto, nel periodo intercorrente tra il ricevimento della comunicazione e la cancellazione, il contribuente interessato a conservare l'iscrizione potrà rivolgersi all'Ufficio competente per le attività di controllo ai fini dell'IVA, al fine di superare la presunzione di cui al comma 7-bis dell'art. 35 del d.P.R. n. 633/72, fornendo la documentazione di tutte le operazioni intracomunitarie effettuate nel predetto periodo dei quattro trimestri di riferimento previsto dalla norma, ovvero fornire adeguati elementi circa la operazioni intracomunitarie in corso o da effettuare. In alternativa il contribuente può manifestare l'intenzione di effettuare operazioni intracomunitarie. Resta inteso che l'ufficio applicherà, nel caso in cui ricorrano i relativi presupposti, le sanzioni previste dall'art. 11, comma 4, del d. lgs. n. 471 del 1997.

I soggetti esclusi, ove si manifesti successivamente l'esigenza di effettuare operazioni intracomunitarie, potranno comunque nuovamente richiedere l'inclusione nella Banca dati VIES. Per le operazioni effettuate in vigenza della precedente normativa, si ritiene applicabile il principio del favor rei, previsto dall'art. 3, comma 2, del d. lgs del 18 dicembre 1997 n. 472, ai sensi del quale "salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile". Per effetto di tale principio, non è, pertanto, più sanzionabile il comportamento posto in essere da un soggetto passivo che avesse effettuato operazioni intracomunitarie prima che fossero trascorsi i trenta giorni entro i quali, ai sensi del vecchio comma 7-bis, l'Ufficio avrebbe potuto emettere un provvedimento di diniego all'iscrizione al VIES. In particolare, qualora il provvedimento di irrogazione delle sanzioni non sia divenuto definitivo, non saranno applicabili le sanzioni previste dall'art. 6 del d. lgs 18 dicembre 1997 n. 471."

Premesso quanto sopra descritto si giunge alla conclusione che è onere del cessionario italiano verificare l'inclusione della partita IVA del proprio fornitore comunitario all'interno del VIES e, soltanto dopo aver effettuato tale verifica di validità il cessionario può considerare l'operazione effettuata come operazione intracomunitaria; come da provvedimenti Agenzia delle Entrate n. 188381 del 2010 e n. 159941 del 2014 (modifica al precedente provvedimento n. 188381 del 2010) infatti si afferma che solo a seguito dell'inclusione nell'archivio VIES il soggetto è legittimato a effettuare operazioni intracomunitarie applicando lo specifico regime fiscale che caratterizza questa tipologia di operazioni. Ne consegue che tutte le operazioni intracomunitarie poste in essere stante la mancata iscrizione al VIES delle controparti non sono da considerare comprese nel regime fiscale che caratterizza gli scambi intracomunitari ma rientrano nel regime ordinario.

EFFETTI DELL'ISCRIZIONE AL VIES		
Fornitore UE	Acquirente IT	Inquadramento IVA
VIES	VIES	Operazione intracomunitaria
VIES	No VIES	Operazione fuori campo IVA
No VIES	VIES	Operazione fuori campo IVA
No VIES	No VIES	Operazione fuori campo IVA

3.1.3. Trasferimento diritto di proprietà

Per quanto concerne il terzo requisito esso si sostanzia nell'articolo 1470 del Codice Civile che afferma quanto segue *“La vendita è il contratto che ha per oggetto il trasferimento della proprietà di una cosa o il trasferimento di un altro diritto verso il corrispettivo di un prezzo”*.

3.1.4. Movimentazione del bene

Partendo dal presupposto che la normativa nazionale considera imponibile la generalità delle operazioni, qui ci si trova di fronte ad una casistica per la quale spetta al cedente, ossia a colui che usufruisce dell'esenzione d'imposta, provare il sussistere dei requisiti richiesti.

Secondo i giudici comunitari infatti è necessario che "il diritto di disporre del bene come proprietario sia stato trasmesso all'acquirente e che il fornitore abbia provato che tale bene sia stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e che, in seguito a tale spedizione o trasporto, esso abbia lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione"³¹.

Come si evince dalla predetta citazione estratta da una sentenza della Corte di Giustizia, non viene stabilito un termine temporale di effettuazione dell'operazione, in termini di movimentazione del bene, anche se, questo, potrebbe permettere ai soggetti passivi d'imposta di scegliere il luogo impositivo dell'operazione.

Però è altresì vero che, sebbene la norma nazionale e la Direttiva comunitaria non prevedano un termine entro il quale i beni devono essere inviati dall'unione Europea all'Italia, la Corte di Giustizia UE ha stabilito che per ritenere un'operazione acquisto intracomunitario "*occorre stabilire un nesso temporale e sostanziale tra la cessione del bene di cui trattasi e il trasporto dello stesso, nonché una continuità nello svolgimento dell'operazione*"³²; sostanzialmente si evince che non è necessario rispettare un termine temporale perentorio entro cui eseguire il trasporto ma è opportuno che quest'ultimo avvenga in tempi brevi rispetto all'emissione della fattura che è simbolo di trasferimento di proprietà del bene ceduto.

Ergo non è possibile considerare acquisto intracomunitario di beni l'acquisto di beni tenuti in stallo presso i depositi del fornitore comunitario per conto del cessionario italiano; in questo caso l'operazione è rilevante ai fini IVA nello Stato in cui trovano giacenza i beni.

Di conseguenza spetta agli Stati membri decidere quali siano i mezzi idonei alla prova di un'effettiva cessione comunitaria tenendo conto dei principi di neutralità dell'imposta, certezza del diritto e proporzionalità delle misure adottate.

³¹ Cfr. Corte di Giustizia, 27 settembre 2007, causa C-409/04, cit..

³² Sentenza Corte di Giustizia UE n. 84/09 del 18 novembre 2010.

E' la "prova" dunque che merita di essere analizzata sebbene non abbia trovato ancora specifiche indicazioni da parte del legislatore, soprattutto nell'attualità in cui la cessione sia considerata "ex-works", ossia la situazione in cui è il soggetto cessionario a curare la fase di trasferimento del bene al di fuori del Paese in cui risulta identificato il cedente.

Per trovare soluzione a questo vuoto normativo il legislatore comunitario con il Regolamento 2018/1912/UE del 04.12.2018 ha modificato il precedente Regolamento UE 282/2011, introducendo un nuovo articolo 45-bis³³, che, con efficacia dal 1° gennaio 2020, è volto a stabilire le presunzioni relative alla prova di trasferimento del bene da un Paese comunitario a un altro.

³³ Ai fini dell'applicazione delle esenzioni di cui all'articolo 138 della direttiva 2006/112/CE, si presume che i beni siano stati spediti o trasportati dal territorio di uno Stato membro verso una destinazione esterna al proprio territorio ma nella Comunità, in presenza di una dei casi seguenti: a) il venditore certifica che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto ed il venditore è in possesso di almeno due degli elementi di prova non contraddittori di cui al paragrafo 3, lettera a), rilasciati da L 311/10 IT Gazzetta ufficiale dell'Unione europea 7.12.2018 (1) GU L 347 dell'11.12.2006, pag. 1. (2) Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU L 77 del 23.3.2011, pag. 1). due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, o il venditore è in possesso di uno qualsiasi dei singoli elementi di cui al paragrafo 3, lettera a), in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori di cui al paragrafo 3, lettera b), che confermano la spedizione o il trasporto rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente; b) il venditore è in possesso di: i) una dichiarazione scritta dall'acquirente che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente, o da un terzo per conto dello stesso acquirente, e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni; tale dichiarazione scritta indica la data di rilascio; il nome e l'indirizzo dell'acquirente; la quantità e la natura dei beni; la data e il luogo di arrivo dei beni; nel caso di cessione di mezzi di trasporto, il numero di identificazione del mezzo di trasporto; nonché l'identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente; e ii) almeno due degli elementi di prova non contraddittori di cui al paragrafo 3, lettera a), rilasciati da due diverse parti e che siano indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, o uno qualsiasi dei singoli elementi di cui al paragrafo 3, lettera a), in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori di cui al paragrafo 3, lettera b), che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente. L'acquirente deve fornire al venditore la dichiarazione scritta di cui alla lettera b), punto i), entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione. 2. Un'autorità fiscale può refutare la presunzione di cui al paragrafo 1. 3. Ai fini del paragrafo 1, sono accettati come elementi di prova della spedizione o del trasporto: a) i documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni, ad esempio un documento o una lettera CMR riportante la firma, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, oppure una fattura emessa dallo spedizioniere; b) i documenti seguenti: i) una polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o i documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto dei beni; ii) documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione; iii) una ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro.».

Di seguito riassunte in una tabella le condizioni per le quali si presume dimostrato l'effettivo trasferimento delle merci da uno Stato membro a un altro al fine di poter assumere la qualifica di scambio intracomunitario:

Trasporto o spedizione eseguiti dal cedente (o a terzi per suo conto)

Condizioni (possesso da parte del cedente)	Documentazione probatoria
<p>Almeno 2 dei seguenti elementi di prova, non contraddittori, rilasciati da parti diverse dal venditore e dall'acquirente</p>	<ul style="list-style-type: none"> • DDT (documento di trasporto) o CRM (lettera di vettura internazionale) firmato dal cedente, dal cessionario o dal vettore • Polizza di carico • Fattura di trasporto aereo • Fattura emessa dallo spedizioniere
<p>Uno qualsiasi degli elementi sopra indicati, in combinazione con uno dei seguenti elementi di prova, non contraddittori, che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da parti diverse dal venditore e dall'acquirente</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni • Documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto dei beni

	<ul style="list-style-type: none"> • Documenti ufficiali rilasciati da una Pubblica Autorità (es. notaio), che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione • Ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro
--	--

Trasporto o spedizione eseguiti dal cessionario (o a terzi per suo conto)

<p>Condizioni (possesso da parte del cedente)</p>	<p>Documentazione probatoria</p>
<p>Stesse due situazioni previste per il caso di trasporto o spedizione eseguita a cura del cedente (o da terzi per suo conto)</p>	
<p>Dichiarazione scritta rilasciata dall'acquirente entro il 10° giorno del mese successivo alla cessione, che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente (o da terzi per suo conto) e che</p>	<p>Contenuto della dichiarazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Data di rilascio • Nome e indirizzo dell'acquirente • Quantità e natura dei beni

<p>identifica lo Stato membro di destinazione dei beni</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Data e luogo di arrivo dei beni • Numero di identificazione (nel caso di cessione di mezzi di trasporto) • Identificazione del soggetto che accetta i beni per conto dell'acquirente
--	--

FIGURA 5: TRATTA DA ECNEWS.IT

Si rammenta ad ogni modo che le tali disposizioni hanno carattere di “presunzione relativa” in quanto è lo stesso articolo 45-bis Regolamento 282/2011 che specifica che l’Amministrazione finanziaria può disconoscere la non imponibilità dell’operazione qualora le prove presentate risultino alla stessa insufficienti.³⁴

3.2. Tipologia di operazioni Intraunionali

3.2.1 Le compravendite di beni

3.2.1.1 Gli acquisti intracomunitari di beni

Ai fini IVA è fondamentale riconoscere quando ci si trova di fronte a un acquisto intracomunitario di beni e quando no.

A tal riguardo il riferimento normativo che regola l’acquisto intracomunitario di beni è l’Art. 38³⁵ del D.L. 331/93.

³⁴ Assonime nella circolare n. 29 dello scorso 19.12.2019

³⁵ 1. L'imposta sul valore aggiunto si applica sugli acquisti intracomunitari di beni effettuati nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, arti e professioni o comunque da enti, associazioni o altre organizzazioni di cui all'art. 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, soggetti passivi d'imposta nel territorio dello Stato.

