

Categorie di operazioni ai fini IVA

Classificazione delle operazioni

- **Operazioni rilevanti ai fini IVA:** sono tutte quelle operazioni per le quali coesistono tutti e tre i requisiti richiamati precedentemente. Rientrano in tale categoria:
 - **operazioni imponibili:** danno diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti;
 - **operazioni non imponibili:** danno diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti;
 - **operazioni esenti:** non danno diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti, salvo il caso dell'art. 19, lett. a-bis (sterilizzazione totale dell'IVA).

NB: alle operazioni non imponibili o esenti non viene applicata l'imposta.

- **Operazioni non rilevanti:** sono le operazioni non soggette, ovvero escluse dall'ambito di applicazione dell'IVA.

Operazioni rilevanti ai fini IVA

- **Operazioni interne:** Cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate in Italia nell'ambito di un'attività d'impresa o professionale/artistica;
- **Operazioni con l'estero:**
 - Cessioni/acquisti intracomunitari ed esportazioni: fattura senza IVA art. 8/DL 331/1993;
 - Lavorazioni/servizi a favore di soggetti passivi UE/Extra UE: F.C. IVA in base a direttiva 8/2008; per i servizi a favore di soggetti UE, rilascio fattura F.C. IVA + elenchi INTRASTAT;
 - Lavorazioni/servizi a favore di privati UE/Extra UE: IVA.

Attenzione errori nella tassazione beni franco fabbrica

- **Importazioni**

Operazioni irrilevanti ai fini IVA

- Per tali operazioni è assente:
 - Il presupposto soggettivo (sono realizzati da privati o non imprenditori o non professionisti) oppure
 - Il presupposto oggettivo (non sono cessioni di beni o prestazioni di servizi) oppure
 - Il presupposto territoriale (non sono realizzate in Italia).

- Le operazioni irrilevanti ai fini IVA (escluse) precludono l'esercizio della detrazione dell'IVA sugli acquisti, salvo per quelle di cui all'art. 19, c. 3 tra le quali quelle extraterritoriali che darebbero diritto alla detrazione dell'IVA qualora fossero imponibili se svolte in Italia (es. cessione bene immobile in FR).

Operazioni imponibili

- Le operazioni imponibili IVA devono essere fatturate e registrate su appositi registri concorrendo a determinare il volume d'affari del contribuente;
- Sono soggette all'applicazione dell'imposta (4%, 10%, 21%);
- Comportano obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione, versamento e dichiarazione;
- Rientrano nella determinazione del volume d'affari (escluse le cessioni di beni ammortizzabili).

Operazioni non imponibili

- Rientrano nel campo di applicazione dell'imposta ed essendo soggette agli obblighi di fatturazione e registrazione concorrono alla formazione del volume d'affari, ma non sono assoggettate al tributo.
- Consentono di recuperare l'IVA pagata a monte su acquisti e spese.
- Vi rientrano:
 - le cessioni destinate all'esportazione;
 - le operazioni ad esse assimilate;
 - i servizi internazionali;
 - le cessioni intracomunitarie (DL 331/1993).
- Diverse le operazioni r.c. (aliquota 0)

Operazioni non imponibili

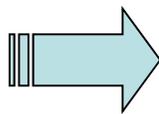
ARTICOLO	DEFINIZIONE
8	CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE
8-BIS	OPERAZIONI ASSIMILATE ALLE CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE
9	SERVIZI INTERNAZIONALI O CONNESSI AGLI SCAMBI INTERNAZIONALI
38-QUATER	ESPORTAZIONI MEDIANTE CESSIONE AI VIAGGIATORI STRANIERI
71	ESPORTAZIONI A: CITTA' DEL VATICANO, REPUBBLICA DI SAN MARINO
72	OPERAZIONI PREVISTE DA TRATTATI O ACCORDI
41 DL 331/93	CESSIONI INTRACOMUNITARIE

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

- Si tratta di cessioni per le quali esiste documentazione rilasciata alla dogana che comprova l'uscita dei beni dal territorio della UE.
- Vi rientrano i seguenti casi:
 - Esportazioni dirette;
 - Esportazioni triangolari;
 - Cessioni di beni con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità europea entro 90 giorni dalla consegna a cura del concessionario non residente o per suo conto;
 - Cessioni di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili e le prestazioni di servizi resi a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione o operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta.

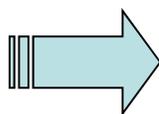
Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

IVA



L'esportazione ai fini Iva presuppone il trasferimento di proprietà dei beni; la prova dell'esportazione, ossia la fuoriuscita dei beni dal territorio Ue è condizione per fruire della non imponibilità

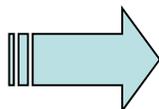
**NORMATIVA
DOGANALE**



Prescinde dal rapporto civilistico sottostante l'operazione, considerando rilevante la sola materiale uscita dei beni dalla Comunità

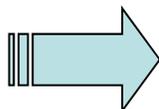
Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

DOGANA DI ESPORTAZIONE



È quella in cui la dichiarazione doganale, deve essere presentata; territorialmente è competente quella in cui l'esportatore è stabilito, ovvero le merci sono imballate o caricate per l'esportazione (art. 161 CdC)

DOGANA DI USCITA



Dogana frontaliere da cui la merce lascia materialmente il territorio della Comunità e che appone le attestazioni del visto uscire che costituiranno la prova dell'avvenuta cessione all'esportazione

DAU – Fino al 1° luglio 2007

- Veniva compilato in tre esemplari:
 - Il primo destinato alla dogana di esportazione;
 - Il secondo ai rilevamenti statistici dei traffici internazionali delle merci (ritirato dalla dogana di esportazione e trasmesso all'ISTAT);
 - Il terzo accompagnava le merci fino alla dogana di uscita che vi apponeva le attestazioni del visto uscire (timbro recante il nome della dogana con la relativa data) e lo restituiva allo speditore-esportatore quale prova dell'avvenuta esportazione.

DAU – Fino al 1° luglio 2007



IN CASO DI SMARRIMENTO

RICHIESTA DUPLICATO

**CIRC. AGENZIA DOGANE N. 72/D DEL
2002**

Progetto comunitario AES (Automated Export System)

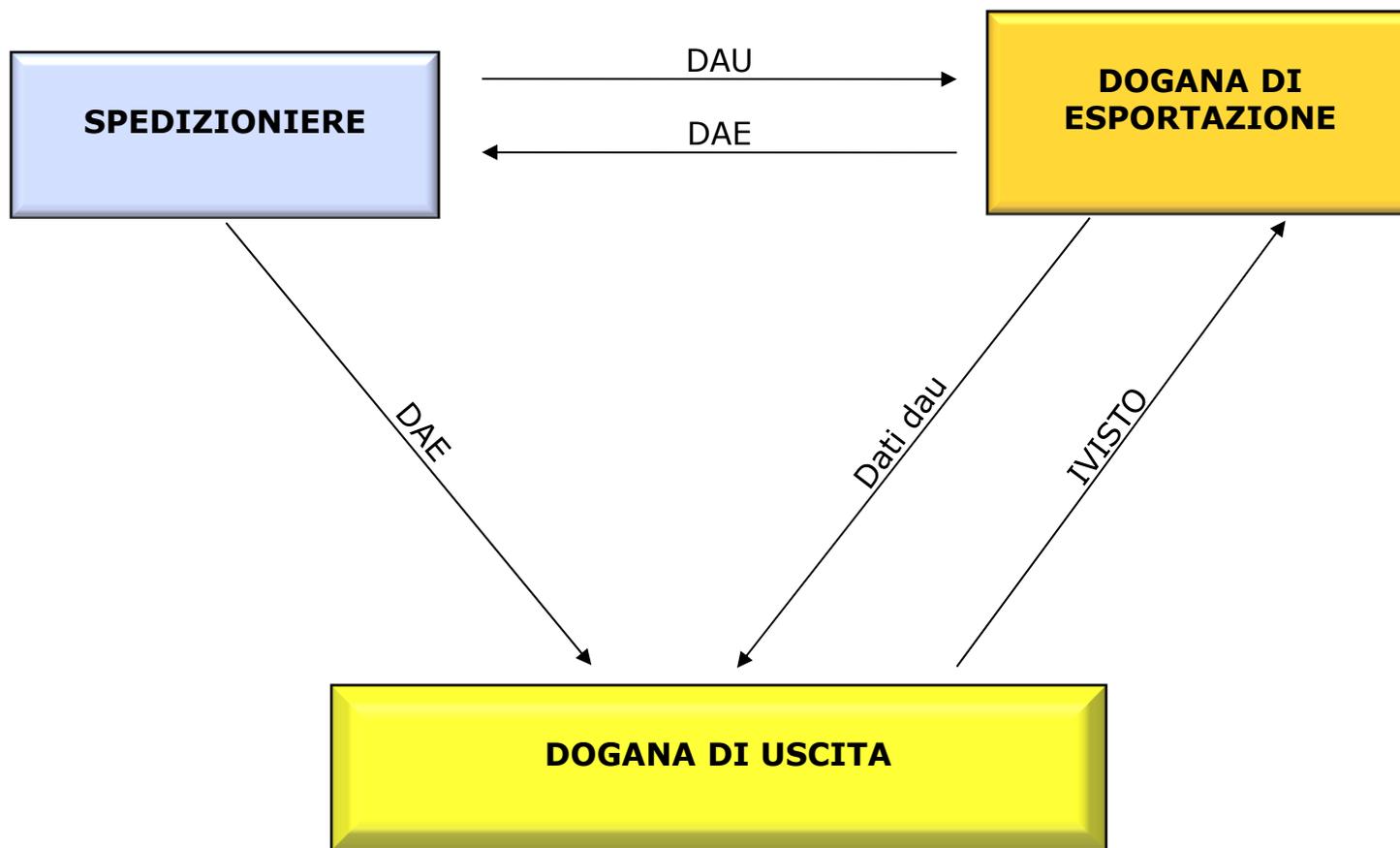
- Dal 1° luglio 2007 è stato adottato un regime che consente il tracciamento elettronico ed il controllo automatizzato delle operazioni di esportazione in ambito comunitario, attraverso uno scambio di messaggi tra i diversi uffici doganali coinvolti nei vari paesi comunitari. Il progetto è stato suddiviso in due fasi:
 - 1° luglio 2007 – fase 1 – ha introdotto lo scambio elettronico dei dati tra gli uffici doganali coinvolti nelle operazioni di esportazione (ufficio di esportazione e ufficio di uscita), mentre sul versante degli utenti/operatori è stata raggiunta l'informatizzazione della comunicazione del "visto uscire";
 - 1° luglio 2009 – fase 2 – prevede l'obbligatorietà dell'invio telematico della dichiarazione doganale di esportazione e introduce l'obbligo di una serie di dati ai fini della sicurezza.

