

L'imposta sul valore aggiunto

La territorialità

Dott. Alessandro Fedeli

L'IVA

- Imposta introdotta in Italia con il D.P.R. 633/72
- Disciplina armonizzata a livello comunitario (non le aliquote, ma solo funzionamento), a differenza della disciplina ad esempio delle imposte dirette.

Fonti Normative

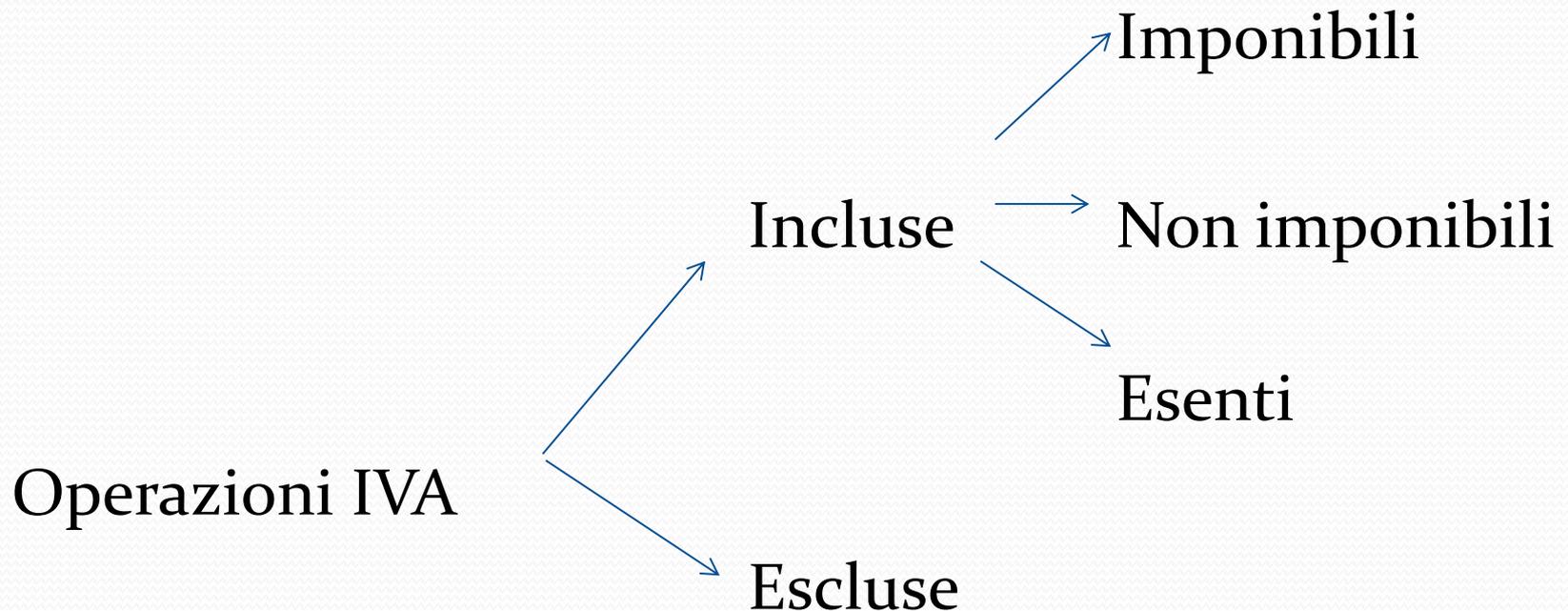
- D.P.R. 633/72
- DL 331/93

Requisiti per l'applicazione dell'Iva

Art. 1 D.P.R. 633/72

- L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate.

L'applicabilità dell'imposta



Operazioni escluse

- Operazioni mancanti di uno dei requisiti per l'applicazione dell'imposta (oggettività, soggettività, territorialità)
- Operazioni escluse per esplicite disposizioni di legge (cessione terreni edificabili, cessioni di crediti o denaro, cessioni di licenze ecc.)

Requisito oggettivo

- Cessioni di beni (art. 2 D.P.R. 633/72)
- Prestazioni di servizi (art. 3 D.P.R. 633/72)

Requisito soggettivo

- Esercizio di imprese (art. 4 D.P.R. 633/72)
- Esercizio di arti e professioni (art. 5 D.P.R. 633/72)

Requisito territoriale

- Operazioni effettuate nel territorio dello stato (art. da 7 a 7 septies D.P.R. 633/72)

Operazioni esenti

ART. 10 DPR 633/72

Elencazione casistica di beni / servizi cui non trova applicazione l'IVA per scelta del legislatore:

- Permanenza degli obblighi formali;
- Impossibilità dell'esercizio del diritto di detrazione per l'IVA addebitata “a monte” (con alcune esclusioni).