2. Costituiscono acquisti intracomunitari le acquisizioni, derivanti da atti a titolo oneroso, della proprietà di beni o di altro titolo reale di godimento sugli stessi, spediti o trasportati nel territorio

dello Stato da altro Stato membro dal cedente, nella qualità di soggetto passivo d'imposta, ovvero dall'acquirente o da terzi per loro conto.

3. Costituiscono inoltre acquisti intracomunitari:

a) [1] abrogata

b) la introduzione nel territorio dello Stato da parte o per conto di un soggetto passivo d'imposta di beni provenienti da altro Stato membro. La disposizione si applica anche nel caso di destinazione nel territorio dello Stato, per finalità rientranti nell'esercizio dell'impresa, di beni provenienti da altra impresa esercitata dallo stesso soggetto in altro Stato membro;

c) gli acquisti di cui al comma 2 da parte di enti, associazioni ed altre organizzazioni di cui all'art. 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non soggetti passivi d'imposta;

d) l'introduzione nel territorio dello Stato da parte o per conto dei soggetti indicati nella lettera c) di beni dagli stessi in precedenza importati in altro Stato membro;

e) gli acquisti a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi trasportati o spediti da altro Stato membro, anche se il cedente non è soggetto d'imposta ed anche se non effettuati nell'esercizio di imprese, arti e professioni.

4. Agli effetti del comma 3, lettera e), costituiscono mezzi di trasporto le imbarcazioni di lunghezza superiore a 7,5 metri, gli aeromobili con peso totale al decollo superiore a 1.550 kg, e i veicoli con motore di cilindrata superiore a 48 cc o potenza superiore a 7,2 Kw, destinati al trasporto di persone o cose, esclusi le imbarcazioni destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare e gli aeromobili di cui all'art. 8-bis, primo comma, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633; i mezzi di trasporto non si considerano nuovi alla duplice condizione che abbiano percorso oltre seimila chilometri e la cessione sia effettuata decorso il termine di sei mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti, ovvero navigato per oltre cento ore, ovvero volato per oltre quaranta ore e la cessione sia effettuata decorso il termine di tre mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti.

5. Non costituiscono acquisti intracomunitari:

a) l'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali ai sensi, rispettivamente, dell'art. 1, comma 3, lettera h), del Regolamento del Consiglio delle Comunità europee 16 luglio 1985, n. 1999, e dell'art. 18 del Regolamento dello stesso Consiglio 25 luglio 1988, 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; l'introduzione nel territorio dello Stato di beni temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni o che, se importati, beneficerebbero della ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi doganali;

b) 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;

c) gli acquisti di beni, diversi dai mezzi di trasporto nuovi e da quelli soggetti ad accisa, effettuati dai soggetti indicati nel comma 3, lettera c), dai soggetti passivi per i quali l'imposta è totalmente indetraibile a norma dell'art. 19, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e dai produttori agricoli di cui all'art. 34 dello stesso decreto che non abbiano optato per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari se l'ammontare complessivo degli acquisti intracomunitari e degli acquisti di cui all'art. 40, comma 3, del presente decreto, effettuati nell'anno solare precedente non ha superato 16 milioni di lire fino a quando, nell'anno in corso, tale limite non è superato. L'ammontare complessivo degli acquisti è assunto al netto dell'imposta sul valore aggiunto e al netto degli acquisti di mezzi di trasporto nuovi di cui al comma 4 e degli acquisti di prodotti soggetti ad accisa;

d) gli acquisti di beni se il cedente beneficia nel proprio Stato membro dell'esonero disposto per le piccole imprese.

6. La disposizione di cui al comma 5, lettera c), non si applica ai soggetti ivi indicati che optino per l'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari, dandone comunicazione all'ufficio nella dichiarazione, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, relativa all'anno precedente ovvero nella dichiarazione di inizio dell'attività o comunque anteriormente all'effettuazione dell'acquisto. L'opzione ha effetto, se esercitata nella dichiarazione relativa all'anno precedente, dal 1° gennaio dell'anno in corso e, negli altri casi, dal momento in cui è esercitata, fino a quando non sia revocata e, in ogni caso, fino al compimento del biennio successivo all'anno nel corso del quale è esercitata, semprechè ne permangano i presupposti; la revoca deve essere comunicata

Sintetizzando l'articolo 38 D.L. 331/93 riportato in nota si può fare la considerazione che segue, ossia che il presente articolo è strutturato come segue:

- Comma 2: dà una definizione generale di acquisto intracomunitario sottolineandone i requisiti necessari a definirlo tale;
- Comma 3: elenca una serie di casi che, pur non rientrando questi ultimi nella definizione generale di cui ai commi 1 e 2, sono assimilati agli acquisti intracomunitari di beni;
- Comma 5: indica le casistiche escluse dalla nozione di acquisto intracomunitario di beni;

siamo dunque di fronte ad un acquisto intracomunitario di beni quando tutti i requisiti previsti dai commi 1 e 2 dell'art. 38 del D.L. 331/93 sussistono congiuntamente ossia quando:

- Cedente è soggetto passivo d'imposta;
- Cessionario è a sua volta soggetto passivo d'imposta;
- Acquisto effettuato a titolo oneroso;
- Acquisto comporta il trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni oggetto di scambio;
- I beni devono transitare da uno Stato membro all'Italia, a prescindere che il trasporto sia a cura del cedente piuttosto che del cessionario o di chiunque altro effettui il trasporto per conto di uno di essi.

Ne viene dunque la considerazione per la quale si afferma in via del tutto generale che non possono mai essere considerati acquisti intracomunitari di beni gli acquisti di beni immobili poiché soggetti a imposizione IVA nel Paese in cui si

all'ufficio nella dichiarazione annuale ed ha effetto dall'anno in corso. Per i soggetti di cui all'art. 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non soggetti passivi d'imposta, la revoca deve essere comunicata mediante lettera raccomandata entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale. La revoca ha effetto dall'anno in corso.

7. L'imposta non è dovuta per l'acquisto intracomunitario nel territorio dello Stato, da parte di soggetto passivo d'imposta in altro Stato membro, di beni dallo stesso acquistati in altro Stato membro e spediti o trasportati nel territorio dello Stato a propri cessionari, soggetti passivi d'imposta o enti di cui all'art. 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, assoggettati all'imposta per gli acquisti intracomunitari effettuati, designati per il pagamento dell'imposta relativa alla cessione.

8. Si considerano effettuati in proprio gli acquisti intracomunitari da parte di commissionari senza rappresentanza.

trovano; gli acquisti di beni immateriali dato che rientrano nella disciplina intracomunitaria degli acquisti di servizi dall'estero; gli omaggi di beni che provengono dall'Unione Europea; gli acquisti di beni da un soggetto residente nell'UE ma non soggetto passivo (es. acquisto da un privato estero); gli acquisti di beni da parte di un soggetto privato italiano i quali sono assoggettati ad IVA nel Paese del fornitore; gli acquisti di beni provenienti da un Paese extra UE; gli acquisti di beni non trasportati nel territorio dello Stato (fatta eccezione per le triangolazioni comunitarie che vedono l'Italia come promotore)³⁶.

È interessante dunque capire come viene gestita l'IVA negli acquisti intracomunitari di beni.

La procedura necessaria ai fini di una corretta rilevazione ai fini IVA di un acquisto intracomunitario prevede:

- La verifica dei requisiti soggettivi da parte di entrambe le parti;³⁷
- Individuazione del momento di effettuazione dell'operazione intracomunitaria, che corrisponde al momento da cui decorrono tutti gli obblighi IVA connessi all'operazione;³⁸
- Integrazione con IVA della fattura intracomunitaria ricevuta o, in caso di mancata ricezione, emissione di un'autofattura;³⁹
- Registrazione della fattura integrata nel registro delle vendite e degli acquisti;
- Rilevazione eventuale dell'acquisto nel modello Intra- 2 Bis.⁴⁰

Ponendo subito l'attenzione al terzo punto dell'elenco appena stilato è opportuno considerare le modalità di integrazione e le tempistiche che regolano questa operazione.

A fronte di un acquisto intracomunitario di beni, il fornitore comunitario emette nei confronti del cessionario soggetto passivo una fattura senza esposizione dell'IVA vigente nel suo Paese. Nella fattura emessa dovrebbe essere indicato l'obbligo da parte dell'acquirente, italiano in questo caso, di integrare la fattura mediante il meccanismo del Reverse Charge o inversione contabile. Questo meccanismo

³⁶ Si rimanda al paragrafo che concerne le triangolazioni

³⁷ Si rimanda al paragrafo 3.1.2. Iscrizione al VIES.

³⁸ Si rammenta che dal 2013 il pagamento anticipato di un acconto al fornitore comunitario prima dell'invio dei beni in Italia non costituisce momento di effettuazione dell'operazione.

³⁹ Art. 46 D.L. 331/93.

⁴⁰ Si rimanda al capitolo successivo "Gli elenchi Intrastat".

è previsto dall'Art. 17 comma 2 del D.P.R. 633/72 che tratta delle disposizioni inerenti l'individuazione del debitore d'imposta relativamente le operazioni effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti. Nello specifico la norma citata prevede che nel caso di cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato UE, il cessionario-committente-acquirente adempie gli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli artt. 46 e 47 del D.L. 331/93, ossia integrando con IVA la fattura ricevuta dal fornitore UE e registrandola distintamente ma contemporaneamente sui registri IVA acquisti e vendite in modo da neutralizzare l'effetto dell'imposta.⁴¹

L'aspetto fiscalmente rilevante dunque, negli acquisti intracomunitari di beni, risulta essere l'integrazione della fattura ricevuta, consistente nell'indicazione del numero progressivo di registrazione⁴² e nell'evidenza dell'imposta da liquidare secondo le aliquote di imposizione fiscale del Paese dell'acquirente (es. Italia 22% di IVA).

E' opportuno precisare che qualora l'acquirente acquisti da un Paese, appartenente all'Unione Europea, con moneta propria (vedi Regno Unito – ante Brexit prevista e ormai certa per il 2021) dovrà procedere alla conversione del valore originario della fattura nella moneta nazionale (Euro) in data di emissione fattura e, una volta trovato il controvalore, procedere alla doppia registrazione della fattura.⁴³

È interessante a questo punto chiedersi che cosa succede in caso di mancato ricevimento della fattura intracomunitaria.

Come avremo modo di approfondire in seguito, una compravendita di beni intraunionale comporta adempimenti di natura fiscale, con conseguente aspetto dichiarativo (es. Dichiarazione IVA), e adempimenti – in questo caso

⁴¹ F. Delle Chiaie, F. Manca. *Adempimenti IVA e doganali nei rapporti con l'estero*, IPSOA, 2017.

⁴² Con la Risoluzione n. 144 dell'8 settembre 1999 il MEF ha autorizzato una procedura semplificata per quanto riguarda la doppia registrazione degli acquisti intracomunitari. In sintesi tale risoluzione fornisce indicazioni in merito alla possibilità di registrare – esclusivamente - le fatture di acquisto in un apposito registro con sezione dedicato il quale assolve le funzioni del registro di cui all'art 23 che di quello all'art. 25 del D.P.R. 633/1972.

⁴³ Cambi giornalieri disponibili al seguente indirizzo <https://www.bancaditalia.it/compiti/operazioni-cambi/archivio-cambi/index.html>

impropriamente chiamati – di natura comunicativa (Modelli Intrastat ed Esterometri).

Soffermandoci in questa sede sulla prima tipologia di adempimenti, è interessante capire a che sanzioni e, ancora prima, come regolarizzare eventuali incompletezze e/o mancanze relativamente al ricevimento della fattura comunitaria.

La procedura di integrazione della fattura intracomunitaria, come disposto dall'articolo 46 del D.L. 331/93, presuppone che l'acquirente – italiano – riceva la fattura entro un tempo massimo indicato dalla fine del secondo mese successivo alla data di effettuazione dell'operazione. Se ciò non avviene, ai sensi del comma quinto dell'art. 46 D.L. 331/93, l'acquirente deve procedere all'emissione di autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione ed annotare tale operazione nel registro delle vendite entro il termine di emissione ma tenendo come riferimento il mese precedente. A tal proposito è opportuno sottolineare che il comma quinto dell'art. 46 del D.L. 331/93 prevede che le fatture emesse con tale procedura devono riportare esplicitamente l'annotazione "autofatturazione".