Progetto comunitario AES (Automated Export System)

Visto telematico per prova esportazione:

- Registrazione della dichiarazione in **AIDA** (sistema informativo doganale): il sistema fornisce gli estremi di registrazione e l'identificativo comunitario MRN (**Movement Reference Number** – Notifica di esportazione sito internet dogane);
- Svincolo dell'operazione da parte dell'Ufficio di Esportazione con la consegna del DAE (Documento di Accompagnamento all'Esportazione);
- Comunicazione da parte dell'Ufficio di Uscita all'Ufficio di Esportazione dei risultati di uscita entro il giorno lavorativo successivo all'uscita delle merci dal territorio doganale comunitario;
- Comunicazione al dichiarante dell'esito dell'operazione AES tramite invio di un messaggio iVISTO;
- Monitoraggio delle dichiarazioni di esportazione da parte dell'Ufficio di Esportazione per le operazioni scadute per le quali non è pervenuto alcun messaggio entro 90 gg.

Progetto comunitario AES (Automated Export System)



Documento Amministrativo Unico (DAU)

- Il DAU costituisce la dichiarazione doganale per tutti i regimi doganali e le destinazioni doganali utilizzati dagli operatori. Esso è in uso dal 01.01.1993, è stato istituito dal Reg. Cee 2913/92 e la sua applicazione è stata disciplinata dal Reg. Ce 2454/93 (vedi circolare 331/d del 1996).
- Esso è utilizzato per:
 - le merci comunitarie dirette verso paesi terzi;
 - le merci provenienti da paesi terzi presentate in dogana per ottenere la loro destinazione;
 - le merci sottoposte a vincoli di carattere doganale che circolano nel territorio della Comunità.

Documento Amministrativo Unico (DAU)

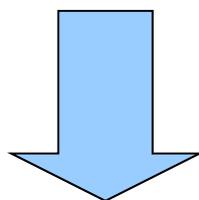
- Dal DAU si può evincere in linea generale:
 - il regime doganale prescelto;
 - la tipologia di merci movimentate;
 - i divieti economici e qualsiasi altra misura di politica commerciale adottata o da adottare;
 - la forma di garanzia prestata (globale o isolata) o l'eventuale esonero.
- La garanzia consente di tutelare la pretesa tributaria da eventuale mancata chiusura del regime di transito che si ha con l'appuramento (il quale se mancante comporterà l'attuazione di misure di ricerca e l'eventuale incameramento della garanzia).

Documento Amministrativo Unico (DAU)

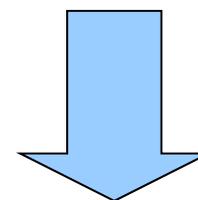
- Per ciò che concerne la compilazione del DAU, i codici in esso riscontrati identificano il regime doganale e la destinazione doganale cui è riferita l'operazione in dogana. In particolare, i codici utilizzati sono i seguenti:
 - **codice 0** - immissione in libera pratica;
 - **codice 1** - esportazione definitiva;
 - **codice 2** - esportazione temporanea;
 - **codice 3** - riesportazione;
 - **codice 4** - importazione definitiva;
 - **codice 5** - importazione temporanea;
 - **codice 6** - reimportazione;
 - **codice 7** - introduzione in deposito;
 - **codice 8** - transito;
 - **codice 9** - trasformazione sotto controllo doganale e altri regimi.

Documento di Accompagnamento all'Esportazione (DAE)

DOCUMENTO ACCOMPAGNAMENTO ESPORTAZIONE



Accompagna la merce dalla dogana di esportazione alla dogana di uscita (al posto dell'esemplare 3 del DAU)



Riporta il MRN
Movement Reference
Number

COMUNITÀ EUROPEA		ALLEGATO 31		A UFFICIO DI SPEDIZIONE / ESPORTAZIONE				
Esemplare per il paese di spedizione / esportazione	1	2 Speditore / Esportatore N.		1 DICHIARAZIONE				
				3 Formulari	4 Dist di carico			
				5 Articoli	6 Totale dei colli	7 Numero di riferimento		
		8 Destinatario N.		9 Responsabile finanziario N.				
				10 Paese prima destinazione	11 Paese di transazione	13 P. A. C.		
		14 Dichiarante / Rappresentante N.		15 Paese di spedizione / esportazione	15 C.P. sped. / esport. a b	17 Cod. P. destinaz. a b		
				16 Paese d'origine	17 Paese di destinazione			
		18 Identità e nazionalità del mezzo di trasporto alla partenza		19 Ctr.	20 Condizioni di consegna			
		21 Identità e nazionalità del mezzo di trasporto attivo che attraversa la frontiera		22 Moneta ed importo totale fatturato	23 Tasso di cambio	24 Natura della transazione		
		25 Modo di trasp. fino alla frontiera	26 Modo di trasporto interno	27 Luogo di carico	28 Dati finanziari e bancari			
1	29 Ufficio d'uscita		30 Localizzazione delle merci					
31 Colli e designazione delle merci	Marchi e numeri - N. contenitori - Quantità e natura			32 Artic. N.	33 Codice delle merci			
				34 Cod. P. d'origine a b	35 Massa lorda (kg)			
				37 REGIME	38 Massa netta (kg)		39 Contingenti	
				40 Dichiarazione sommaria / Documento precedente				
				41 Unità supplementari				
44 Menzioni speciali / Documenti presentati / Certificati ed autorizzazioni				Codice MS				
				46 Valore statistico				
47 Calcolo delle imposizioni	Tipo	Base imponibile	Aliquota	Importo	IMP			
	48 Dilazione di pagamento							
					49 Identificazione del deposito			
B DATI CONTABILI								
Totale:								
50 Obbligato principale N.			Firma:					
51 Uffici di passaggio previsti (e paesi)			rappresentato da Luogo e data:			C UFFICIO DI PARTENZA		
52 Garanzia non valida per			Codice		53 Ufficio di destinazione (e paese)			
D CONTROLLO DELL'UFFICIO DI PARTENZA			Timbro:		54 Luogo e data:			
Risultato:					Firma e nome del dichiarante/rappresentante:			
Suggeriti apposti: Numero:								
marche:								
Termine limite (data):								
Firma:								

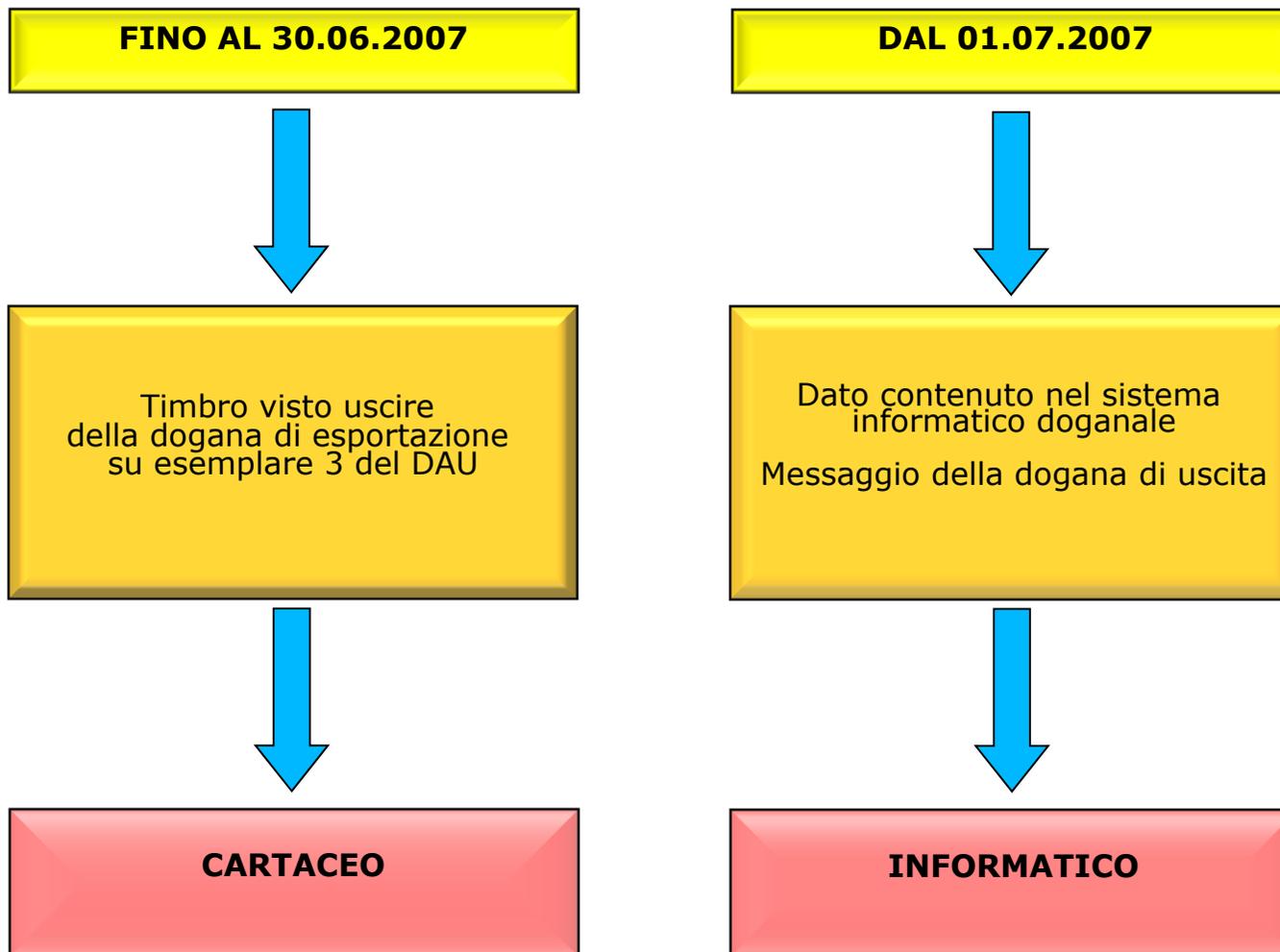
COMUNITÀ EUROPEA		1 DICHIARAZIONE		MRN		
DOCUMENTO DI ACCOMPAGNAMENTO DELLE ESPORTAZIONI	2 Speditore/Esportatore <input type="checkbox"/> N.	5 Articoli		6 Totale dei colli	Data del rilascio: Ufficio doganale:	
	8 Destinatario N.	15 C.P. sped./esport. a		17 Cod P. dest a		
	18 Identità del mezzo di trasporto alla partenza					
	29 Ufficio d'uscita					
	31 Colli e designazione delle merci	Marchi e numeri — Cont. contenitori — Quantità e natura		32 Artico N.	33 Codice delle merci	
44 Menzioni speciali/ Documenti presentati/ Certificati ed autorizzazioni			35 Massa lorda (kg)			
			38 Massa netta (kg)			
				40 Dichiarazione sommaria/Documento precedente		
				46 Valore statistico		
E CONTROLLO DELL'UFFICIO DI SPEDIZIONE/ESPORTAZIONE			K CONTROLLO DA PARTE DELL'UFFICIO DI USCITA			
Risultato:			Data di arrivo:			
Suggerimenti apposti: Numero:			Controllo dei sigilli:			
marche:			Osservazioni:			
Termine limite (data):						

Codice a barre e MRN

Dogana di uscita

Solo valore statistico

Prova esportazione



Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni dirette, 1° co., lett. a):

- Le esportazioni dirette si verificano quando il cedente italiano effettua la cessione direttamente nei confronti dell'acquirente finale extracomunitario (o per il tramite di un commissionario) e cura la spedizione o il trasporto dei beni fuori dal territorio della Comunità economica europea.
- Requisiti congiunti:
 - Il trasferimento della proprietà (no temporanee);
 - La materiale uscita dei beni fuori dal territorio UE;
 - Il trasporto o la spedizione dei beni eseguite *"a cura o a nome dei cedenti"*.