Operazioni non imponibili

Operazioni normalmente imponibili, ma sulle quali non si applica l'imposta per scelta del legislatore.

- Articolo 8, 8 bis e 9 D.P.R. 633/72
- Articoli 40 e 41 D.L. 331/93

Detrazione

Articolo 19 D.P.R. 633/72 - Detrazione. (commi da 1 a 3)

1. Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'articolo 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. (...)
2. Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'articolo 19-bis2. (...)
3. La indetraibilità di cui al comma 2 non si applica se le operazioni ivi indicate sono costituite da:
 - a) operazioni di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 o a queste assimilate dalla legge, ivi comprese quelle di cui agli [articoli 40 e 41 del decreto-legge 31 agosto 1993, n. 331](#), convertito, con modificazioni, dalla [legge 29 ottobre 1993, n. 427](#);
 - a-bis) (...)
 - b) operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato le quali, se effettuate nel territorio dello Stato, darebbero diritto alla detrazione dell'imposta;(...)

Plafond per acquisti senza applicazione dell'imposta comma 2 Art. 8 D.P.R. 633/72

- I soggetti che effettuano cessioni all'esportazione ai sensi della lettera a) e b) del primo comma dell'art. 8 e dell'art. 9 D.P.R. 633/72 e degli articoli 40 e 41 Dl 331/93 per un totale annuo superiore al 10% del volume di affari, possono acquistare, nell'anno successivo, beni e servizi senza pagamento dell'imposta fino a concorrenza del volume delle vendite non imponibili effettuate nell'anno precedente.

Requisito territoriale art. 7 D.P.R. 633/72

Territorialità - Definizioni

- Definizione di stato
- Definizione di Comunità Europea
- Altre definizioni

Operazioni estere

Cessioni di beni

OPERAZIONI CON PAESI COMUNITARI	OPERAZIONI CON PAESI EXTRACOMUNITARI
Cessioni ed acquisti intracomunitari	Esportazioni e importazioni
Disciplina IVA contenuta nel D.L. 331/93	Disciplina IVA contenuta nel D.P.R. 633/72
Regime di tassazione nello Stato membro di destinazione dei beni, nei rapporti tra operatori economici	Regime di non imponibilità per le esportazioni e di tassazione nel territorio dello Stato per le importazioni

Requisito territoriale art. 7 bis D.P.R. 633/72 (cessione di beni)

Territorialità - Cessioni di beni

1. Le cessioni di beni, diverse da quelle di cui ai commi 2 e 3 (*cessioni a bordo di navi, aerei, ecc. e cessioni di gas, ndr*), si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni immobili ovvero beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello stesso ovvero beni mobili spediti da altro Stato membro installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto.

Requisito territoriale art. 7 bis D.P.R. 633/72 (cessioni di beni)

segue

1. Sono indifferenti i termini di consegna (incoterms), quindi è indifferente il luogo dove avviene lo scambio;
2. E' indifferente sia la residenza del compratore, sia la residenza o la sede del venditore;
3. E' indifferente dove vengono spediti i beni.
4. E' indifferente lo status del compratore (soggetto passivo o meno)

Cessioni all'esportazione e assimilate art. 8 e 8 bis D.P.R. 633/72

Quando i beni vengono spediti fuori dal territorio della Comunità europea, si perfeziona una cessione all'esportazione, disciplinata dagli articoli 8 e 8 bis (per particolari beni).

La prova dell'avvenuta esportazione si ha con il cosiddetto «visto uscire», che fino a qualche anno fa era la terza copia della bolletta di esportazione (DAU), ora invece è il visto telematico.

Cessioni all'esportazione e assimilate art. 8 e 8 bis D.P.R. 633/72

segue

Le cessioni all'esportazione sono rilevanti ai fini dell'imposta ma non imponibili.

Concorrono alla formazione dello status di esportatore abituale e del plafond, con esclusione delle operazioni effettuate ai sensi del 1 comma lettera c) dell'art. 8 (cessioni ad esportatori abituali).