Chiaramente trattandosi di autofattura, quest'ultima andrà registrata contestualmente al momento dell'emissione anche nel registro degli acquisti, in modo tale da poter usufruire della detrazione d'imposta per poi, in ultimo, essere considerata parte del modello Intra 2-bis (successivi capitoli) del mese in cui è stata registrata l'autofattura.

Di seguito riportata una tabella riepilogativa per quanto riguarda gli acquisti intraunionali di beni.

PROCEDURA PER GLI ACQUISTI INTRAUNIONALI DI BENI
Effettuazione: inizio del trasporto o data della fattura se antecedente
TERMINI DI APPLICAZIONE DELL'IVA

Fattura ricevuta nel mese di effettuazione	Fattura ricevuta il primo mese successivo all'effettuazione	Fattura ricevuta il secondo mese successivo all'effettuazione	Mancato ricevimento della fattura entro la fine del secondo mese successivo all'effettuazione
Integrazione entro il giorno 15 del mese successivo al ricevimento della fattura e registrazione con riferimento al mese di ricevimento	Integrazione entro il giorno 15 del mese successivo al ricevimento della fattura e registrazione con riferimento al mese di ricevimento	Integrazione entro il giorno 15 del mese successivo al ricevimento della fattura e registrazione con riferimento al mese di ricevimento	Autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo all'effettuazione e registrazione con riferimento al mese precedente
PRASSI OPERATIVA AZIENDALE			
Integrazione e registrazione nel mese di riferimento della fattura	Integrazione e registrazione nel mese di riferimento della fattura	Integrazione e registrazione nel mese di riferimento della fattura	Autofattura emessa e registrata entro la fine del secondo mese successivo all'effettuazione
INSERIMENTO NELL'INTRA 2-BIS			
Mese di registrazione della fattura	Mese di registrazione della fattura	Mese di registrazione della fattura	Mese di registrazione della fattura

FIGURA 6: TRATTA DA F.DELLE CHIAIE, F. MANCA, "ADEMPIMENTI IVA E DOGANALI NEI RAPPORTI CON L'ESTERO", IPSOA, 2017.

È opportuno concludere il seguente capitolo passando alla disamina delle diverse tipologie di sanzioni tributarie con riferimento alle violazioni commesse dal contribuente in caso di omessa/errata applicazione del Reverse Charge sugli acquisti intracomunitari di beni e di servizi.

La nuova disciplina sanzionatoria entrata in vigore dal primo gennaio 2016 e attuata dal D.Lgs. n. 158/2015 che modifica il D.Lgs. n. 471/1997, produce i suoi effetti anche su violazioni commesse antecedentemente (effetto retroattivo).

La sanzione di carattere amministrativo per errata/omessa applicazione del Reverse Charge sugli acquisti dall'estero è regolata dall'art. 6 comma 9-bis del D.Lgs. n. 471/1997, il quale afferma quanto segue: *"9-bis. E' punito con la sanzione amministrativa compresa fra 500 euro e 20.000 euro il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, omette di porre in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile di cui agli articoli 17, 34, comma 6, secondo periodo, e 74, settimo e ottavo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e agli articoli 46, comma 1, e 47, comma 1, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427. Se l'operazione non risulta dalla contabilità tenuta ai sensi degli articoli 13 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, la sanzione amministrativa e' elevata a una misura compresa tra il cinque e il dieci per cento dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni previste dall'articolo 5, comma 4, e dal comma 6 con riferimento all'imposta che non avrebbe potuto essere detratta dal cessionario o dal committente. Le disposizioni di cui ai periodi precedenti si applicano anche nel caso in cui, non avendo adempiuto il cedente o prestatore agli obblighi di fatturazione entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione o avendo emesso una fattura irregolare, il cessionario o committente non informi l'Ufficio competente nei suoi confronti entro il trentesimo giorno successivo, provvedendo entro lo stesso periodo all'emissione di fattura ai sensi dell'articolo 21 del predetto decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, o alla sua regolarizzazione, e all'assolvimento dell'imposta mediante inversione contabile.*

9-bis.1. In deroga al comma 9-bis, primo periodo, qualora, in presenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi di cui alle disposizioni menzionate nel primo periodo del comma 9-bis, sia stata erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente

alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il cessionario o il committente anzidetto non e' tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma e' punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. Al pagamento della sanzione e' solidalmente tenuto il cedente o prestatore. Le disposizioni di cui ai periodi precedenti non si applicano e il cessionario o il committente e' punito con la sanzione di cui al comma 1 quando l'applicazione dell'imposta nel modo ordinario anziche' mediante l'inversione contabile e' stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole.

9-bis.2. In deroga al comma 1, qualora, in assenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile l'imposta relativa a una cessione di benio a una prestazione di servizi di cui alle disposizioni menzionate nel primo periodo del comma 9-bis, sia stata erroneamente assolta dal cessionario o committente, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il cedente o il prestatore non e' tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma e' punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. Al pagamento della sanzione e' solidalmente tenuto il cessionario o committente. Le disposizioni di cui ai periodi precedenti non si applicano e il cedente o prestatore e' punito con la sanzione di cui al comma 1 quando l'applicazione dell'imposta mediante l'inversione contabile anziche' nel modo ordinario e' stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cedente o prestatore era consapevole.

9-bis.3. Se il cessionario o committente applica l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta che la detrazione operata nelle liquidazioni anzidette, fermo restando il diritto del medesimo soggetto a recuperare l'imposta eventualmente non detratta ai sensi dell'articolo 26, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e dell'articolo 21, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. La disposizione si applica anche nei casi di operazioni inesistenti, ma trova in tal caso applicazione la sanzione

amministrativa compresa tra il cinque e il dieci per cento dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro.”

Sintetizzando l'articolo di cui sopra, le sanzioni trovano diversa applicazione in base che ci si trovi di fronte ad una delle seguenti casistiche:

- Sanzioni sul Reverse Charge per operazioni con detrazione d'imposta: sanzione amministrativa fissa da Euro 500 a Euro 20.000 (normativa comma 9-bis art. 6 DLGS n. 471/97).
- Sanzioni su Reverse Charge nel caso di operazioni non contabilizzate: sanzione amministrativa applicata in misura proporzionale e va dal 5% al 10% dell'imponibile con sanzione minima pari ad Euro 1.000 (normativa secondo periodo comma 9-bis art.6 DLGS 471/97).
- Sanzioni su Reverse Charge nel caso di operazioni con iva indetraibile: sanzione amministrativa applicata in misura proporzionale e va dal 90% al 180% dell'imposta indetraibile (normativa terzo periodo comma 9-bis art.6 DLGS 471/97).
- Sanzioni su Reverse Charge nel caso di operazioni per le quali avviene il mancato ricevimento della fattura: la mancata regolarizzazione (emissione dell'autofattura) nei termini di legge prevede la sanzione amministrativa pari al 100% dell'imposta e comunque di importo non inferiore ad Euro 250 (normativa ultimo periodo comma 9-bis art.6 DLGS 471/97).
- Sanzioni su Reverse Charge nel caso di operazioni non soggette ad iva: nessuna sanzione ma possibilità di recupero dell'imposta autoliquidata ai sensi dell'art. 26, comma 3, D.P.R. 633/1972.

In ultimo, nel caso di operazione inesistente, la sanzione amministrativa nell'applicazione del Reverse Charge va dal 5% al 10% dell'imponibile e comunque in misura non inferiore ad Euro 1.000.

3.2.1.2 Le cessioni intracomunitarie di beni

Le cessioni intracomunitarie di beni sono definite dall'art. 41⁴⁴ del D.L. 331/93 convertito in Legge 427/93.

⁴⁴ 1. Costituiscono cessioni non imponibili: a) le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto,

Originariamente l'art.37 del Decreto sopra menzionato voleva essere un'indicazione temporanea per quanto riguarda il sistema degli scambi comunitari ma, nonostante i 25 anni ormai trascorsi, lo si può definire come linea

nei confronti di cessionari soggetti di imposta o di enti, associazioni ed altre organizzazioni indicate nell'articolo 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non soggetti passivi d'imposta; i beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni. La disposizione non si applica per le cessioni di beni, diversi dai prodotti soggetti ad accisa, nei confronti dei soggetti indicati nell'articolo 38, comma 5, lettera c), del presente decreto, i quali, esonerati dall'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari effettuati nel proprio Stato membro, non abbiano optato per l'applicazione della stessa; le cessioni dei prodotti soggetti ad accisa sono non imponibili se il trasporto o spedizione degli stessi sono eseguiti in conformita' degli articoli 6 e 8 del presente decreto; b) le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, di beni diversi da quelli soggetti ad accisa, spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio di altro Stato membro nei confronti di cessionari ivi non tenuti ad applicare l'imposta sugli acquisti intracomunitari e che non hanno optato per l'applicazione della stessa. La disposizione non si applica per le cessioni di mezzi di trasporto nuovi e di beni da installare, montare o assiemare ai sensi della lettera c). La disposizione non si applica altresì se l'ammontare delle cessioni effettuate in altro Stato membro non ha superato nell'anno solare precedente e non supera in quello in corso 100.000 euro, ovvero l'eventuale minore ammontare al riguardo stabilito da questo Stato a norma dell'articolo 34 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006. In tal caso e' ammessa l'opzione per l'applicazione dell'imposta nell'altro Stato membro dandone comunicazione all'ufficio nella dichiarazione, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, relativa all'anno precedente ovvero nella dichiarazione di inizio dell'attivita' o comunque anteriormente all'effettuazione della prima operazione non imponibile. L'opzione ha effetto, se esercitata nella dichiarazione relativa all'anno precedente, dal 1 gennaio dell'anno in corso e, negli altri casi, dal momento in cui e' esercitata, fino a quando non sia revocata e, in ogni caso, fino al compimento del biennio successivo all'anno solare nel corso del quale e' esercitata; la revoca deve essere comunicata all'ufficio nella dichiarazione annuale ed ha effetto dall'anno in corso; c) le cessioni, con spedizione o trasporto dal territorio dello Stato, nel territorio di altro Stato membro di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assiemati da parte del fornitore o per suo conto.

2. Sono assimilate alle cessioni di cui al comma 1, lettera a): a) (lettera abrogata); b) le cessioni a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi di cui all'articolo 38, comma 4, trasportati o spediti in altro Stato membro dai cedenti o dagli acquirenti, ovvero per loro conto, anche se non effettuate nell'esercizio di imprese, arti e professioni e anche se l'acquirente non e' soggetto passivo d'imposta; c) l'invio di beni nel territorio di altro Stato membro, mediante trasporto o spedizione a cura del soggetto passivo nel territorio dello Stato, o da terzi per suo conto, in base ad un titolo diverso da quelli indicati nel successivo comma 3 di beni ivi esistenti.

2-bis. Non costituiscono cessioni intracomunitarie le cessioni di gas mediante un sistema di gas naturale situato nel territorio dell'Unione europea o una rete connessa a un tale sistema, le cessioni di energia elettrica e le cessioni di calore o di freddo mediante reti di riscaldamento o di raffreddamento, nonche' le cessioni di beni effettuate dai soggetti che applicano, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, il regime di franchigia.

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

4. Agli effetti del secondo comma degli articoli 8, 8-bis e 9 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, le cessioni di cui ai precedenti commi 1 e 2, sono computabili ai fini della determinazione della percentuale e dei limiti ivi considerati.

giuda definitiva data la difficile armonizzazione delle politiche fiscali e finanziarie in materia di aliquote Iva vigenti negli Stati membri dell'UE.