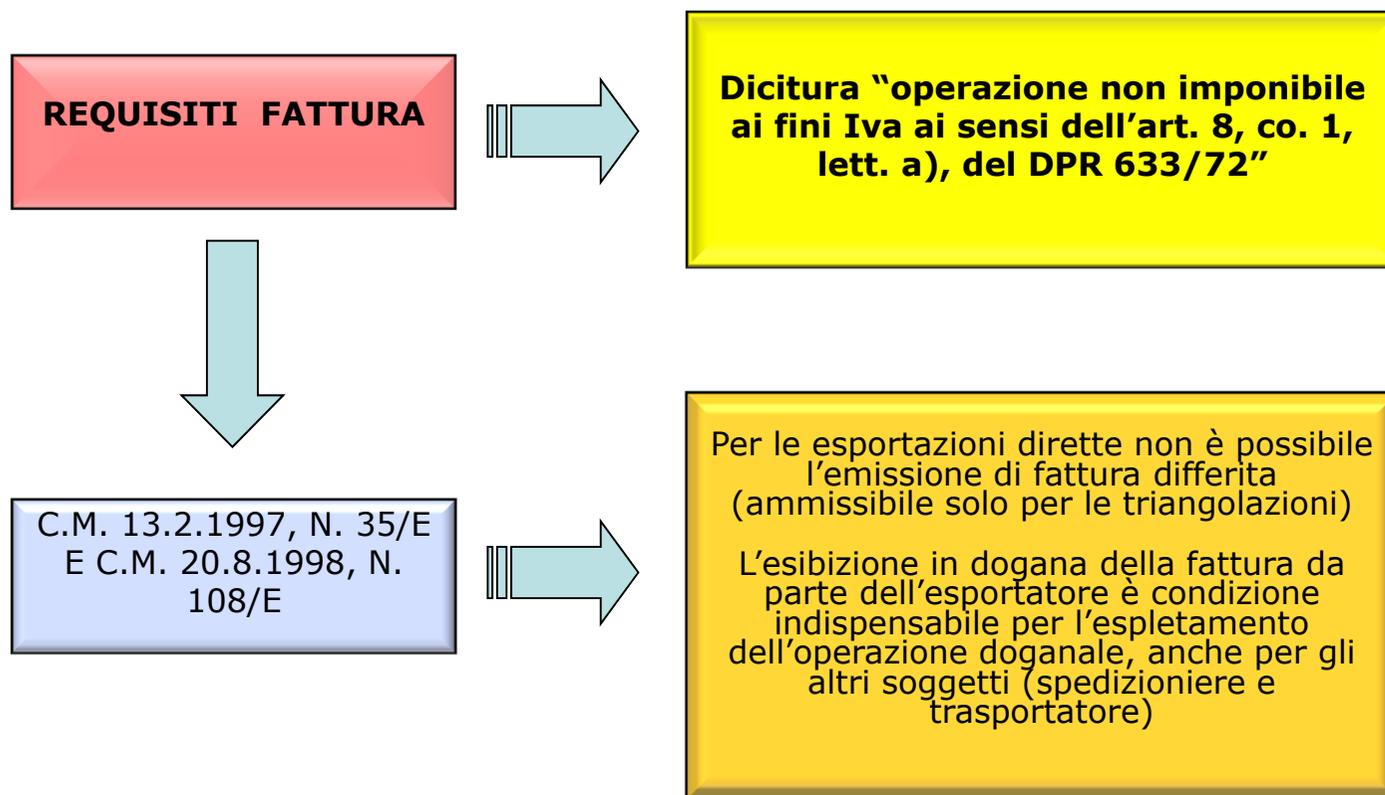
Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni dirette, 1° co., lett. a):

- A differenza delle esportazioni eseguite a cura del cessionario non residente non esiste alcun limite temporale per l'uscita dei beni dal territorio della UE;
- Non è necessario il requisito dell'onerosità (onerosità necessaria però per la formazione del plafond);
- La Circ. 12/E del 19 aprile 1981 considera cessioni all'esportazione anche quelle eseguite senza pagamento di corrispettivo, mediante la procedura doganale c.d. *"franco valuta"*.

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni dirette, 1° co., lett. a):



Esportazioni di navi

- *"Le navi nazionali, iscritte nelle matricole o nei registri, si intendono destinate al consumo fuori del territorio doganale, quando vengono cancellate dalle matricole o dai registri, per uno dei motivi indicati nel primo comma, lettere c) e d) dell'art. 163 del codice della navigazione"* (art. 36 TU doganale);
- In particolare, la lett. d) stabilisce che *"la nave è cancellata dal registro di iscrizione quando è stata iscritta in un registro straniero"*;
- Pertanto, quando risulta che un'imbarcazione costruita in Italia sia di nazionalità estera in quanto iscritta in un registro estero, viene superata la pregiudiziale dell'effettivo trasporto o spedizione della nave all'estero (R.M. 18 marzo 1992, n. 500926).

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni congiunte, 1° co., lett. a):

- I beni prima di essere esportati possono essere sottoposti, per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, ad operazioni di lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio;
- Tale disposizione va collegata con quanto disposto dal successivo art. 9, co. 1, n. 9), che considera non imponibili i trattamenti eseguiti 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”*;
- Dal 1° gennaio 2010, tuttavia, le lavorazioni eseguite per conto di soggetti passivi non residenti si considerano f.c. IVA, indipendentemente dal luogo in cui viene eseguita la lavorazione.

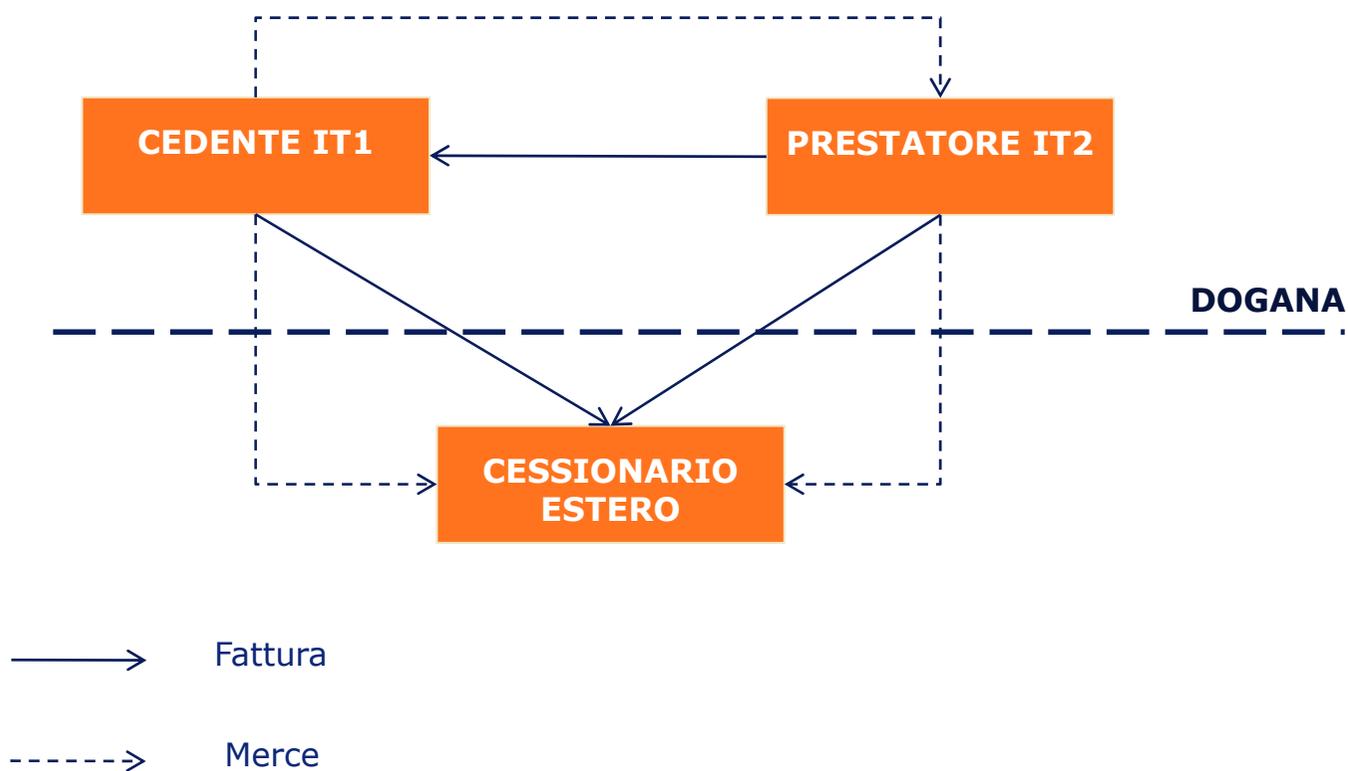
Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni congiunte, 1° co., lett. a):

- *Esportazione con lavorazione per conto di committente non residente:*
 - la cessione della merce da parte del primo cedente è operazione non imponibile ex art. 8, co. 1, lett. a);
 - La successiva lavorazione è operazione f.c. IVA ex art. 7-ter, per cui non è più utilizzabile beneficio della non imponibilità previsto dal successivo art. 9;
- *Esportazione con lavorazione per conto di committente residente:*
 - La lavorazione non gode della norma agevolativa di cui all'art. 9 per cui deve essere assoggettata ad IVA, salvo che il committente non rilasci dichiarazione d'intento;
 - Se il bene è esportato a cura del cedente si ha cessione non imponibile ex art. 8, co. 1, lett. a).

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni dirette 1° co., lett. a)



Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni tramite commissionari, 1° co., lett. a):

- Nelle cessioni all'esportazione, sia dirette che triangolari, possono inserirsi i commissionari dei cedenti (*commissionari alla vendita*) oppure quelli dell'acquirente nazionale per le cessioni triangolari e del cliente estero (*commissionari all'acquisto*) senza interrompere l'operazione con l'estero;
- In caso di cessioni all'esportazione tramite commissionari, il regime di non imponibilità delle cessioni all'esportazione si estende anche al rapporto tra il committente ed il commissionario che agisce in nome proprio;
- Le fatture emesse dai commissionari al cliente estero sia le fatture interne emesse dai committenti nei confronti dei commissionari sono cessioni non imponibili.