Art. 9 D.P.R. 633/72

- Servizi internazionali connessi agli scambi internazionali

- 1) i trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto;
- 2) i trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'art. 69;
- 3) i noleggi e le locazioni di navi, aeromobili, autoveicoli, vagoni ferroviari, cabine-letto, containers e carrelli, adibiti ai trasporti di cui al precedente n. 1), ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché a quelli relativi a beni in importazione sempreché i corrispettivi dei noleggi e delle locazioni siano assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'art. 69;
- 4) i servizi di spedizione relativi ai trasporti di cui al precedente n. 1), ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché ai trasporti di beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'art. 69; i servizi relativi alle operazioni doganali;
- 5) i servizi di carico, scarico, trasbordo, manutenzione, stivaggio, disstivaggio, pesatura, misurazione, controllo, refrigerazione, magazzinaggio, deposito, custodia e simili, relativi ai beni in esportazione in transito o in importazione temporanea ovvero relativi a beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi stessi siano assoggettati ad imposta a norma del primo comma dell'art. 69;
- 6) i servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto, nonché quelli resi dagli agenti marittimi raccomandatari;
- 7) i servizi di intermediazione relativi a beni in importazione, in esportazione o in transito, a trasporti internazionali di persone o di beni, ai noleggi e alle locazioni di cui al n. 3), nonché quelli relativi ad operazioni effettuate fuori del territorio della Comunità; le cessioni di licenze all'esportazione;
- 7-bis) i servizi di intermediazione resi in nome e per conto di agenzie di viaggio, di cui all'articolo 74-ter, relativi a prestazioni eseguite fuori dal territorio degli Stati membri della Comunità economica europea;
- 8) le manipolazioni usuali eseguite nei depositi doganali a norma dell'art. 152, primo comma, del testo unico approvato con decreto del **Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43**;
- 9) i trattamenti di cui all'art. 176 del testo unico approvato con decreto del **Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973 n. 43**, eseguiti su beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati, nonché su beni nazionali, nazionalizzati o comunitari, destinati ad essere esportati da o per conto del prestatore del servizio o del committente non residente nel territorio dello Stato;

Concorrono alla formazione dello status di esportatore abituale e alla formazione del plafond

Cessioni/Acquisti di beni intracomunitari

Artt. da 36 a 60 DL 331/93

Regime transitorio

Articolo 37 - Operazioni intracomunitarie.

In vigore dal 30 agosto 1993

1. Fino a quando non entra in vigore il regime definitivo degli scambi con gli altri Stati membri della Comunità economica europea l'imposta sul valore aggiunto si applica anche alle operazioni intracomunitarie secondo le disposizioni di cui al presente titolo.

Acquisti intracomunitari

Art. 40 Dl 331/93

Gli acquisti intracomunitari sono effettuati nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni, originari di altro Stato membro o ivi immessi in libera pratica, spediti o trasportati dal territorio di altro Stato membro nel territorio dello Stato.

L'acquisto intracomunitario si considera effettuato nel territorio dello Stato quando l'acquirente è ivi soggetto d'imposta (...)

Cessioni intracomunitarie

Art. 41 Dl 331/93

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 (...)
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.

Requisiti delle cessioni intra-comunitarie

1. onerosità dell'operazione relativa a beni mobili materiali;
2. trasferimento del diritto di proprietà (o di altro diritto reale) sui beni;
3. effettiva movimentazione dei beni, con partenza da uno Stato membro ed arrivo a destinazione in altro Stato membro della U.E.;
4. “status” di operatore economico, identificato ai fini IVA, di entrambe le parti (venditore ed acquirente).

Operazioni comunitarie

Obblighi inerenti l'imposta

1. Le operazioni attive sono registrate come operazioni non imponibili.
2. Le operazioni passive prevedono la registrazione della fattura del fornitore sia sul registro degli acquisti, sia delle vendite, in entrambi i casi in moneta di conto e integrati dell'iva. L'iva registrata sulle vendite sarà un debito d'imposta (italiana) quello sulle vendite un credito (eventuale, a secondo della possibilità di detrazione).

Operazioni estere

Prestazioni di servizi

Disciplina tutta contenuta negli artt. da 7 ter a 7 septies
D.P.R. 633/72.