La norma di riferimento è il D.L. n.331/93 – artt. da 37 a 60; inizialmente queste disposizioni si occupavano anche dei servizi direttamente collegati al commercio di beni come ad esempio il loro trasporto e la loro movimentazione piuttosto che le provvigioni ad essi connesse. A partire però dal 1^a gennaio 2010 il decreto oggetto di trattazione riguarda solamente le cessioni di beni in quanto le prestazioni di servizi, anche se riferite ai beni, sono disciplinate dalle regole di territorialità previste dal D.P.R. 633/1972.

Tornando a porre attenzione sull'art. 41 del D.L. n. 331/93 si nota che è strutturato da tre commi: il primo comma elenca tre casi di cessioni intracomunitarie non imponibili; il secondo comma pone l'attenzione sulle cessioni cosiddette assimilate e infine il terzo comma descrive quali sono quei beni per i quali l'invio nell'UE non costituisce comunque cessione intracomunitaria assimilata.

Ai sensi della lettera a) del primo comma dell'articolo oggetto di analisi, le cessioni intracomunitarie sono non imponibili quando sussistono contemporaneamente requisiti quali:

- Status di soggetto passivo d'imposta sia del cedente nazionale che del cessionario comunitario; (vedi paragrafo relativo all'iscrizione al VIES)
- La cessione è a titolo oneroso ossia fondata su un corrispettivo di natura economica;
- Avvenuto trasferimento del diritto di proprietà (o di altro diritto reale) del bene da un soggetto a un altro;
- Presenza di effettiva movimentazione del bene dall'Italia verso un altro Stato dell'UE a prescindere dal soggetto che effettua il trasporto.⁴⁵

⁴⁵ Per questo ultimo requisito a partire dall'1.01.2020 è stata introdotta la *prova dell'uscita dei beni* a favore del cedente come da applicazione del Reg. UE n. 2018/1912 con l'introduzione dell'art. 45-bis del Reg. UE 282/2011. Questa disposizione prevede che gli elementi di prova dell'avvenuto trasporto o dell'effettiva movimentazione del bene siano: a) documenti relativi al trasporto o spedizione del bene quali un DDT o una lettera CMR riportante firma, polizza di carico, fattura di eventuale trasporto aereo o marittimo, o fattura emessa dallo spedizioniere; b) uno tra i seguenti documenti: polizza assicurativa relativa a spedizione o trasporto dei beni o documenti bancari validi alla dimostrazione di avvenuto pagamento di spedizione o trasporto dei beni; documenti ufficiali rilasciati da autorità quali Agenzia delle Dogane e dei Monopoli che attestino l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione merce; una ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione o passaggio che confermi il deposito della merce spedita.

Nella situazione in cui il trasporto sia a cura del venditore, esso deve attestare che i beni siano stati effettivamente trasportati da lui o da un terzo per suo conto e deve necessariamente essere

Nonostante la norma non lo preveda in maniera esplicita, in mancanza di anche solo uno di questi requisiti, la cessione è a tutti gli effetti considerata come una vendita interna di beni. Il soggetto obbligato alla prova del sussistere di tali requisiti è il cedente Italiano, il quale, se tutto risulta correttamente eseguito potrà beneficiare della non imponibilità dell'IVA in fattura.

Non si andranno ad approfondire in questa sede le lettere b), relativa al primo comma dell'art. 41(cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili) e c), cessioni di beni destinati ad essere installati, montati o assemblati nella UE da parte di fornitore italiano o da terzi per suo conto.

Il secondo comma dell'art.41 del D.L. 331/93 focalizza l'attenzione su quelle che sono le operazioni di cessioni di beni intracomunitarie assimilate.

Assimilate sta ad indicare il fatto che sebbene queste operazioni non soddisfino tutti i requisiti richiesti dalla normativa di riferimento generale, costituiscono nella realtà delle vere e proprie cessioni intracomunitarie e devono di conseguenza essere trattate alla stregua di queste ultime sia sotto il profilo fiscale che dichiarativo.

Nello specifico, il comma 2 lettera b) dell'articolo oggetto di trattazione afferma che sono assimilate alle cessioni intracomunitarie di beni non imponibili quelle cessioni, chiaramente a titolo oneroso, che vedono come oggetto di scambio i mezzi di trasporto nuovi⁴⁶ anche se non effettuate nell'esercizio d'impresa, arte o professione e anche se messe in atto da soggetti non passivi d'imposta. Questo sta a significare che a differenza delle altre operazioni, trasportare e cedere un mezzo di trasporto nuovo da un Paese comunitario ad un altro costituisce cessione non imponibile ai fini Iva per via della disciplina Intrastat che regola tale operazione a prescindere dal fatto che cedente o cessionario o entrambi siano soggetti passivi. La conseguenza di questa deroga, se così si può definire, sta nel fatto che le cessioni intracomunitarie di mezzi di trasporto nuovi scontano

in possesso di almeno due elementi di prova non contraddittori previsti dalle sopra citate lettere a) e b). nel caso in cui invece il trasporto sia a cura dell'acquirente, il cedente deve ricevere dichiarazione scritta dal cessionario da rilasciare entro il giorno 10 del mese successivo alla cessione relativamente la destinazione dei beni, con indicazione precisa del luogo, data e ora di arrivo, oltre ad indicazione con relativa identificazione della persona ricevente i beni per conto del cessionario ed infine almeno due elementi di prova come sopra definiti dalle lettere a) e b).

⁴⁶ "nuovi" come definiti dall'Art. 38 comma 4 D.L. 331/93.

sempre l'IVA nel Paese di destinazione del bene essendo conseguentemente sempre non imponibili per il venditore.⁴⁷

Si sottolinea che per quanto riguarda le cessioni di mezzi di trasporto usati valgono le regole generali di applicazione dell'IVA sulle cessioni intracomunitarie di beni.

Tornando invece al concetto di assimilate, la lettera c) del secondo comma, prevede che sia una cessione non imponibile intracomunitaria l'invio di beni dall'Italia ad un altro Paese facente parte dell'UE volti a soddisfare determinate esigenze della propria attività od impresa.

Il requisito che in questa tipologia di assimilazione viene a mancare è quello del trasferimento della proprietà o di altro diritto reale sul bene oggetto di cessione da Stato membro ad un altro.

A colmare quanto previsto da questo comma, è il comma 3 che invece specifica quali sono le tre casistiche per le quali l'assimilazione non è attuabile; esse sono:

- Cessione di beni in altro Stato membro utilizzati ai fini di perizie, operazioni di perfezionamento o manipolazioni usuali anche se poi, una volta completata la mano d'opera, tali beni rientrano in Italia con qualunque metodo;
- Cessione di beni in altro Stato membro utilizzati come momentaneo strumento per eseguire determinate prestazioni;
- Cessione di beni in altro Stato membro che abbiano come destinazione mostre o fiere e che dunque siano utilizzati al solo scopo dimostrativo, promozionale e divulgativo con previsione di rientro in Italia alla fine del loro temporaneo utilizzo.

Casi assimilabili prospetto riassuntivo

INVII DI BENI DALL'ITALIA AD ALTRO PAESE UE

⁴⁷ tale assimilazione peraltro è da precisare per quanto riguarda l'aspetto fiscale. Poiché i mezzi di trasporto spesso scontano una detraibilità e conseguente deducibilità parziale, se al momento dell'acquisto l'IVA è stata detratta al 40% - percentuale prevista da legge – la base imponibile della eventuale cessione sarà per il 40% non imponibile art. 41 D.L. 331/93 e per il 60% fuori campo IVA art.13 comma 5 D.P.R. 633/1972.

SENZA TRASFERIMENTO DELLA PROPRIETA'			
CAUSALE	INQUADRAMENTO	ADEMPIMENTI IVA	RIFERIMENTO
Invio per: - Perizie, lavorazioni, riparazioni senza rientro in Italia; - Appalti o conti deposito	Cessione intracomunitaria assimilata	<ul style="list-style-type: none"> - Nomina del rappresentante fiscale o identificazione diretta nel Paese di destinazione del bene - Emissione della fattura al rappresentante fiscale/ identificazione diretta - Compilazione Intrastat 	Art. 41 comma 2 lettera c) e comma 3 D.L. 331/93

INVII DI BENI DALL'ITALIA AD ALTRO PAESE UE SENZA TRASFERIMENTO DELLA PROPRIETA'			
Invio per perizie, lavorazioni, riparazioni con rientro in Italia; - Fiere - Utilizzi temporanei per l'esecuzione di prestazioni	No cessione intracomunitaria assimilata	<ul style="list-style-type: none"> - CMR - Registro di beni presso terzi nella UE ex. Art. 50 D.L. 331/93 - Intrastat solo statistico per le lavorazioni mensili 	Art. 41 comma 2 lettera c) e comma 3 D.L. 331/93

TABELLA 2: F.DELLE CHIAIE, F. MANCA; ADEMPIMENTI IVA E DOGANALI NEI RAPPORTI CON L'ESTERO; IPSOA; 2017.

Procedura per la gestione delle cessioni intracomunitarie di beni

Sinteticamente i passaggi da seguire per la gestione delle cessioni intracomunitarie è la seguente:

- Verifica della soggettività passiva di cedente e cessionario;
- Individuazione del momento dell'effettuazione dell'operazione;
- Termini e modalità di emissione e registrazione della fattura;
- Rilevazione della cessione nel modello Intra-1 Bis;
- Acquisizione della prova della consegna fisica dei beni in territorio UE.

In questa sede ci focalizzeremo sul terzo e sul quinto punto dell'elenco.

Con riferimento ai termini e le modalità di emissione e registrazione della fattura intracomunitaria, il tutto è disciplinato dall'art. 46 comma 2 del D.L. 331/93 come da modifiche intercorse grazie alla Legge di Stabilità a partire dal 1^a gennaio 2013.⁴⁸

Quest'ultima ha fissato come termine ultimo di fatturazione delle cessioni intracomunitarie di beni il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, a prescindere dalla situazione in cui siano accompagnati o meno da DDT.

Le caratteristiche di una emissione di fattura intracomunitaria di beni sono ben precise e sono obbligatoriamente esplicitate in fattura:

- Va indicata nel riquadro dell'imposta la dicitura *“Operazione non imponibile ai fini IVA ai sensi dell'art. 41 D.L.331/93”*
- Va indicato il numero identificativo ai fini IVA del cessionario comunitario (previo controllo su banca dati VIES dell'esistenza di tale numero)

Non è invece necessaria la dicitura relativa all'inversione contabile e la fattura per legge non è soggetta ad imposta di bollo.

Ulteriori caratteristiche relative alla fatturazione intracomunitaria attiva sono ad esempio il fatto che essa possa essere emessa in lingua diversa dall'Italiano⁴⁹, ergo in lingua straniera, a patto che possano essere tradotte qualora venga

⁴⁸ Prima della modifica l'emissione della fattura intracomunitaria avveniva secondo quanto disposto dall'art. 21 ossia nel momento di effettuazione dell'operazione o comunque entro il 15 del mese successivo se i beni erano accompagnati da DDT.

⁴⁹ Come da disposizioni art. 21 del D.P.R. 633/1972.

richiesto in sede di controllo dall'Amministrazione Finanziaria; di pari passo alla lingua solitamente va la valuta-moneta ecco perché l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 12/E/2013 al paragrafo 13 ha stabilito che gli importi in fattura possono essere espressi in qualsivoglia valuta purchè i campi *Imponibile e IVA*, qualora esistente, riportino il valore in euro con arrotondamento al centesimo di euro. Chiaramente questa facoltà di inserire nel corpo fattura valori in valuta x ma Imponibile ed IVA obbligatoriamente in euro potrebbe far sorgere delle difficoltà nel ricevente fattura in merito al pagamento, nel senso che potrebbe pagare nella valuta a lui più conveniente e favorevole in tal data. Ecco perché sarebbe opportuno eventualmente, in tale casistica, specificare in quale valuta effettuare il pagamento.