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni triangolari, 1° co., lett. a):

- Nelle operazioni di esportazione triangolare, il primo operatore nazionale IT1 (**primo cedente**), identificato ai fini IVA nel territorio italiano, vende i beni al secondo operatore IT2 (**primo acquirente o promotore della triangolare**), anch'egli identificato in Italia, il quale rivende i beni ad un terzo operatore estero (**secondo acquirente**) e incarica IT1 di consegnare i beni direttamente fuori dal territorio comunitario.
- Ai sensi dell'art. 8, co. 1, lett. a), entrambe le operazioni costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili se il primo cedente provi di aver provveduto, su incarico del proprio acquirente, anche tramite terzi, a trasportare o spedire i beni direttamente fuori dal territorio comunitario;

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni triangolari 1° co., lett. a)



Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni triangolari, 1° co., lett. a):

- **C.M. 9.4.1981, n. 12** (prima interpretazione): la triangolazione è regolare solo se il trasporto dei beni verso l'estero avviene alternativamente:
 - Direttamente con mezzi del primo cedente;
 - Con l'intervento di un vettore terzo, ma in tal caso la fattura del trasporto deve essere intestata direttamente al primo cedente, il quale deve provvedere altresì al pagamento della stessa.

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

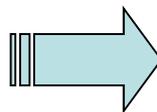
Esportazioni triangolari, 1° co., lett. a):

- **Art. 13, co. 1, Legge n. 413/91:** interpreta in maniera autentica l'art. 8, lett. a), stabilendo che *"non ha rilevanza, ai fini della prova, il soggetto al quale viene intestata la fattura del trasporto"*, in quanto la regolarità della triangolazione è data dalla doppia vidimazione apposta dall'Ufficio doganale su un esemplare sia della fattura del primo cedente, sia sulla fattura emessa dal secondo cedente;
- **R.M. 26.5.2000, N. 72/E:** è necessario che la *"spedizione o consegna dei beni all'estero venga eseguita dal cedente nazionale o tramite terzi dallo stesso incaricati"*. È pertanto necessario che l'incarico del trasporto (ossia la conclusione del contratto di trasporto) avvenga a nome del primo cedente.

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

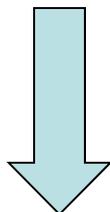
Esportazioni triangolari, 1° co., lett. a):

R.M. 4.3.1995 N. 51/
NOTA Dogane 25.7.96 n.
17660/1346E



La circostanza che la fattura emessa dal trasportatore sia intestata al cessionario nazionale (secondo cedente), in luogo del primo cedente, non inficia la triangolazione, così come se la fattura del trasportatore venga pagata dal secondo cedente

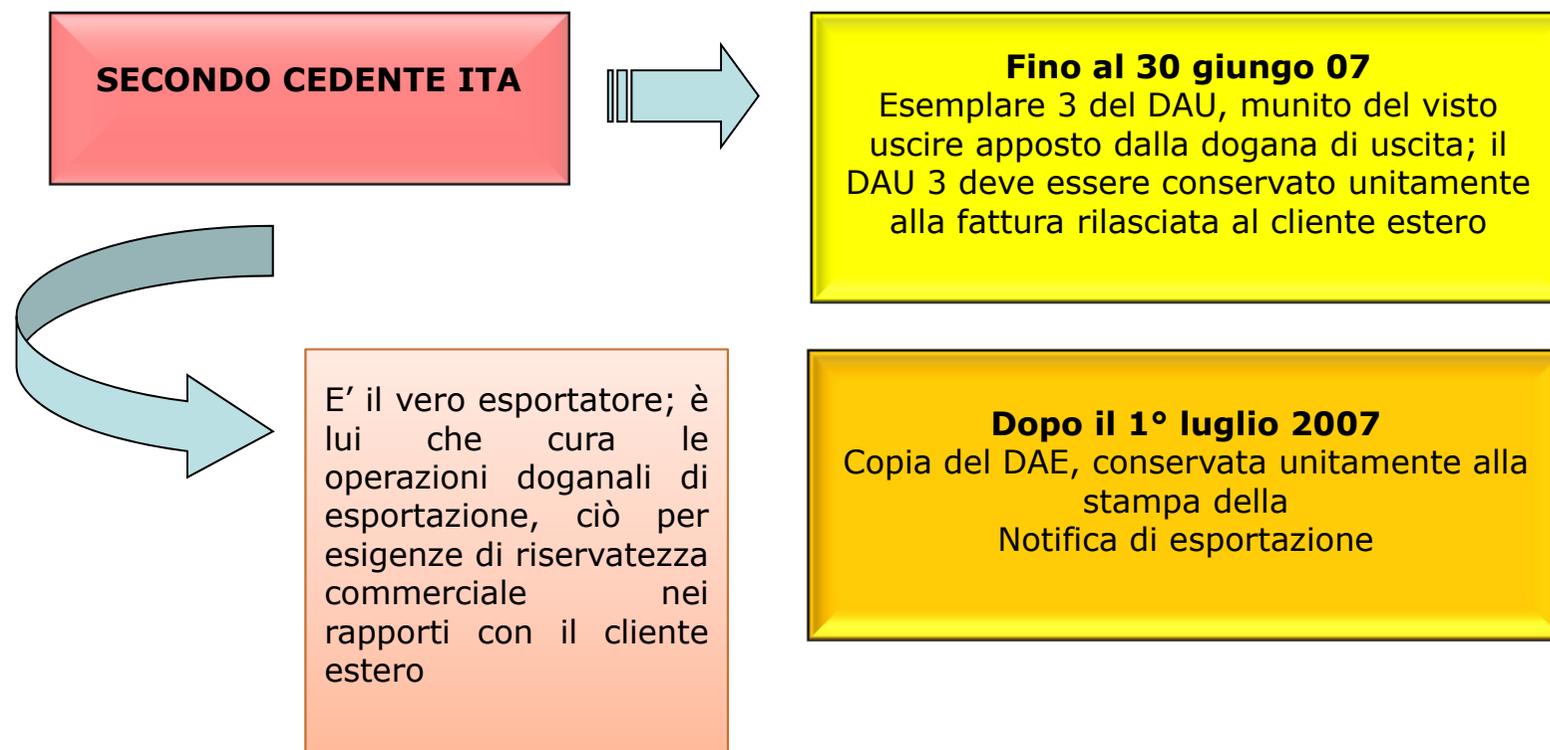
L'aspetto rilevante resta quello della materiale commissione del trasporto che deve essere attribuibile al primo cedente



Al fine di agevolare le esportazioni e salvaguardare le esigenze di riservatezza commerciale, appare logico che sarà il cessionario (secondo cedente) che opererà in dogana ed al quale verrà intestata la dichiarazione doganale, in quanto al primo cedente è solo richiesto di curare il trasporto della merce al di fuori della Ue e non l'operazione doganale di esportazione

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni triangolari, 1° co., lett. a):



Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni triangolari, 1° co., lett. a):

PRIMO CEDENTE ITA

In caso di fatturazione immediata è necessario:

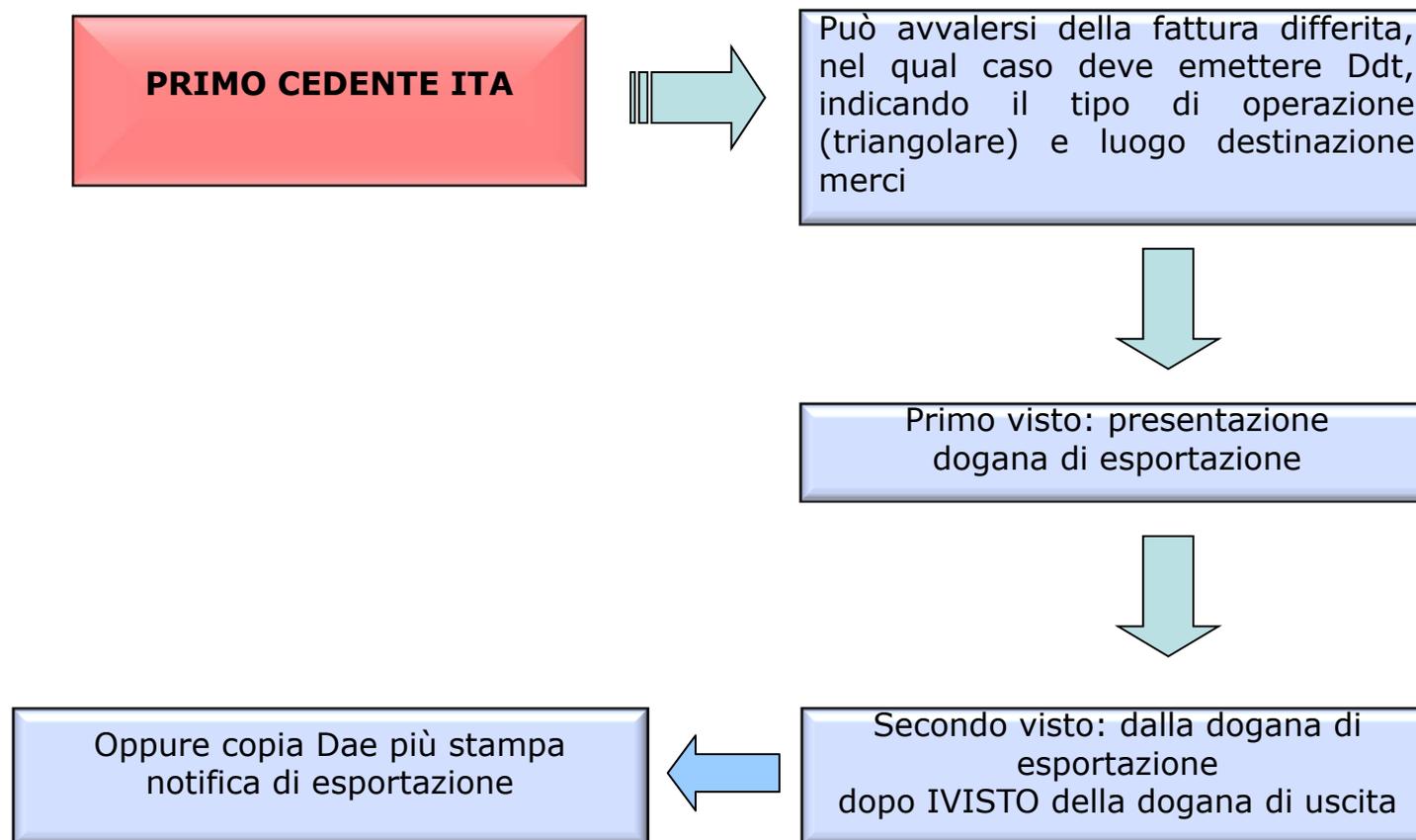
- un visto della dogana di partenza sulla fattura di IT1 a IT2, con l'indicazione del DAU emesso;
- un secondo visto sulla medesima fattura, apposto sempre dalla dogana interna, dietro presentazione del documento di esportazione (intestato a IT2) munito del visto uscire apposto dalla dogana di uscita.

Questa procedura consente al promotore della triangolazione (IT2) di evitare che il proprio fornitore venga a conoscenza delle generalità del proprio cliente extra comunitario; è infatti la "dogana di apertura della pratica" che verifica la regolarità del documento doganale e la certifica a favore del secondo cedente.