Il D.Lgs n. 18/2010 ha modificato radicalmente la disciplina, eliminando i commi dell'art. 40 del D.L. 331/93 relativi alle prestazioni di servizi comunitarie. Ha radicalmente cambiato anche la struttura del DPR 633, sostituendo il vecchio art. 7 con otto nuovi articoli (da 7 a 7 septies) di cui dal 7 ter al 7 septies relativo alle prestazioni di servizi.

Deroghe operazioni comunitarie

- L. 217/2011 – Comunitaria 2010 in vigore dal 2012)
registrazione delle operazioni (modifiche all'art. 17
DPR 633/72)
- L.228/2012- Legge di Stabilità in vigore dal 2013

L. 217/2011 – Comunitaria 2010

- Momento di effettuazione delle prestazioni di servizi (art. 6 ultimo comma)
- Registrazione operazioni passive: non più autofattura ma integrazione con reverse charge (modifica art. 17 DPR 633/72).
- Nuove regole per la fatturazione

L.228/2012- Legge di Stabilità

“Legge di Stabilità 2013”

viene esteso alle operazioni extraterritoriali l'obbligo di emissione della fattura (che fino al 2012 riguardava le sole prestazioni di servizi generiche” rese a soggetti passivi stabiliti in altri Paesi UE). Dal 2013, la fattura va emessa anche per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi:

- rese a soggetti passivi debitori IVA in altro Paese UE, purché diverse da operazioni bancarie e assicurative (con annotazione “inversione contabile”);
- effettuate fuori dalla UE (con annotazione “operazione non soggetta”).
- l'operazione rientra nel volume di affari (i professionisti dovranno applicare in fattura il contributo integrativo).

Territorialità dei servizi

Principi generali

Principio generale: le operazioni sono rilevanti nello stato di residenza del committente se è soggetto passivo d'imposta. Se il committente non è soggetto passivo d'imposta, le operazioni sono rilevanti nello stato del prestatore soggetto passivo.

Principio dello status degli operatori (Art. 7 sexiest): la territorialità varia a secondo del tipo di rapporto (B2B ovvero operazioni fra due soggetti passivi, oppure B2C ovvero rapporto fra soggetto passivo e privato consumatore)

Territorialità dei servizi

Principi generali

SEGUE

Principio di sede (art. 7 septies): nell'ambito dei rapporti B2C, la residenza del Consumer committente incide sulla territorialità

Territorialità dei servizi

principio generale (art. 7 ter)

1' comma

Principio generale: le operazioni sono rilevanti nello stato di residenza del committente se è soggetto passivo d'imposta. Se il committente non è soggetto passivo d'imposta, le operazioni sono rilevanti nello stato del prestatore soggetto passivo.

2' comma

Definizione di soggetto passivo

Territorialità dei servizi

Deroghe assolute (art. 7 quater)

Sono deroghe che valgono per qualsiasi tipo di rapporto (sia B2B, sia B2C)

La territorialità è stabilita caso per caso

Territorialità dei servizi

Deroghe assolute (art. 7 quater)

Segue

Casi delle deroghe assolute

Prestazioni	Territorialità
Prestazioni relativi ad immobili	Stato in cui si trova l'immobile
Trasporto passeggeri	In proporzione alla distanza percorsa nei vari stati
Servizi di ristorazione e catering	Nello stato in cui sono eseguite
Ristorazione e catering a bordo di aerei, navi e treni per trasporto passeggeri	Lo stato di partenza se il viaggio è all'interno dell'unione europea.
Noleggio, servizi di locazione ecc. di mezzi di trasporto	Nello stato in cui sono messi a disposizione. Se extra UE, rilevante nello stato UE in cui sono utilizzati

Articolo 7 quinquies - prestazioni di servizi culturali, ecc.

Deroga assoluta e relativa

1 comma: rapporti B2C - le prestazioni per l'organizzazione e l'accesso di manifestazioni culturali sono rilevanti nello stato in cui si svolgono.