In tema di registrazione, invece, si prende come punto cardine quanto disposto dall'art.47 al quarto comma del D.L. 331/93. Questo comma prevede che la cessione intracomunitaria di beni debba essere registrata nel registro vendite distintamente seguendo l'ordine progressivo di numerazione ed entro il termine di emissione sopracitato quindi entro il giorno 15 del mese successivo all'effettuazione dell'operazione ma chiaramente – visto che segue la numerazione in modo progressivo – con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione.

A partire dal 1^a gennaio 2019 è entrato in vigore il sistema di fatturazione elettronica per tutti i soggetti titolari di partita IVA stabiliti in Italia. Stante il requisito dello "stabilimento", vi sono comunque delle fattispecie per le quali viene meno l'obbligo di fatturazione elettronica tra cui, per l'appunto essere fornitori di clienti esteri. In questo caso l'emittente fattura ha la facoltà ma non l'obbligo di ricorrere al sistema di interscambio. Qualora si optasse di trasmettere la fattura in formato elettronico, affinché il sistema di interscambio riceva ed acquisisca correttamente la fattura esonerando il fornitore del cliente estero da adempimenti quali il c.d. esterometro ⁵⁰, andrà indicato in fattura o il corretto numero identificativo ai fini IVA compilando la sezione Partita IVA estera oppure indicando nel campo Partita Iva – xxxxxxxx – (sette x); sarebbe poi opportuno farsi carico di spedire in formato cartaceo tramite posta o mezzo ad essa assimilata,

⁵⁰ Si rimanda ad un approfondimento nei capitoli successivi.

la fattura cosiddetta di cortesia al cliente estero che mai riceverà quella trasmessa tramite il sistema di interscambio.

Passando ora alla trattazione del quinto punto dell'elenco di partenza, è opportuno specificare in cosa consiste "acquisire la prova della consegna fisica del bene".

Questo tema per altro è stato oggetto di modifiche recenti.

A partire infatti dal 1^a gennaio 2020, e con efficacia da tale data, il legislatore ha introdotto con il Regolamento 2018/1912/UE del 04 dicembre 2018 il nuovo articolo 45-bis nel Regolamento UE 282/2011 con lo scopo di stabilire delle *presunzioni* relativamente la prova dell'avvenuto trasferimento fisico delle merci da uno Stato membro ad un altro.

Il punto di partenza dell'approfondimento di questo tema è il fatto che con l'abolizione delle barriere doganali all'interno dell'Unione Europea i beni hanno iniziato a circolare liberamente e quindi, a differenza di quanto accade con le esportazioni grazie al lavoro delle Dogane, per le cessioni – movimentazioni – intracomunitarie non vi è alcuna autorità che sia in grado di garantire l'effettivo spostamento delle merci da uno Stato membro ad un altro.

In più riprese con diverse sentenze⁵¹ le Corti Supreme hanno sottolineato che l'elemento cardine della cessione intracomunitaria non imponibile è l'effettiva movimentazione del bene dall'Italia ad altro Stato dell'UE ed è su questo elemento che si concentra l'onere della prova.

In mancanza di tale prova viene meno la natura di non imponibilità dell'operazione.

Preso atto che il trasporto sia elemento necessario e probatorio, occorre stabilire entro quale termine quest'ultimo venga effettuato.

Non è tuttavia così semplice deciderlo questo termine; infatti né la Direttiva comunitaria né le norme nazionali prevedono un termine specifico ma, sempre grazie all'ausilio di sentenze⁵², si è arrivati alla conclusione che non è necessario rispettare un termine di tempo specifico entro il quale effettuare il trasporto del bene verso altro Stato Membro ma è assolutamente fondamentale che il trasporto

⁵¹ Nello specifico trattasi della: Sentenza n. 13457 del 27 luglio 2012 della Corte di Cassazione e Sentenza n. 12964 del 24 maggio 2013 della Suprema Corte.

⁵² Sentenza n. 84/09 del 18 novembre 2010 della Corte di Giustizia.

sia eseguito in tempi ristretti rispetto all'emissione della fattura che ne definisce il trasferimento di proprietà del bene.

Chiaramente ciò non vale qualora la fattura emessa sia a titolo di acconto poiché per natura queste, fino al momento di conclusione dell'operazione, non trasferiscono la proprietà de bene; chiaramente anche tali fatture possono essere emesse in regime di non imponibilità così come disposto dall'art. 41 D.L. 331/93 non avendo però alcun tipo di vincolo legato alla consegna della merce.

Quanto scritto non vale nemmeno nel caso in cui la merce oggetto di scambio, prima di essere consegnata sia sottoposta a lavorazione; in questa situazione, anche se verrà emessa fattura, la merce verrà consegnata una volta ultimata la lavorazione necessaria al funzionamento del bene ceduto.

E per quanto concerne le modalità per provare la consegna dei beni in una cessione intracomunitaria?

Ebbene anche in questo caso, fino alla fine del 2019, non erano realmente specificate le modalità tanto è vero che anche la Direttiva 2006/112/CE all'art. 131 lascia in maniera ampia la facoltà agli Stati membri di definire tali modalità probatorie nel momento in cui devono fissare i requisiti per l'applicazione della non imponibilità scrivendo: *“Le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 si applicano, salvo le altre disposizioni comunitarie e alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso”*.

Sino al 31 dicembre 2019 il legislatore nazionale non aveva previsto specifici obblighi in materia di documentazione da utilizzare e conservare al fine di poter dare la prova del trasferimento fisico dei beni nello Stato membro di destinazione dei beni oggetto di scambio intracomunitario.

Ciò che si evince dalle diverse sentenze è che l'orientamento della Corte di Giustizia dell'Unione Europea prevede sia necessario che *“il diritto di disporre del bene come proprietario sia stato trasmesso all'acquirente e che il fornitore abbia provato che tale bene sia stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e che, in seguito a tale spedizione o trasporto, esso abbia lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione”*⁵³

⁵³ Sentenza della Corte di Giustizia in causa C – 409/04 punto 42.

A partire invece dal 1^a gennaio 2020 le cose sono cambiate come sopra anticipato.

Il legislatore ha infatti introdotto l'art. 45-bis⁵⁴ il quale prevede che vi sia differenza nell'onere della prova a seconda che il trasporto sia a carico del soggetto cedente piuttosto che del soggetto cessionario.

Di seguito riportate in tabella le modalità specifiche previste per le due diverse fattispecie:

Trasporto o spedizione eseguiti dal cedente (o a terzi per suo conto)

Condizioni (possesso da parte del cedente)	Documentazione probatoria
<p>Almeno 2 dei seguenti elementi di prova, non contraddittori,</p>	<ul style="list-style-type: none"> • DDT (documento di trasporto) o CRM (lettera di vettura internazionale)

⁵⁴ Articolo 45 bis 1. Ai fini dell'applicazione delle esenzioni di cui all'articolo 138 della direttiva 2006/112/CE, si presume che i beni siano stati spediti o trasportati dal territorio di uno Stato membro verso una destinazione esterna al proprio territorio ma nella Comunità, in presenza di una dei casi seguenti: a) il venditore certifica che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto ed il venditore è in possesso di almeno due degli elementi di prova non contraddittori di cui al paragrafo 3, lettera a), rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, o il venditore è in possesso di uno qualsiasi dei singoli elementi di cui al paragrafo 3, lettera a), in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori di cui al paragrafo 3, lettera b), che confermano la spedizione o il trasporto rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente; b) il venditore è in possesso di: i) una dichiarazione scritta dall'acquirente che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente, o da un terzo per conto dello stesso acquirente, e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni; tale dichiarazione scritta indica la data di rilascio; il nome e l'indirizzo dell'acquirente; la quantità e la natura dei beni; la data e il luogo di arrivo dei beni; nel caso di cessione di mezzi di trasporto, il numero di identificazione del mezzo di trasporto; nonché l'identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente; e ii) almeno due degli elementi di prova non contraddittori di cui al paragrafo 3, lettera a), rilasciati da due diverse parti e che siano indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, o uno qualsiasi dei singoli elementi di cui al paragrafo 3, lettera a), in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori di cui al paragrafo 3, lettera b), che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente. L'acquirente deve fornire al venditore la dichiarazione scritta di cui alla lettera b), punto i), entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione. 2. Un'autorità fiscale può refutare la presunzione di cui al paragrafo 1. 3. Ai fini del paragrafo 1, sono accettati come elementi di prova della spedizione o del trasporto: a) i documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni, ad esempio un documento o una lettera CMR riportante la firma, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, oppure una fattura emessa dallo spedizioniere; b) i documenti seguenti: i) una polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o i documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto dei beni; ii) documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione; iii) una ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Statomembro.».

<p>rilasciati da parti diverse dal venditore e dall'acquirente</p> <p>Uno qualsiasi degli elementi sopra indicati, in combinazione con uno dei seguenti elementi di prova, non contraddittori, che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da parti diverse dal venditore e dall'acquirente</p>	<p>firmato dal cedente, dal cessionario o dal vettore</p> <ul style="list-style-type: none"> • Polizza di carico • Fattura di trasporto aereo • Fattura emessa dallo spedizioniere <ul style="list-style-type: none"> • Polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni • Documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto dei beni • Documenti ufficiali rilasciati da una Pubblica Autorità (es. notaio), che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione • Ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro
--	---

Trasporto o spedizione eseguiti dal cessionario (o a terzi per suo conto)

<p>Condizioni (possesso da parte del cedente)</p>	<p>Documentazione probatoria</p>
<p>Stesse due situazioni previste per il caso di trasporto o spedizione eseguita a cura del cedente (o da terzi per suo conto)</p> <p>Dichiarazione scritta rilasciata dall'acquirente entro il 10° giorno del mese successivo alla</p>	<p>Contenuto della dichiarazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Data di rilascio

<p>cessione, che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente (o da terzi per suo conto) e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Nome e indirizzo dell'acquirente • Quantità e natura dei beni • Data e luogo di arrivo dei beni • Numero di identificazione (nel caso di cessione di mezzi di trasporto) • Identificazione del soggetto che accetta i beni per conto dell'acquirente
---	--

TABELLA 3: TRATTO DA EC NEWS A CURA DI LUCA CARAMASCHI, 8 GENNAIO 2020

In caso di violazione di quanto sopra disposto previste a norma di legge delle sanzioni.

Le sanzioni di natura fiscale previste per una cessione intracomunitaria di beni priva dei requisiti richiesti dalla normativa vigente, sono delineate dall'art. 6 comma 1 D.Lgs. 471/97: *"1. Chi viola gli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero all'individuazione di prodotti determinati è punito con la sanzione amministrativa compresa fra il 90% e il 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio. Alla stessa sanzione, commisurata all'imposta, è soggetto chi indica, nella documentazione o nei registri, una imposta inferiore a quella dovuta"*.

3.2.3 Operazioni con San Marino

Cessioni di beni

Partendo dal presupposto che la Repubblica di San Marino non è parte dell'Unione Europea, gli aspetti fiscalmente rilevanti degli scambi commerciali tra questo Stato e l'Italia sono regolati da disposizioni specifiche contenute nell'Art. 71 del D.P.R. 633/1972 del 26 ottobre.

Il provvedimento fiscale che permette l'applicazione pratica di tale articolo è il D.M. 24 dicembre 1993 denominato *“Disciplina agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto dei rapporti di scambio tra la Repubblica Italiana e la Repubblica di San Marino”* ed in vigore dal 1^a gennaio 1994, le cui disposizioni sono riferite solamente alle cessioni di beni e annesse prestazioni accessorie quali trasporti, imballaggi, montaggi ecc.