Un'alternativa, prevista sempre dalla C.M. 35/1997, sarebbe quella che IT2 conservasse copia del documento di esportazione munito del visto a uscire (intestato a IT1); questa soluzione non garantisce la necessaria riservatezza

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

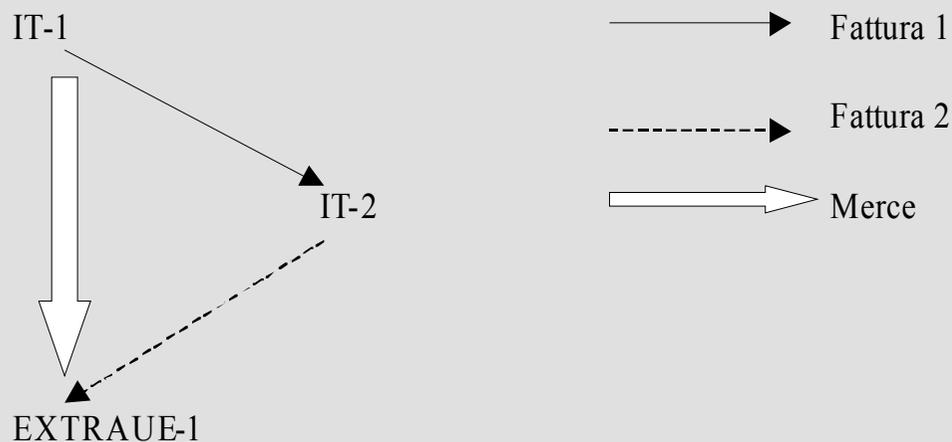
Esportazioni triangolari, 1° co., lett. a):



Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni triangolari, 1° co., lett. a):

ESEMPIO

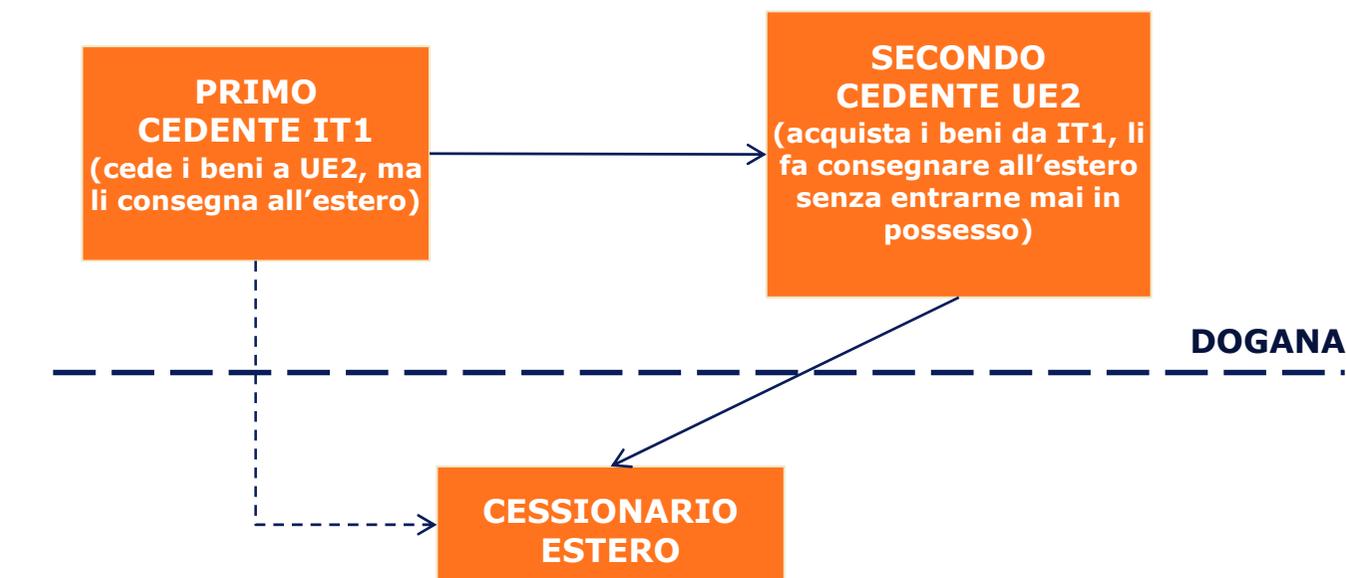


Nell'esempio :

- IT-2 conserva il documento doganale munito del visto uscire;
- IT-1 fornisce una copia della propria fattura (o ddt integrato) alla dogana di partenza in apertura della procedura. Tale documento deve:
 1. essere ulteriormente vistato dalla dogana di partenza (dopo esibizione del DAU 3 con visto uscire della dogana di uscita) per attestare che la merce è effettivamente uscita dal territorio doganale comunitario;
 2. essere conservato unitamente alla copia del DAU 3 con visto uscire (intestato a IT -2).

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Altre triangolazioni



————> Fattura

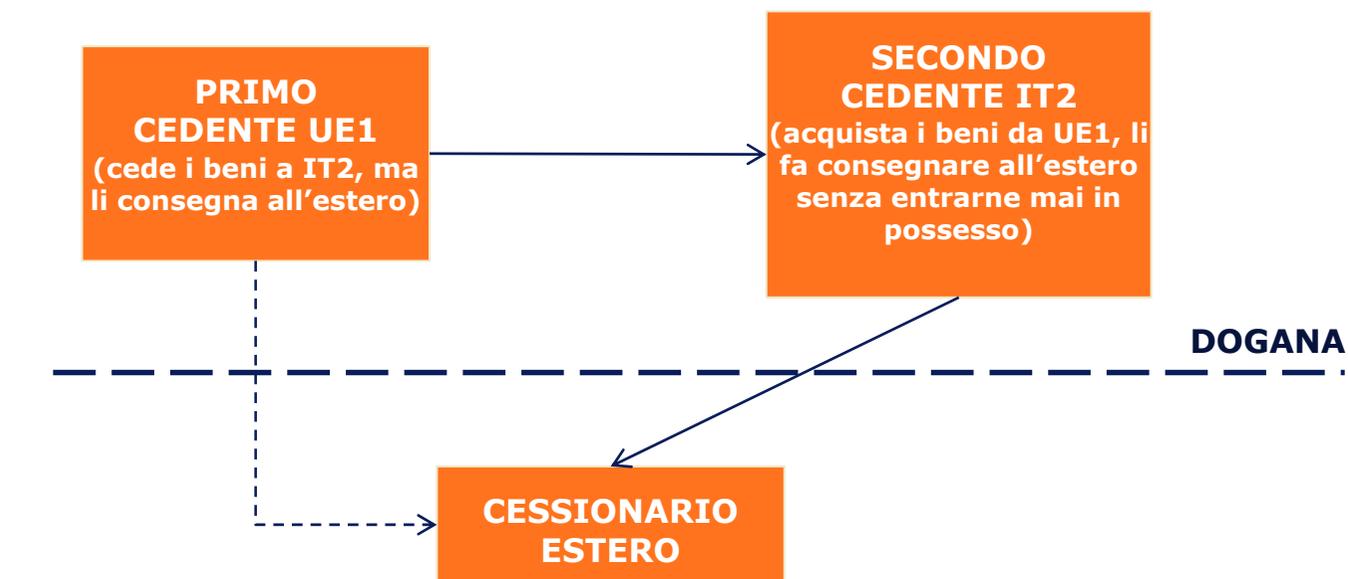
- - - - -> Merce

Primo cedente: fattura non imponibile ex art. 8, co. 1, lett. a), nei confronti del secondo cedente Ue (trasporto a cura del primo cedente).

Non è operazione intracomunitaria.

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Altre triangolazioni



————> Fattura
-----> Merce

Secondo cedente ITA: operazione fuori campo Iva art. 7 (non è operazione intracomunitaria né un'esportazione); l'operazione non genera plafond

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Triangolazioni Plafond

PRIMO CEDENTE ITA



Plafond pari all'ammontare fatturato al secondo cedente

SECONDO CEDENTE ITA



Plafond libero pari alla differenza tra importo fatturato all'acquirente estero ed importo ricevuto dalla fattura del primo cedente

Plafond vincolato, fino a concorrenza importo ricevuto dalla fattura del primo cedente, utilizzabile per acquisti o importazioni di beni da esportare entro 6 mesi dal loro acquisto, senza aver subito trasformazioni, adattamenti o modificazioni

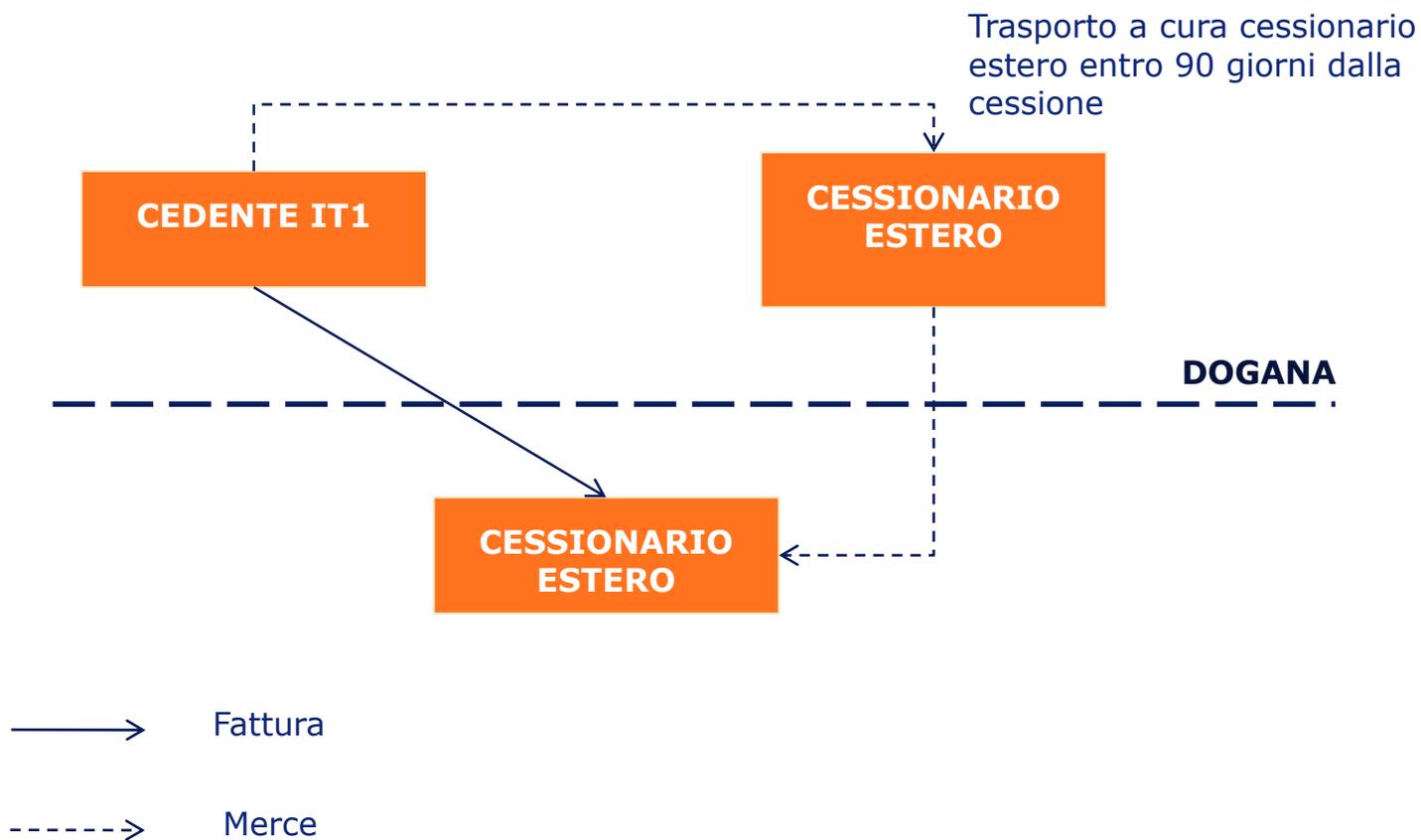
Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni improprie, 1° co., lett. b):