2 comma: rapporti B2B - le prestazioni per l'accesso alle manifestazioni culturali sono rilevanti nello stato in cui si svolgono

Art 7 sexies

Deroghe relative

Servizi resi a committenti non soggetti passivi

Servizio	territorialità
Intermediazione	Luogo della prestazione
Trasporto di beni (non comunitario)	In proporzione alla tratta
Trasporto comunitario	Stato di partenza
Lavorazioni, perizie e oper. access. trasporto	Luogo della prestazione
Locazione di mezzi di trasporto (non diporto)	Stato del committente (limiti)
Locazione mezzi di diporto	Luogo di messa a disposizione (limiti)
Servizi elettronici	Stato del committente (limiti)
Telecomunicazione	Stato del prestatore

Art. 7 septies

servizi resi a committenti non soggetti passivi e residenti extra UE

1. In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, lettera b), non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le seguenti prestazioni di servizi, quando sono rese a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori della Comunità:

- a) le prestazioni di servizi di cui all'articolo 3, secondo comma, numero 2);
- b) le prestazioni pubblicitarie;
- c) le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale nonché quelle di elaborazione e fornitura di dati e simili;
- d) le operazioni bancarie, finanziarie ed assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione ed escluse le locazioni di casseforti;
- e) la messa a disposizione del personale;
- f) le prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto;
- g) la concessione dell'accesso a un sistema di gas naturale situato nel territorio dell'Unione o a una rete connessa
- a un tale sistema, al sistema dell'energia elettrica, alle reti di riscaldamento o di raffreddamento, il servizio di trasmissione o distribuzione mediante tali sistemi o reti e la prestazione di altri servizi direttamente collegati;
- i) i servizi prestati per via elettronica;
- l) le prestazioni di servizi inerenti all'obbligo di non esercitare interamente o parzialmente un'attività o un diritto di cui alle lettere precedenti.

Territorialità dei servizi

Obblighi inerenti l'imposta

Art. 17 Soggetti passivi

L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili (...)

Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti. Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli [articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331](#), convertito, con modificazioni, dalla [legge 29 ottobre 1993, n. 427](#).

Nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dalla applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono previsti a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, i medesimi sono adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'articolo 35-ter, ovvero tramite un loro rappresentante residente nel territorio dello Stato (...)

Territorialità dei servizi

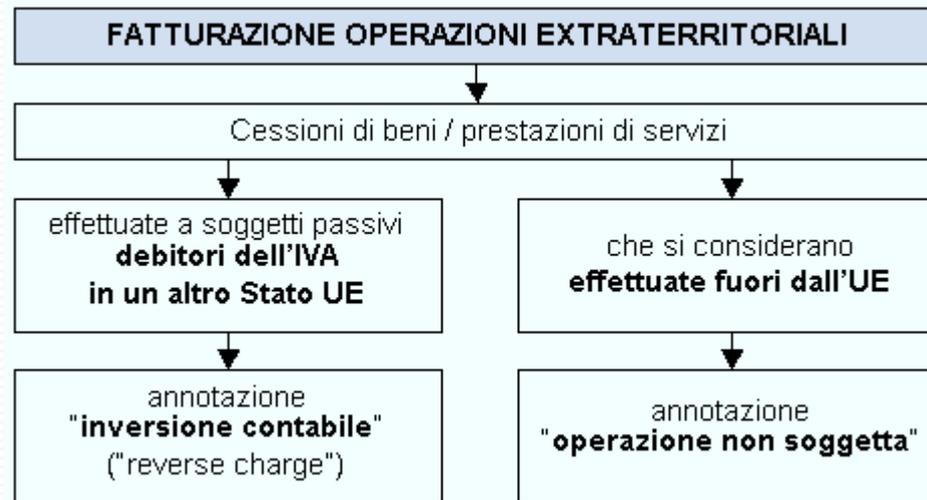
Obblighi inerenti l'imposta

SEGUE

Da tenere presente che nel caso in cui entrambi i soggetti siano non residenti e la prestazione risulti comunque territorialmente rilevante è necessario che sia il cedente o prestatore a nominare un proprio rappresentante fiscale o ad identificarsi direttamente posto che il comma 2 dell'art. 17 impone il meccanismo del reverse charge soltanto se la prestazione è stata realizzata nei confronti di soggetti passivi o soggetti ad essi assimilati stabiliti nel territorio dello Stato

Fatturazione delle operazioni

Fatturazione (L.228/2012 a decorrere dal 2013)



Elenchi riepilogativi Intrastat

Art. 50 comma 6 DPR 633/72

Presentazione mensile o trimestrale delle operazioni effettuate e/o registrate nel periodo con operatori economici soggetti passivi in altri stati membri.