Come per le operazioni propriamente definite intracomunitarie, le prestazioni di servizi nei confronti di San Marino vengono regolamentate dal D.P.R. 633/1972. La corretta procedura di fatturazione prevede specifici adempimenti a carico del cedente Italiano che possono essere sintetizzati dal seguente elenco:

- Le fatture di vendita devono essere emesse in quattro esemplari, riportanti il codice fiscale identificativo del cliente (SM xxxxx), dei quali tre vanno spediti all'operatore – cliente – di San Marino e uno trattenuto dall'emittente fattura;
- Delle tre fatture spedite, una viene restituita al cedente italiano con apposita marca rigorosamente punzonata con indicazione della data e con apposizione di timbro a secco dell'ufficio tributario sammarinese, da allegare alla fattura e al documento di trasporto rimasti al cedente.
- Indicazione in fattura degli estremi di non imponibilità secondo gli artt. 71 e 8 del D.P.R. 633/1972;
- Registrazione fattura nei termini e secondo le modalità previste dalla normativa IVA vigente (entro il 15 del mese successivo al momento di effettuazione dell'operazione e con progressività di numerazione del registro delle vendite);

Il mancato ricevimento della fattura correttamente regolarizzata da parte dell'ufficio tributario sammarinese entro 4 mesi dalla cessione dei beni obbliga il

cedente italiano a darne notizia agli uffici competenti quali quello tributario sammarinese e dell' Agenzia delle Entrate o delle Dogane. Come tutte le notizie di simile tipologia, sono meglio gestite se effettuate mediante presentazione manuale con conseguente ricevuta o documento attestante la presa in carico della problematica da parte dell' ufficio competente, il quale provvederà a regolarizzare la posizione quanto prima.

È interessante soffermarsi invece sul documento di trasporto – DDT – che accompagna i beni ceduti alla Repubblica di San Marino.

Diversamente da quanto in vigore nella disciplina nazionale, nella quale la fattura immediata incorpora il documento di trasporto e ha dunque duplice funzione – fattura e DDT -, nella Repubblica di san Marino l' obbligo del DDT è rimasto in vigore anche dopo il D.P.R. n. 472/1996 e anche nel caso di fatture immediate, ergo da queste ultime non viene ricompreso.

Il DDT che accompagna la merce deve essere emesso in almeno tre esemplari, due dei quali destinati all' ufficio territoriale sammarinese e uno che invece deve restare in possesso del cedente il quale provvederà ad allegare ad esso la fattura punzonata restituita dall' operatore della Repubblica di San Marino come precedentemente esplicitato.

La bolletta oggetto di trattazione deve contenere delle indicazioni specifiche quali:

- La ditta, la denominazione o ragione sociale, ovvero il nome e cognome, sede e numero di codice fiscale del mittente;
- Numero progressivo di emissione;
- La natura, quantità e qualità dei beni;
- La causale del trasporto;
- La data di effettuazione dell' operazione;
- Le generalità del vettore;
- La ditta, la denominazione o ragione sociale, ovvero il nome e cognome, sede e numero di codice fiscale del destinatario delle merci e luogo di destinazione;
- Aspetto esteriore dei beni trasportati e numero dei relativi colli.

Per concludere è opportuno sottolineare il fatto che le cessioni di beni a privati consumatori sammarinesi sono assoggettate ad IVA con aliquota propria del bene in vigore.

Per quanto riguarda i modelli INTRASTAT, descritti più approfonditamente nei prossimi capitoli, si può affermare che le cessioni verso San Marino devono essere riepilogate nel Mod. INTRA-1 bis compilando la sola parte fiscale da colonna 1 a colonna 6 (con colonna 5 e 6 facoltative) solamente se il cedente italiano effettua anche cessioni intracomunitarie. Le transazioni con San Marino non alterano la periodicità di presentazione degli elenchi INTRASTAT, per cui la periodicità sarà mensile oppure trimestrale in relazione alle operazioni di scambi di beni e prestazioni di servizi con i Paesi dell'Unione Europea. Nel caso in cui il cedente italiano effettui operazioni solamente nei confronti di San Marino allora non sussiste l'obbligo di presentare gli elenchi. Infine nel caso in cui il cedente italiano effettua cessioni verso San Marino ma acquista da altri Stati UE nemmeno in questo caso sussiste l'obbligo di presentazione degli elenchi.

Acquisti di beni

Nella sfera invece degli acquisti di beni da San Marino ci si trova di fronte a due diverse ed alternative fattispecie.

1. Emissione della fattura da San Marino con addebito dell'IVA

In questo primo caso la "collaborazione" tra l'ufficio tributario sammarinese e l'Ufficio delle Entrate di Pesaro rende la procedura di acquisto per il cessionario italiano molto semplice. L'acquirente italiano detentore di partita IVA riceve la fattura già indicante imponibile e IVA, debitamente perforata con data e timbrata con modalità sopra descritte, e provvede alla sua registrazione alla stregua di una normale fattura comunitaria interna.

2. Emissione di fattura da San Marino senza addebito dell'IVA

In questo secondo caso l'acquirente italiano possessore di partita IVA si rende debitore dell'IVA integrando la fattura mediante il meccanismo del Reverse Charge previsto dall'art. 17, comma 2 del D.P.R. 633/1972; in seguito provvede ad annotare la fattura nel registro vendite a debito e nel registro acquisti per l'esercizio della detrazione subendo così il processo di neutralizzazione dell'imposta.

In entrambi i casi descritti NON sono previsti adempimenti INTRASTAT

§

Nelle considerazioni di cui sopra si fa sempre riferimento ad un operatore economico che si trova in stato o regime così detto “ordinario”.

I soggetti rientranti nel cosiddetto Regime Forfettario⁵⁵, ad esempio, per quanto concerne i rapporti internazionali, operano secondo disposizioni diverse.

Essi infatti, sintetizzando le diverse fattispecie di operazioni intraunionali:

- Considerano le *cessioni UE* alla stregua delle vendite di beni interne, non sono dunque considerate operazioni non imponibili;
- Considerano le *esportazioni* operazioni non imponibili, ma le stesse non concorrono alla formazione di plafond⁵⁶
- Gli *acquisti intracomunitari* sono considerati acquisti “ordinari” (con applicazione dell’IVA del Paese di acquisto) fino a 10.000 Euro, il che significa che l’acquirente paga l’IVA al fornitore estero. Al superamento di tale soglia il contribuente forfettario diventa debitore d’imposta ed è tenuto a versarla in quanto considerata imposta indetraibile vista la natura del regime in cui operano.
- Seguono invece le regole ordinarie per quanto concerne le prestazioni di servizi rese o ricevute a/da soggetti non residenti (art. 7-ter, D.P.R. 633/1972).

⁵⁵ Norma di riferimento è l’art.1, comma da 54 a 89, Legge n. 190/2014 e successive modificazioni.

⁵⁶ Si rimanda alla lettura dell’art. 8 comma 1 lettera c) del D.P.R. 633/1972.

4. Il modello INTRASTAT

Le operazioni nei confronti di soggetti esteri, come abbiamo affrontato nei capitoli precedenti, assumono risvolti contabili e fiscali con conseguente natura dichiarativa ma allo stesso tempo implicano una serie di adempimenti che hanno natura completamente diversa.

Le operazioni intracomunitarie infatti, devono essere comunicate all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli attraverso il modello di presentazione dei riepiloghi Intrastat.

Questi riepiloghi hanno natura comunicativa e in talune casistiche che approfondiremo in seguito hanno una valenza puramente statistica.

Se nelle operazioni intracomunitarie ai fini fiscali ciò che conta è la corretta registrazione della fattura nelle misure prescritte da legge, quello che importa nelle comunicazioni dei riepiloghi Intrastat non tiene conto di eventuali imposte risvolti dichiarativi, ma solamente dei dati che devono essere obbligatoriamente comunicati e verificati (identificazione ai fini IVA, imponibile, natura della transazione, nomenclatura, peso e quantità oltre ai Paesi di destinazione e partenza della merce).

Gli elenchi riepilogativi INTRASTAT prevedono che le cessioni e gli acquisti di beni piuttosto che le prestazioni di servizi resi e ricevuti trovino spazio in appositi modelli differenti per ognuna delle fattispecie di operazioni appena menzionate.

Ogni elenco è composto da un Frontespizio:

- Mod. INTRA-1 per le operazioni attive;
- Mod. INTRA-2 per le operazioni passive.

E dalle sezioni sotto riepilogate:

- Sezione 1 che è composta dal Mod. INTRA-1 bis per le cessioni di beni e Mod. INTRA- 2 bis per gli acquisti di beni;
- Sezione 2 che è composta dal Mod. INTRA-1 ter per le rettifiche delle cessioni di beni e Mod. INTRA-1 ter per le rettifiche degli acquisti di beni;
- Sezione 3 che è composta dal Mod. INTRA-1 quater per i servizi resi e Mod. INTRA-1 quater per i servizi ricevuti;

- Sezione 4 che è composta dal Mod. INTRA-1 quinquies per le rettifiche dei servizi resi e Mod. INTRA-1 quinquies per le rettifiche dei servizi ricevuti.

La periodicità di presentazione degli elenchi riepilogativi INTRASTAT è variabile. Essa infatti può essere mensile o trimestrale; tale periodicità non è a discrezione del contribuente ma viene stabilita in base all'ammontare dei volumi delle operazioni effettuate nei quattro trimestri precedenti la trasmissione del modello INTRASTAT "in corso".

Ad ogni modo la scadenza, siano i riepiloghi mensili o trimestrali, è fissata entro il giorno 25 del mese successivo al periodo di riferimento; qualora questa data cadesse in un giorno festivo quale sabato (considerato festivo in ambito fiscale-economico)⁵⁷ o domenica, la scadenza viene prorogata e corrisponde al primo giorno lavorativo utile (lunedì).

I soggetti, che poi vedremo in seguito, tenuti alla presentazione degli elenchi riepilogativi INTRASTAT con periodicità trimestrale possono optare alla presentazione con periodicità mensile a condizione che, una volta modificata la periodicità, essa venga mantenuta tale per tutto l'anno in corso. Non è possibile agire viceversa (soggetto con obbligo di presentazione elenchi mensili che opta per presentazione elenchi trimestrale).

Poiché gli elenchi hanno l'obiettivo di fornire indicazioni sia di natura fiscale che statistica, è opportuno ricordare che a partire dal 1° gennaio 2018, in seguito alla novità apportata dall'art. 13 del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244 e convertito con modificazioni nella Legge n. 19 del 27 febbraio 2017, grazie ad un apposito provvedimento da parte del direttore dell'Agenzia delle Entrate in collaborazione con il Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e con l'Istituto nazionale di statistica, sono state attuate notevoli misure di semplificazione degli obblighi comunicativi da parte dei contribuenti *"[...] finalizzate a garantire anche la qualità e completezza delle informazioni statistiche richieste dai Regolamenti dell'Unione Europea e ad evitare duplicazioni prevedendo, in particolare, che il numero dei soggetti obbligati all'invio degli elenchi riepilogativi di cui ai periodi precedenti sia ridotto al minimo, diminuendo la platea complessiva dei soggetti interessati e*

⁵⁷ Art.7, comma secondo, punto I del D.L. 13 maggio 2011, n.70 convertito in Legge n. 106/2011

comunque con obblighi informativi inferiori rispetto a quanto previsto dalla normativa vigente e nel rispetto della normativa dell'Unione Europea".

Da tali semplificazioni è scaturita anche quella inerente alla periodicità di presentazione. Sono infatti stati stabiliti dei limiti di fatturato da e verso i soggetti comunitari che rendono la periodicità di presentazione degli elenchi diversa.

Tale periodicità di presentazione degli elenchi va stabilita all'inizio di ogni anno (solare) in base all'ammontare del volume di operazioni effettuate nei quattro trimestri precedenti.

Qualora tale verifica non fosse possibile, poiché l'iscrizione al VIES è avvenuta in corso d'anno si può optare per la trasmissione trimestrale con evoluzione successiva in mensile qualora fosse necessario.