- È il caso in cui un operatore non residente provvede a ritirare direttamente o tramite terzi la merce presso il cedente italiano ovvero si fa consegnare i beni in un determinato punto del territorio italiano e cura poi, entro 90 giorni dalla data della consegna, il trasporto e la successiva esportazione all'estero dei beni, allo stato originario e senza far eseguire lavorazioni o trasformazioni sugli stessi
- Il trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità deve avvenire *"a cura del cessionario non residente o per suo conto"*, per cui:
 - Le cessioni con INCOTERMS appartenenti ai gruppi C e D non rientrano nella lett. b) dell'art. 8, ma nella lett. a);
 - possono, invece, rientrare nella lett. b) le cessioni con INCOTERMS appartenenti ai gruppi E ed F.

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni improprie 1° co., lett. b)



Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

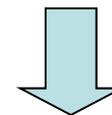
Esportazioni improprie, 1° co., lett. b):

ESPORTATORE



E' il cessionario non residente, che deve:

- Esportare la merce entro 90 giorni
- Far vidimare la fattura del cedente dalla dogana di uscita e restituirla al cedente stesso



L'esportazione non si perfeziona se:

- La merce perviene alla dogana di esportazione oltre i 90 giorni dalla data di consegna della merce; in tal caso la dogana nega l'apposizione della vidimazione su un esemplare della fattura;
- Il cessionario non residente non richieda l'apposizione della vidimazione sulla fattura del cedente o non ne curi il successivo inoltro al cedente nazionale.

In tali ipotesi, l'operazione deve essere assoggettata ad Iva da parte del cedente nazionale.

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Acconti su esportazioni:

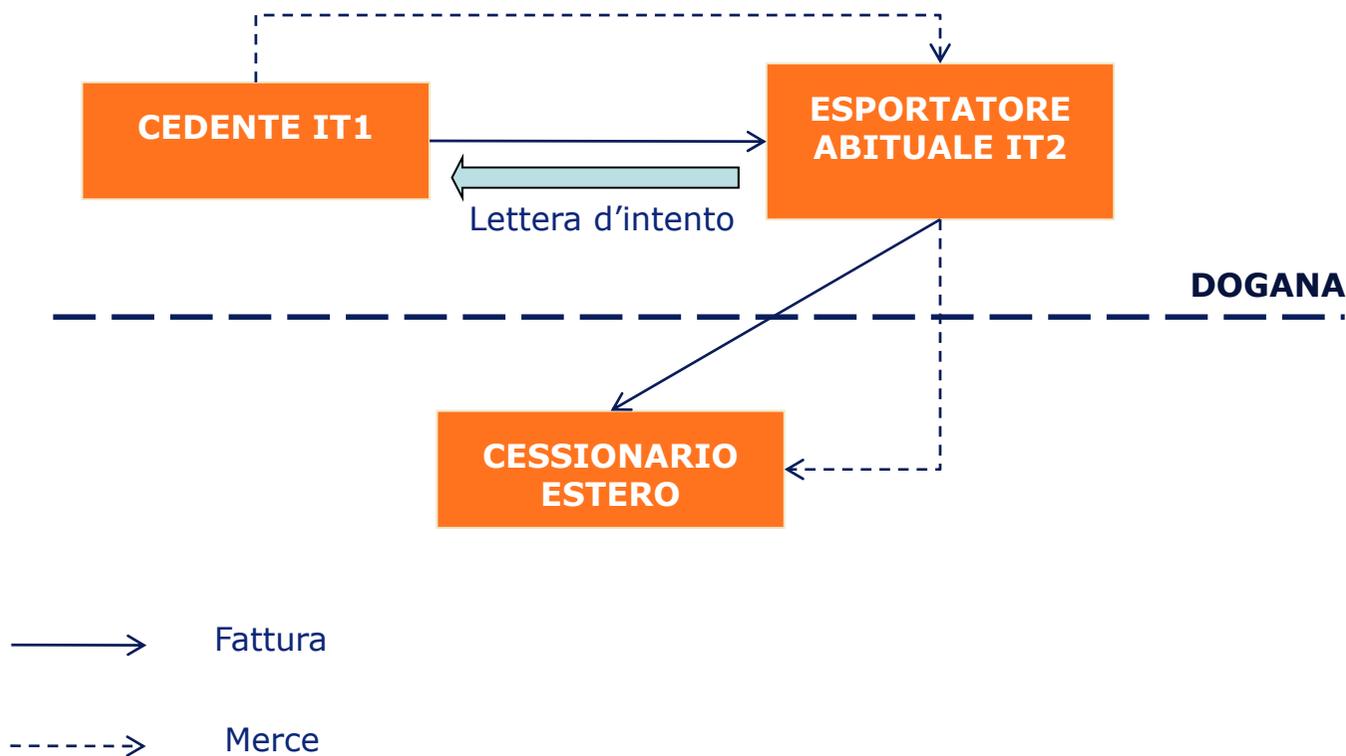
- Il pagamento di acconti relativi a cessioni di beni destinati ad essere esportati sono "non imponibili" alle seguenti condizioni (R.M. 18.4.1975, n. 525446):
 - Al momento del pagamento di ciascuna fattura di acconto deve essere emessa fattura "non imponibile ai sensi dell'art. 8";
 - Al momento della consegna o spedizione dei beni cui si riferiscono gli acconti, deve essere emessa fattura non imponibile art. 8, recante il prezzo pattuito nonché gli estremi delle fatture già emesse per gli acconti; tale fattura è quindi riepilogativa e va registrata solo per la parte di corrispettivo che eccede gli acconti ricevuti;
 - Se il corrispettivo dell'esportazione è già stato interamente pagato dalle fatture di acconto, è possibile emettere una fattura riepilogativa con valore "zero" che ha la funzione di documentare l'operazione ai fini dell'espletamento delle operazioni doganali. Tale fattura va annotata distintamente nel registro delle fatture emesse e non concorre alla formazione del volume d'affari.

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

- **Cessioni verso esportatori abituali (art. 8, c. 1, lett. c)**
- Non si tratta di vere e esportazioni, bensì di operazioni il cui trattamento ai fini IVA è ad esse assimilato al fine di evitare che gli esportatori si trovino sistematicamente in posizione creditoria rispetto al sistema IVA;
- Gli esportatori abituali, ricorrendone le condizioni, possono acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'IVA, entro un dato limite annuale (**plafond**);
- Tale "*esportazione*" non è quindi un'operazione che comporta la fuoriuscita dei beni dal territorio comunitario, bensì si tratta di un'operazione interna;
- Il cedente, pertanto, effettua un'operazione non imponibile ex art. 8, co. 1, lett. c), ma tale operazione non determina lo status di esportatore abituale, né genera plafond disponibile.

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Cessioni verso esportatori abituali (art. 8, c. 1, lett. c)

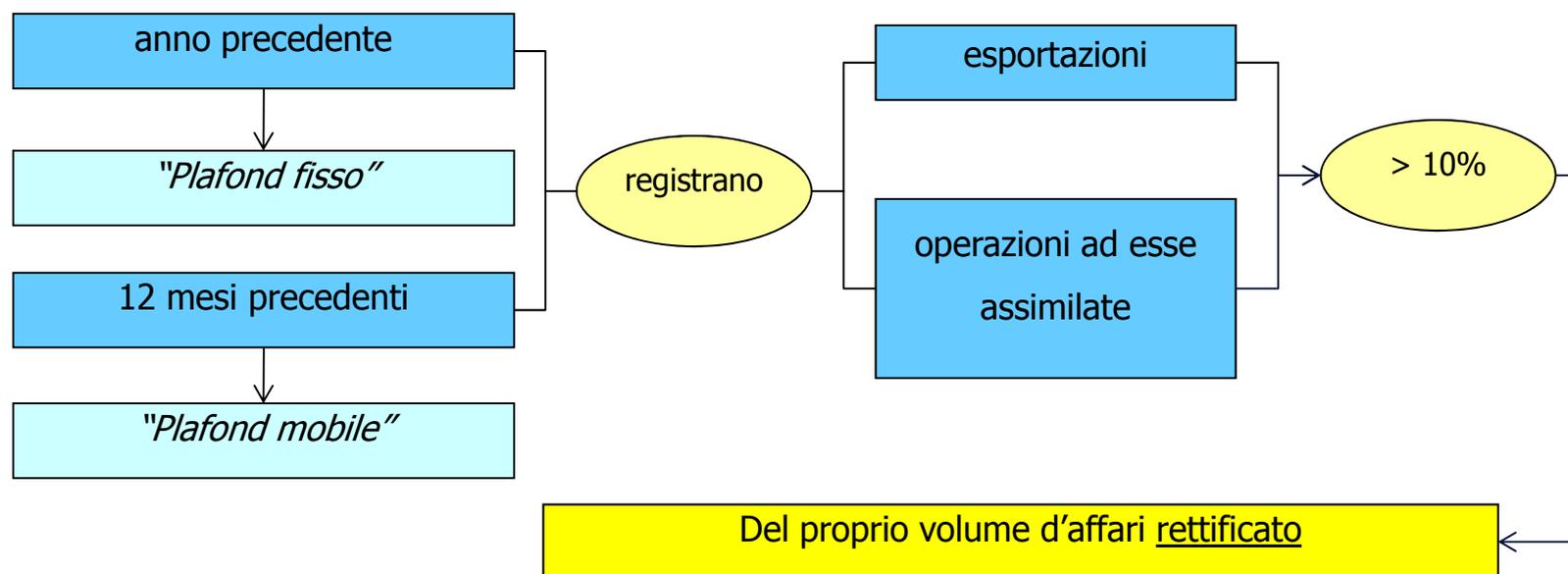


Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

- **Cessioni verso esportatori abituali (art. 8, c. 1, lett. c)**
- Acquisiscono lo *status* di **esportatore abituale**, i contribuenti che nell'anno solare precedente, ovvero negli ultimi 12 mesi, hanno registrato cessioni all'esportazione o altre operazioni assimilate, per un ammontare superiore al 10 per cento del volume d'affari.
- Le operazioni da considerare per lo status di esportatore abituale devono rientrare nell'attività propria dell'impresa;
- Acquisti ammessi con lettera d'intento:
 - Materie prime, semilavorati, prodotti finiti, ecc.;
 - Beni ammortizzabili (esclusi i fabbricati e le aree edificabili);
 - Servizi di trasformazione, lavorazione, montaggio e simili;
 - Prestazioni di servizi;
 - Altre spese generali.