- Cessione ed acquisti di beni;
- Servizi resi o ricevuti (solo 7 ter)

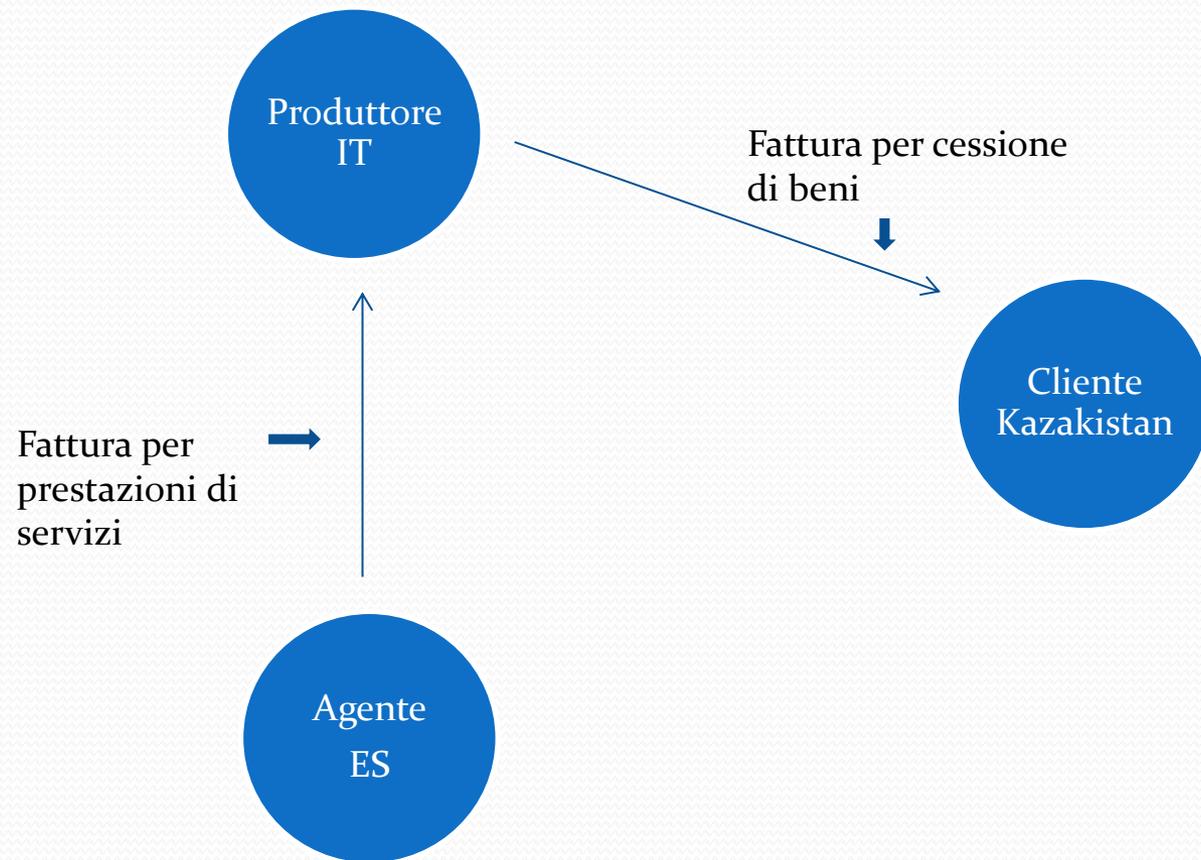
Rimborso dell'imposta

Quando un soggetto passivo italiano, in virtù delle norme sulla territorialità, assolve l'imposta in uno stato della UE se è legittimato alla detrazione può chiedere il rimborso dell'imposta all'autorità del suo paese (Agenzia delle Entrate), che compenserà il debito/credito con le altre autorità europee.

Caso n. 1

- Un'azienda Italiana esporta beni ad un cliente in Kazakistan mediante l'intervento di un agente residente in Spagna.

Caso n. 1



Caso n. 2

- Soggetto passivo italiano(fornitore) cede beni ad un soggetto passivo francese (rivenditore).
- Il soggetto passivo francese cede i beni ad un privato (non soggetto passivo) francese.
- Il soggetto passivo francese chiede al fornitore di installare i beni sull'immobile del privato.
- Il soggetto passivo italiano fa effettuare la prestazione ad un altro soggetto passivo italiano (istallatore).

Caso n. 2