Di seguito una tabella che riassume soglie, frequenza di presentazione e tipologia di compilazione:

Entità delle operazioni per trimestre	Frequenza dell'elenco	Compilazione
Cessioni di beni – INTRA 1bis		
Sino a euro 50.000	Trimestrale	Fiscale
Oltre euro 50.000 e sino a euro 99.999	Mensile	Fiscale
Da euro 100.000	Mensile	Fiscale e statistica
Acquisti di beni – INTRA 2bis		
Sino a euro 199.999	Nessun obbligo	-
Da euro 200.000	Mensile	Statistica
Servizi resi – INTRA 1quater		
Sino ad euro 50.000	Trimestrale	Fiscale
Oltre euro 50.000	mensile	Fiscale
Servizi ricevuti – INTRA 2quater		
Sino ad euro 99.999	Nessun obbligo	-
Da euro 100.000	mensile	Statistica

Rispetto alla disciplina previgente si nota che risulta eliminata la facoltà di presentazione degli elenchi con cadenza annuale.

Potrebbe a questo punto sorgere spontanea la domanda sul superamento della soglia in corso d'anno e la conseguente gestione della periodicità di trasmissione. Ebbene tale problematica è disciplinata dal Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 22 febbraio 2010 nel cui provvedimento viene per l'appunto esaminato il quesito appena sollevato.

Da tale provvedimento è previsto che qualora venga superata la soglia in corso d'anno da un soggetto con periodicità di trasmissione trimestrale, chiaramente calcolata per singola categoria di operazioni (nel senso che la periodicità è a sé stante per ogni modello), il soggetto obbligato sarà tenuto a presentare gli elenchi con cadenza mensile, a decorrere dal mese successivo a quello di superamento della soglia.

Per quanto concerne le modalità di trasmissione degli elenchi si può affermare che gli elenchi riepilogativi INTRASTAT vanno presentati esclusivamente attraverso modalità telematica dal soggetto obbligato o da un Intermediario delegato all'Agenzia delle Dogane e Dei Monopoli previa autorizzazione nel canale Intr@web.

È altresì possibile trasmettere gli elenchi INTRASTAT attraverso il canale telematico dell'Agenzia delle Entrate chiamato Entratel solo se preliminarmente si è provveduto a presentare l'istanza di adesione al servizio presente sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

I soggetti obbligati alla presentazione degli elenchi riepilogativi, chiaramente se soddisfano il requisito del volume d'affari sopra menzionato, sono gli operatori economici che effettuano quanto segue:

- Acquisti di beni ai sensi dell'art. 38 comma 5 lettera b), D.L. n.331/1993 convertito nella Legge n. 427/1993 (acquisti intracomunitari);
- Cessioni di beni ai sensi dell'art. 41 comma 1 lettere a) e c), e comma 2 lettera c), D.L. n. 331/1993, convertito nella Legge n. 427/1993 (cessioni intracomunitarie);
- Movimentazioni di merce in ambito comunitario non soggetti ad acquisto o vendita ma paragonabili ad esempio alle merci in c/lavorazione;
- Cessioni verso San Marino;
- Le prestazioni di servizi generiche rese a e ricevute da operatori economici comunitari.

Tali operatori economici sono tenuti alla presentazione dei riepiloghi INTRASTAT, sempre tenuto fermo il requisito del volume d'affari, nel momento in cui la fattura o comunque i dati fiscali dell'operazione effettuata sono registrati e hanno dunque valenza ai fini contabili e scontano gli altri adempimenti (es. liquidazione periodica IVA).

È da considerarsi eccezione alla regola la fatturazione degli acconti. Poiché ai sensi dell'art. 39 comma 1 del D.L. 331/1993 il sorgere di acquisto o cessione intracomunitaria coincide con il momento dell'inizio del trasporto o della spedizione dei beni al cessionario o a terzi per suo conto, allora la compilazione degli elenchi INTRASTAT avverrà solamente nel momento in cui vi sia l'effettiva movimentazione del bene da uno Stato membro ad un altro e tale compilazione chiaramente vedrà come importo da dichiarare quello complessivo dato dalla somma delle fatture di acconto e di quella a saldo.

Un'ulteriore casistica particolare è la situazione in cui venga emessa fattura – non di anticipo – ma la merce venga spedita successivamente.

Dato che il sistema INTRASTAT ha duplice finalità di rilevazione degli scambi intracomunitari di beni sia sotto il profilo fiscale, il che consente la corretta applicazione dell'IVA nel Paese di destinazione, sia sotto il profilo statistico, è opportuno che le informazioni dichiarate negli elenchi riepilogativi INTRASTAT siano quanto più possibile precise al fine di evitare eventuali sfasamenti temporali a volte dettati da circostanze esterne che non sono dunque controllabili dai cessionari.

Quello che bisogna fare in questi casi è assiemare le diverse normative e armonizzare queste ultime in un'unica soluzione.

La partenza di tale riflessione è che l'art. 5 del D.M. 22 febbraio 2010 stabilisce che negli elenchi vanno riepilogate le operazioni effettuate nel periodo, registrate o soggette a registrazione; le disposizioni normative che disciplinano tali aspetti delle operazioni intraunionali sono contenute nel D.L. 331/1993. L'art. 39 del predetto decreto stabilisce che le cessioni e gli acquisti intracomunitari di beni si considerano effettuati all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione al cessionario o a terzi per suo conto; ai sensi invece dell'art. 46 comma 2 del predetto decreto si afferma che il termine ultimo di fatturazione delle cessioni intracomunitarie è previsto per il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione; secondo poi l'art. 47 le fatture relative alle cessioni

intracomunitarie di cui all'art. 46 comma 2 sono annotate distintamente nel registro di cui all'art. 23 del D.P.R. 633/1972 secondo un preciso ordine di numerazione ed entro il termine di emissione con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione.

Come regola generale ne viene quindi che gli elenchi INTRASTAT devono riepilogare le operazioni intraunionali annotate nel periodo di riferimento sui registri IVA e devono coincidere.

Ergo, qualora non si tratti di fatturazione anticipata (per pagamento di acconto), l'operazione andrà indicata nel modello di riepilogo INTRASTAT relativo al periodo di registrazione della fattura seguendo quindi il principio generale.

Restano escluse dall'obbligo INTRASTAT relativo ai beni le operazioni indicate nell'allegato XI della Determinazione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e d'intesa con l'Istituto Nazionale di Statistica (prot. 18978/RU del 19 febbraio 2015):

- Oro detto monetario;
- Strumenti di pagamento aventi corso legale e valori, compresi i pagamenti per servizi quali l'affrancatura, le imposte o i canoni;
- Merci destinate a uso temporaneo o restituite dopo tale uso (locazioni, mutui, leasing operativi..) a patto non sia prevista né effettuata alcuna lavorazione, la durata dell'utilizzo temporanea non sia e non sarà superiore a mesi 24; la cessione o l'acquisto non siano da dichiarare tali ai fini IVA.
- Merci che circolano tra le zone franche territoriali (quali ad esempio le Ambasciate);
- Beni che veicolano informazioni personalizzate, software compreso;
- Software scaricato via Internet;
- Beni forniti a titolo gratuito che non sono oggetto di transazioni commerciali, a patto che la loro movimentazione abbia come scopo una transazione commerciale successiva, illustrandone le caratteristiche (es. materiale pubblicitario o campioni commerciali);
- Beni destinati ad essere riparati e restituiti in seguito all'avvenuta riparazione (riparare inteso come ripristinare la funzione originaria del bene);
- Mezzi di trasporto che si spostano durante il loro funzionamento.

Se tali operazioni però si configurano come prestazioni di servizi generiche e sono oggetto di fatturazione da parte del prestatore allora vanno incluse comunque nel modello INTRA relativo ai servizi secondo le regole ordinarie. Approfonditi gli aspetti normativi più rilevanti, è opportuno ora analizzare le modalità di compilazione del Modello INTRA relativo ai beni.

Nei riepiloghi INTRASTAT mensili relativi ai beni vanno riportati, come visto in precedenza, dati che hanno valenza sia fiscale che statistici.

MODELLI	DATI FISCALI	DATI STATISTICI
Intra 1-bis	Da colonna 1 a colonna 6	Da colonna 5 a colonna 13
Intra 2-bis	Da colonna 1 a colonna 7	Da colonna 6 a colonna 15

Nello specifico le colonne devono contenere quanto segue:

- Colonna 1: numero progressivo (1,2,3...);
- Colonna 2: codice nazione (IT, GB, DE...);
- Colonna 3: identificativo fiscale ai fini IVA (con contestuale verifica di iscrizione al VIES se non fatta in sede di registrazione fattura);
- Colonna 4: ammontare delle operazioni in euro. Nella presente colonna va indicata la somma totale delle operazioni caratterizzate dalla stessa nomenclatura combinata per gli acquisti riferiti ad un determinato fornitore e delle cessioni nel caso dei clienti (se sono trimestrali la nomenclatura non fa fede e quindi ci si attiene al solo valore totale delle operazioni riconducibili a tale cliente);
- Colonna 5: ammontare delle operazioni in valuta. In tale spazio va indicato l'ammontare degli acquisti o delle prestazioni ricevuti espresso nella valuta dello Stato membro del fornitore. Tale colonna non va compilata se il fornitore chiaramente ha aderito all'unione monetaria e la sua valuta risulta quindi essere l'euro. Diversamente il cambio da tenere in considerazione sarà quello relativo la data di emissione fattura da dichiarare.
- Colonna 6: natura transazione.

COD NUM	COD ALF	DESCRIZIONE
1	A	Acquisto o vendita compreso il baratto
2	B	Restituzione o sostituzione di merci
3	C	

4	D	Aiuti governativi, privati o finanziati dalla Comunità europea, altri aiuti pubblici a carattere generale, altri aiuti
5	E	Operazione in vista di una lavorazione per conto terzi
6	F	Operazione successiva a una lavorazione conto terzi
7	G	Movimento di merci senza trasferimento proprietà
8	H	Operazioni nel quadro di progetti di difesa comune o di altri programmi di protezione intergovernativi comuni
9	I	Fornitura di materiale e attrezzature per lavori nel quadro di un contratto generale di costruzione o di genio civile, per il quale non è richiesta alcuna fatturazione separata delle merci e per il quale sarà emessa una fattura per l'intero contratto

		Altre transazioni
--	--	-------------------

- Colonna 7: nomenclatura combinata. Detta anche TARIC è il codice che identifica in dettaglio i beni e riprende le misure comunitarie e commerciali applicate alle merci importate ed esportate. La Commissione adotta ogni anno un Regolamento che comprende una versione completa ed aggiornata della nomenclatura con relative aliquote dei dazi e di altre misure; tale regolamento viene pubblicato il 1° ottobre di ogni anno per poi entrare in vigore il 1° gennaio dell'anno successivo. È un codice composto da 8 cifre.
- Colonna 8: massa netta. In tale spazio va indicata la massa propria della merce espressa in chilogrammi, priva dunque di tutti gli imballaggi che rendono il peso lordo.
- colonna 9: unità supplementare. In apposito spazio va indicata, per quelle nomenclature che lo richiedono, il numero di beni che si sta acquistando o cedendo.
- Colonna 10: valore statistico in euro. Tale valore statistico è costituito dall'ammontare delle cessioni e/o acquisti di beni determinato ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto o, in mancanza di esso, sulla base dell'importo fatturato o che sarebbe stato fatturato in caso di vendita e deve comprendere le spese di consegna, soltanto fino al confine italiano. Per le merci inviate e/o ricevute a seguito di operazioni di perfezionamento su ordinazione, il valore da indicare corrisponde all'importo totale che sarebbe stato fatturato in caso di cessione/acquisto delle stesse.⁵⁸ Sono tenuti alla compilazione della colonna relativa al valore statistico soltanto i soggetti con periodicità di trasmissione degli elenchi mensile, allo stesso tempo però sono esonerati dalla compilazione delle colonne 10, 11 (Condizioni di consegna) e 12 (metodo di trasporto) tutti i soggetti che nell'anno precedente hanno realizzato spedizioni o importazioni nei confronti degli altri Stati membri inferiori a euro 20.000.000,00.

⁵⁸ F. Delle Chiaie, F. Manca. *Adempimenti IVA e doganali nei rapporti con l'estero*, IPSOA, 2017.