Cessioni verso esportatori abituali (art. 8, c. 1, lett. c)

- Acquisiscono lo status di "esportatore abituale" (quindi il diritto ad acquistare in "sospensione" di imposta) i soggetti indicati nello schema seguente:



Cessioni verso esportatori abituali (art. 8, c. 1, lett. c)

Esportazioni dirette e triangolari	art. 8 lett. A)
Esportazioni a cura del cessionario non residente	art. 8 lett. B)
Cessioni assimilate alle esportazioni (ad esempio: cessioni di navi aeromobili, dotazioni di bordo etc.), se effettuate da soggetti per cui costituiscono l'oggetto principale dell'attività	art. 8 bis, co. 1
Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali (ad esempio: spedizioni, trasporti, carico, scarico, stivaggio etc. di beni destinati all'esportazione) se effettuate da soggetti per cui costituiscono l'oggetto principale dell'attività	art. 9, co. 1
Operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e della Repubblica di San Marino	art. 71
Cessioni di beni a sedi diplomatiche, consolari, comandi militari di altri Stati, etc.	art. 72
Cessioni intracomunitarie dirette	art.41 dl 331/93

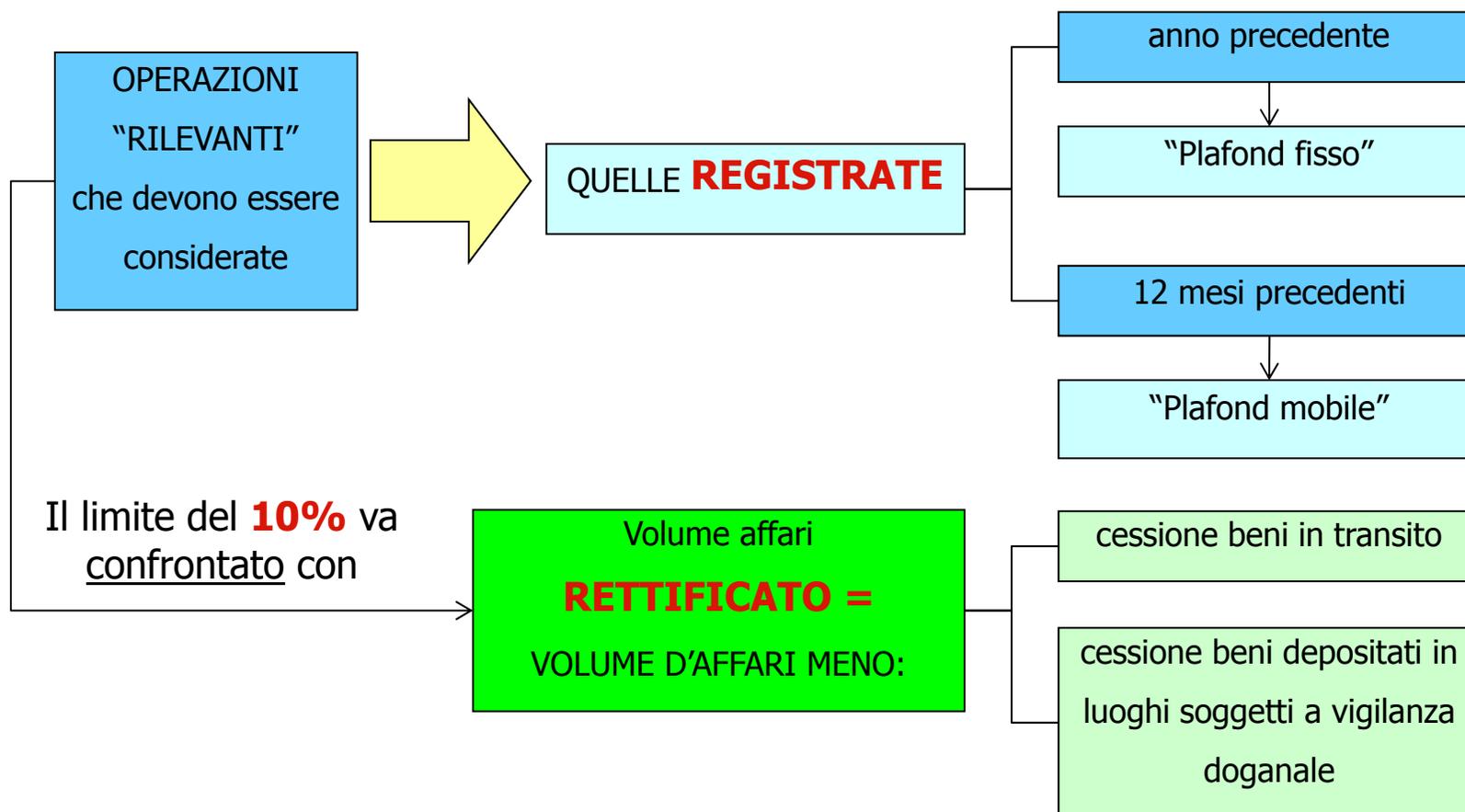
Cessioni verso esportatori abituali (art. 8, c. 1, lett. c)

Plafond prestazioni di servizi intracomunitari (artt. 40-41 del D.L. 331/1993):

- Le prestazioni di servizi intracomunitari sono escluse dal plafond e dal computo della determinazione di esportatore abituale (10%)

Cessioni verso esportatori abituali (art. 8, c. 1, lett. c)

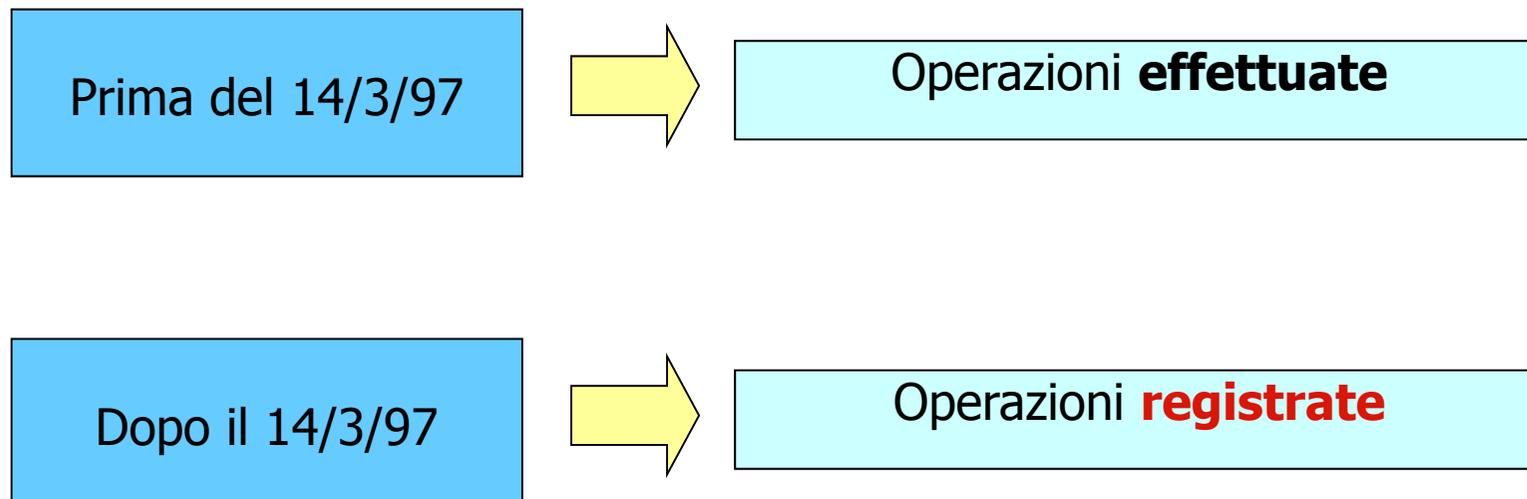
Verifica status esportatore e volume affari rettificato



Cessioni verso esportatori abituali (art. 8, c. 1, lett. c)

Momento costitutivo plafond:

- Per effetto dell'entrata in vigore della L. 28/97, di recepimento della Direttiva 95/7/CE, rilevano le operazioni registrate nel periodo di riferimento (si tratta di una semplificazione rispetto alla normativa precedente che considerava le operazioni effettuate).



Cessioni verso esportatori abituali (art. 8, c. 1, lett. c)

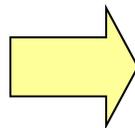
Momento costitutivo plafond:

- In data 1 dicembre 2010, la ditta Alfa Srl emette fattura in relazione al versamento di un acconto su una cessione all'esportazione. Tale operazione viene registrata regolarmente. In base a quanto visto nella slide precedente, anche alla luce della richiamata C.M. 145/1998, si ritiene che:
 - l'operazione partecipa alla formazione del plafond;
 - nel caso in cui l'operazione di fornitura alla fine non abbia luogo, il plafond dovrà considerarsi come mai creato. Qualora la ditta Alfa Srl nel frattempo abbia già utilizzato l'intero plafond, si troverà in una delle ipotesi di **splafonamento**, con conseguente necessità di regolarizzazione, nei modi di seguito descritti.