La compilazione si conclude con le colonne Pese di provenienza, Paese d'origine e Paese di destinazione. Chiaramente ciò a cui si fa riferimento in tali colonne è il bene oggetto di comunicazione nel riepilogo.

Per concludere l'analisi relativamente i riepiloghi INTRASTAT di beni è opportuno considerare l'ipotesi in cui vi siano delle variazioni da fare, siano esse causate da errori "umani" piuttosto che derivanti da cause non controllabili (es. resi merce, abbuoni...).

I modelli INTRASTAT da utilizzare sono quelli inerenti alle rettifiche le quali possono essere in aumento o in diminuzione.

Per quanto concerne la prima tipologia si può affermare che i contribuenti sono obbligati a rispettare gli adempimenti previsti in materia di IVA ogni qualvolta che successivamente alla contabilizzazione della fattura il suo imponibile o la relativa imposta aumentino, compreso il motivo di errata registrazione della fattura e modifica delle eventuali incorrettezze; questa tipologia di variazioni vanno riportate come rettifiche aventi segno positivo (+) nel modello INTRA Ter relativo ai beni.

Le rettifiche in diminuzione, che possono ad esempio essere caratterizzate da note di accredito da parte del fornitore in seguito alla diminuzione di un prezzo o alla sua errata applicazione, piuttosto che al mancato sconto in fattura, vanno correttamente indicate nel modello INTRA indicando obbligatoriamente il periodo di riferimento e il mese al quale si riferisce la rettifica che può non coincidere con il mese di emissione della nota di accredito.

È noto che trascorsi i 12 mesi dall'emissione della fattura le variazioni in diminuzione, qualsiasi sia la loro causa, operano esclusivamente Fuori Campo IVA ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. 633/1972; in tal caso, se la rettifica è meramente finanziaria (es. sconto o abbuono) il riepilogo INTRA non va compilato ma andrà compilato ai soli fini statistici qualora la causa sia un reso merce e andrà indicato il 2 sulla "natura della transazione".

In ultima analisi è bene ricordare che qualora le rettifiche, siano esse in aumento piuttosto che in diminuzione, avvengano lo stesso mese di emissione fattura (o trimestre), non andrà compilato alcun modello di rettifica ma basterà compilare il modello INTRA 1-bis o 2-bis al netto delle operazioni emesse e rettificate.

Abbiamo analizzato sino ad ora i modelli riepilogativi concernenti l'acquisto o la cessione di beni ma, a partire dal 2010 (in seguito alle modifiche apportate in materia di IVA con il D.Lgs 11 febbraio 2010, n.18 di recepimento della Direttiva 2006/112/CE), gli elenchi INTRASTAT hanno ricompreso tra di essi anche le prestazioni di servizi rese e ricevute in ambito comunitario per le quali si prevede che il debitore d'imposta sia il soggetto passivo ossia il committente.

Si tratta nello specifico delle prestazioni di servizi "generiche", già approfondite nei capitoli precedenti, disciplinate dall'art. 7-ter del D.P.R. 633/1972 le quali si considerano territorialmente rilevanti in Italia se rese a soggetti passivi d'imposta stabiliti nel territorio dello Stato secondo il criterio del "luogo del committente".

Ne consegue che gli originari modelli INTRA 1 e INTRA 2 sono stati modificati ed integrati con le sezioni denominate *quater* e *quinquies* dedicate rispettivamente alle prestazioni di servizi rese e ricevute.

Rispetto a quanto va comunicato per i beni, i servizi presentano degli elementi di compilazione nuovi come ad esempio numero e data fattura, il codice del servizio, le modalità di erogazione, di incasso e il paese in cui avviene il relativo pagamento; a tal riguardo va evidenziato che sulla base di quanto previsto dall'art. 23 del D.Lgs 21 novembre 2014, n.175, dalla Determinazione n. 18978 del 19 febbraio 2015 del Direttore Agenzia delle Dogane e dei Monopoli in collaborazione con il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, viene ridotto il contenuto obbligatorio informativo alle sole informazioni riguardanti il numero di identificazione fiscale ai fini IVA, il valore totale delle transazioni, il codice identificativo del tipo di prestazione resa (disponibile sul sito dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli una tabella aggiornata annualmente)⁵⁹ e il Paese di pagamento; ergo resta facoltativa la compilazione dei campi numero e data fattura, modalità di incasso e Paese di pagamento.

⁵⁹ Codice a 6 cifre denominato CPA consultabile sul sito dell'Agenzia delle Dogane www.agenziadoganemonopoli.gov.it area INTRASTAT secondo regolamento CE 451/2008.

Come visto per i beni, anche quanto comunicato per le prestazioni di servizi può subire variazioni. Queste ultime però, secondo quanto disposto dalle istruzioni contenute nell'Allegato XI della determinazione dell'Agenzia delle Dogane n.18978/RU/2015, operano secondo diverse modalità a seconda che si tratti di prestazioni non dichiarate in precedenza ovvero modifiche o cancellazioni di prestazioni già dichiarate.

Nello specifico le modalità di rettifica dell'INTRASTAT servizi sono le seguenti:

- *Inserimento di prestazioni non dichiarate in precedenza:* in questo caso non si possono segnalare tali operazioni con la sezione 4 (modello quinquies) ma devono essere contenute in un'apposita dichiarazione ex novo utilizzando i modelli INTRA -1 quater per i servizi resi e INTRA-2 quater per i servizi ricevuti. Il provvedimento sopra citato stabilisce che la sezione 4 non può essere in alcun modo utilizzata per integrare la sezione 3 di elenchi riferiti a periodi precedenti con l'indicazione di operazioni riferite a prestatori diversi da quelli già comunicati. Ecco perché in tale caso va compilato un nuovo elenco riepilogativo dei servizi resi e/o ricevuti indicando le nuove operazioni nella sezione 3.
- *Modifiche di prestazioni dichiarate in precedenza:* le modifiche a prestazioni già comunicate vanno registrate nei modelli INTRA-1 quinquies e INTRA-2 quinquies rispettivamente ai servizi resi e ricevuti. Qualora si trattasse di una modifica ai servizi resi nelle colonne da 2 a 5 vanno indicati gli estremi che identificano la riga dettaglio da modificare già dichiarata, mentre nelle colonne da 6 a 14 vanno indicati tutti i dati comprensivi delle modifiche da apportare; se invece si tratta di modifica ai servizi ricevuti, il principio resta il medesimo con la differenza che le colonne da integrare sono dalla 6 alla 15.
- *Cancellazione di prestazioni dichiarate in precedenza:* i movimenti già comunicati che devono però essere cancellati vanno registrati nei modelli INTRA-1 quinquies e INTRA-2 quinquies specificando gli estremi dell'elenco da modificare, colonne 2 a 5, e lasciando vuote tutte le colonne successive.

Sempre grazie al provvedimento di cui sopra dell'Agenzia delle Dogane, viene stabilito che qualora le modifiche da apportare, sia nel caso di servizi resi che

Violazione	Sanzione
Omessa presentazione INTRA	da 250 a 2.000 euro
Dichiarazione omessa è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui il soggetto passivo abbia avuto formale conoscenza	da 150 euro a 1.000 euro
Incompleta o inesatta compilazione elenchi INTRA	da 500 euro a 1.000 euro per elenco
Dichiarazione incompleta o inesatta presentata entro 30 giorni dalla richiesta presentata dall'ufficio	da 250 euro a 500 euro
Dichiarazione incompleta o inesatta regolarizzata spontaneamente o entro 30 giorni dalla richiesta dell'ufficio	nessuna sanzione
Omissione/inesattezza dati statistici di elenchi INTRA da parte di persone fisiche che hanno effettuato nel mese di riferimento spedizioni/arrivi per 750.000 euro	da 206 a 2.065 euro
Omissione/inesattezza dati statistici di elenchi INTRA da parte di società e enti che hanno effettuato nel mese di riferimento spedizioni/arrivi per 750.000 euro	da 516 a 5.164 euro

TABELLA 4: TABELLA ESTRATTA DA WWW.FISCOETASSE.COM

E' opportuno specificare che il D.Lgs. n. 175/2014 all'art. 25, relativamente a sanzioni per omissione o inesattezza dei dati statistici degli elenchi INTRASTAT stabilisce l'applicazione delle sanzioni amministrative

- Alle sole imprese che hanno effettuato nel mese di riferimento spedizioni o arrivi per un ammontare pari o superiore ad euro 750.000;
- In caso di superamento di tale soglia, le sanzioni si applicano una sola volta per ogni elenco INTRASTAT mensile inesatto o incompleto a prescindere dal numero di transazioni mancanti o riportate in modo errato nell'elenco.

La regolarizzazione spontanea delle omissioni o delle inesattezze tramite il ravvedimento operoso avviene mediante versamento tramite F24 degli importi previsti da legge con il codice tributo da utilizzare 8911.

Bibliografia

Loris Tosi, R. B. (s.d.). *LINEAMENTI DI DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE*. CEDAM.

Rizzardi, R. (2020). *IVA IN PRATICA*. Wolters Kluwer.

Francesco Tesaurò. *GIURISPRUDENZA SISTEMATICA DI DIRITTO TRIBUTARIO*. UTET

Francis Lefebvre. *IVA – 2020*. Giuffrè editore.

Marco Peirolo. *L'IVA NEI RAPPORTI CON L'ESTERO*, IPSOA.

Giancarlo Mondò, Dario Mondò. *MANUALE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO*. IPSOA.

Francesco d'Alfonso. *IVA NEGLI SCAMBI INTRACOMUNITARI*, MAGGIOLI EDITORE.

Renato Portale. *GUIDA DELL'IVA EUROPEA*. Giuffrè editore.

Ben Terra, Julie Kajus. *EUROPEAN VAT DIRECTIVES*.

Fabiola Annaconda (2019). *EU VAT COMPASS 2019/2020*. IBFD

Delle Chiaie Franca, Manca Fabrizio, Orsatti Marcello (2017). *ADEMPIMENTI IVA E DOGANALI NEI RAPPORTI CON L'ESTERO*. IPSOA

Portale Renato (2015). *IVA ESTERO E DOGANE*. Giuffrè' editore.

TERRITORIALITA' E RIMBORSI IVA (2010). IPSOA.

LA NUOVA TERRITORIALITA' IVA DEI SERVIZI E MODULI INTRASTAT (2010). EUROCONFERENCE EDITORE.

Mencarelli Silvia, Scalesse Rosa Rita, Tinelli Giuseppe (2018). *INTRODUZIONE ALLO STUDIO GIURIDICO DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO*. GIAPPICHELLI EDITORE.

Curcu e Centro Studi Fiscali (2020). *MANUALE OPERATIVO IVA* (2020). SEAC

Centore Paolo (2016). *IVA EUROPEA*. IPSOA

Dalle Chiaie Franca (2014). *IL SISTEMA INTRASTAT. MANUALE PER GLI OPERATORI INTRACOMUNITARI*. IPSOA

Barone Maurizio – Centro Studi Fiscale (2018). *OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE E MODELLI INTRASTAT*. HOEPLI.

Moriconi Luca, Manca Fabrizio (2017). *IVA, INTRASTAT, DOGANE*. IPSOA

<https://www.theitaliantimes.it/>

<https://www.ipsoa.it/>

<https://www.adm.gov.it/>

<https://www.international-fiscalis.com/>

<https://www.fiscoetasse.com/>

<https://www.ilsole24ore.com/>

<https://www.euroconference.it/>

<https://www.money.it/>

<https://europa.eu/>

<https://ecb.europa.eu/>

<https://tg24.sky.it/>

<https://europarl.europa.eu/>

<https://plusplus24fisco.ilsole24ore.com/>

<https://agenziaentrate.gov.it/>

Dispense dott. Cerato Lodovico (slide di partecipazione al corso in materia di iva e operazioni intracomunitarie)

www.brocardi.it

www.commercialistatelematico.it

www.diritto.it

www.progetto.studio.com

<https://def.finanze.it>

<https://fiscomania.com>