Cessioni verso esportatori abituali (art. 8, c. 1, lett. c)

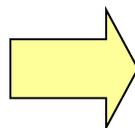
Beni e servizi acquistabili con utilizzo del plafond

Prima del 14/3/97



Il plafond poteva essere usato SOLO per acquisti beni / servizi inerenti l'attività di esportazione.
PRECLUSO PER BENI AMMORTIZZABILI

Dopo il 14/3/97



Qualsiasi bene o servizio è acquistabile con utilizzo del plafond, uniche eccezioni:
Fabbricati ed aree fabbricabili
Beni e servizi con Iva indetraibile ex art. 19 e seguenti

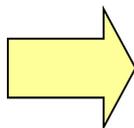
Entrata in vigore Legge 28/1997, in recepimento Direttiva 95/7/CE

→ Anche in locazione / leasing

Cessioni verso esportatori abituali (art. 8, c. 1, lett. c)

Lettera d'intento

Articolo 6



Prima dell'effettuazione degli acquisti in sospensione di imposta,
rilascio al fornitore di una dichiarazione
(DICHIARAZIONE DI INTENTO)

Deve:

- *essere conforme al modello ufficiale, essere datata, numerata progressivamente, sottoscritta, registrata entro 15 giorni dall'emissione in apposito registro o apposita sezione registro fatture emesse /corrispettivi (le dichiarazioni ricevute vanno registrate entro 15 giorni dal ricevimento in apposito registro + obbligo di trasmissione AE entro il 16 di ogni mese);*
- *essere emessa in duplice esemplare (uno da consegnare, uno da conservare);*
- *essere consegnata anteriormente all'effettuazione dell'operazione*
- *riguardare singola operazione / periodo di tempo / ammontare determinato.*

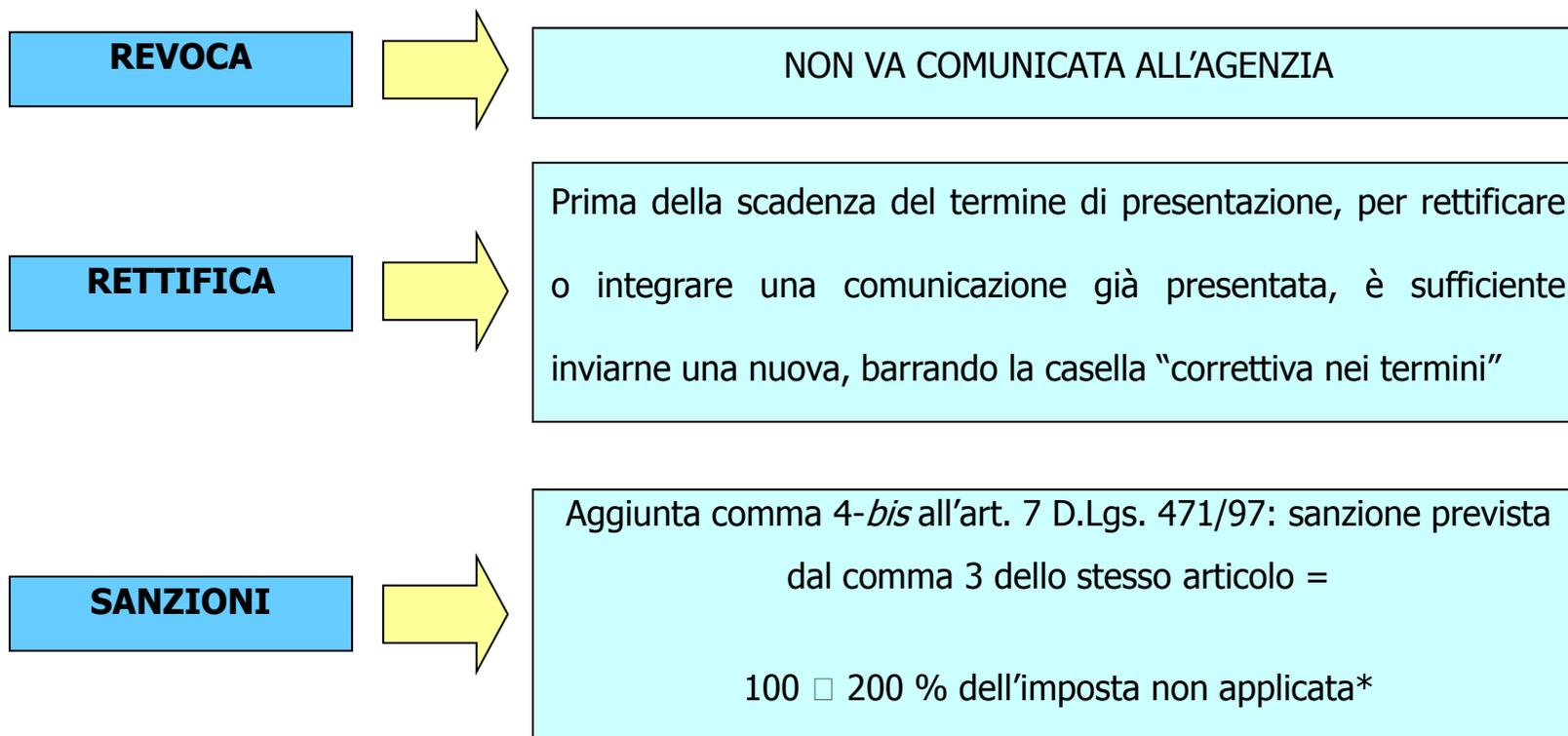
Cessioni verso esportatori abituali (art. 8, c. 1, lett. c)

Trasmissione all' Agenzia delle Entrate:

- Con la Finanziaria 2005, è stato introdotto un ulteriore adempimento a carico dei soggetti che ricevono lettere d'intento;
- L'obbligo consiste nel comunicare all' Agenzia delle Entrate entro il 16 del mese successivo a quello di ricevimento ed esclusivamente in via telematica i dati delle lettere d'intento ricevute;
- Il modello di comunicazione dei dati contenuti nelle dichiarazioni ricevute, scaricabile dal sito dell' Agenzia delle Entrate è stato predisposto per consentire ai soggetti che cedono beni o forniscono servizi nei confronti di contribuenti che si avvalgono della facoltà di effettuare acquisti senza applicazione dell'imposta, di comunicare all' Agenzia delle entrate i dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento ricevute.

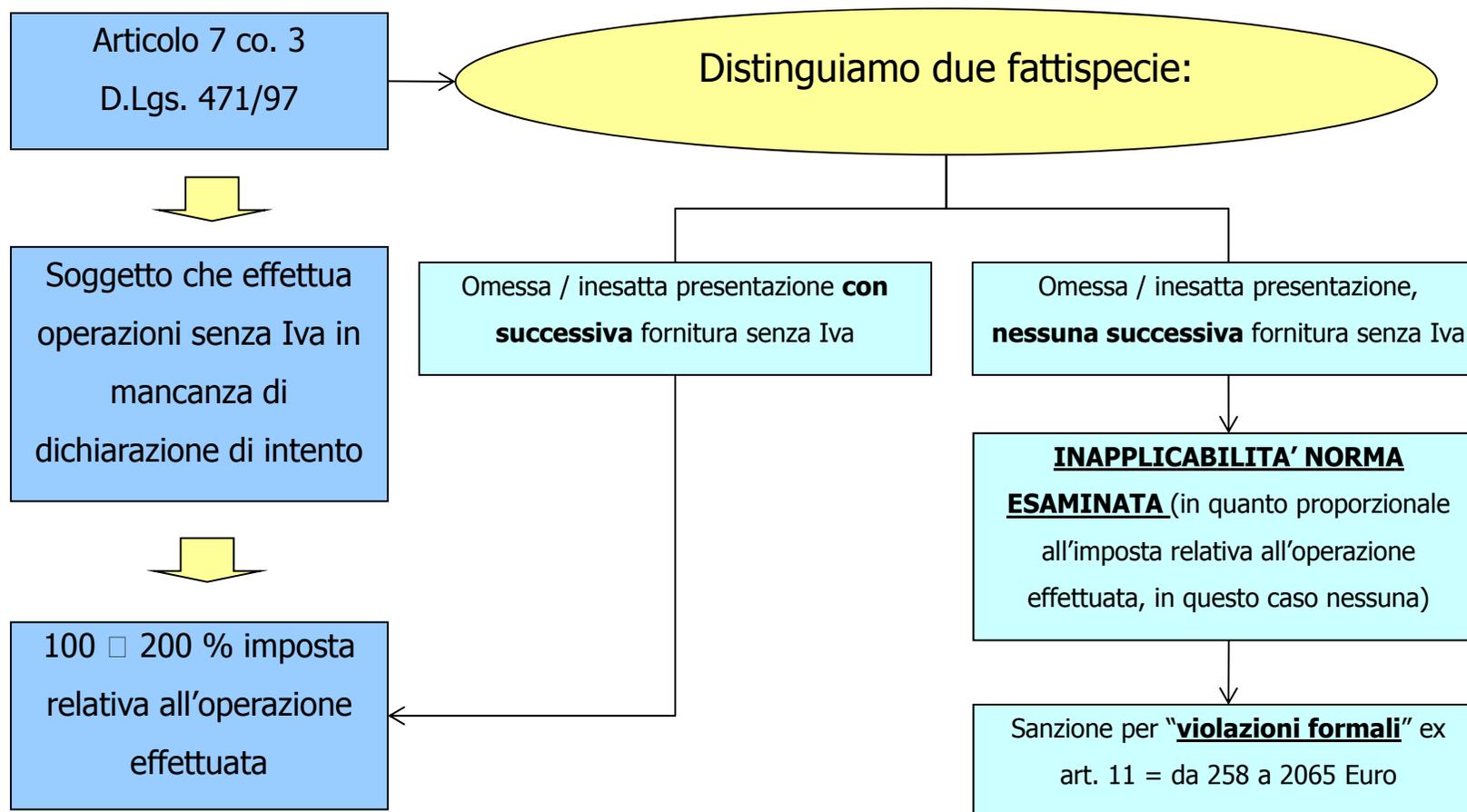
Cessioni verso esportatori abituali (art. 8, c. 1, lett. c)

Circolare Agenzia Entrate 41/2005: chiarimenti in materia di trasmissione dichiarazioni di intento



Cessioni verso esportatori abituali (art. 8, c. 1, lett. c)

Circolare Agenzia Entrate 41/2005: profilo sanzionatorio



Cessioni verso esportatori abituali (art. 8, c. 1, lett. c)

Ravvedimento operoso:

- l'Agenzia precisa che è possibile ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso (articolo 13 del D.lgs. 472/97) per sanare le violazioni relative al mancato invio della comunicazione o alla trasmissione della stessa con dati inesatti o incompleti, inviando la comunicazione per la prima volta (se omessa) o corretta (se errata) e versando la sanzione ridotta a un ottavo del minimo entro un anno dalla violazione commessa. Quindi:
 - Misura sanzione ridotta:
 - € 32 (258/8): in assenza di forniture all'esportatore abituale;
 - 12,5% (100%/8) dell'Iva non applicata alle forniture effettuate.
 - Codice tributo: si ritiene utilizzabile il codice 8904.

Cessioni verso esportatori abituali (art. 8, c. 1, lett. c)

*"Chiunque omette di inviare, nei termini previsti, la comunicazione o la invia con dati incompleti o inesatti, è **responsabile in solido** con il soggetto acquirente dell'imposta evasa correlata all'**infedeltà** della dichiarazione ricevuta".*

Art. 1, comma 384, L. 311/04

- Il fornitore è responsabile in solido con l'esportatore abituale per l'imposta evasa nel caso di dichiarazione infedele. Quindi affinché operi tale responsabilità occorre che:
 - Ricorra il caso di omessa o inesatta comunicazione;
 - Venga effettuata una fornitura senza applicazione dell'Iva per effetto dell'infedeltà della dichiarazione ricevuta e non comunicata nei termini.
- La Cassazione, con la sentenza 20.6.2008, n. 16819, ha precisato che la consapevolezza da parte del soggetto cedente della falsità ideologica delle dichiarazioni d'intento del soggetto acquirente comporta l'inapplicabilità del regime di non imponibilità Iva per le cessioni all'esportazione. Da tale consapevolezza, infatti, discende la natura interna delle operazioni, e quindi la necessaria applicazione dell'Iva.

Cessioni verso esportatori abituali (art. 8, c. 1, lett. c)

PLAFOND FISSO

Anno solare precedente

Tipico in imprese con poche operazioni e con trend esportazioni stazionario

VANTAGGIO: semplicità di calcolo
SVANTAGGIO: plafond disponibile l'anno dopo l'effettuazione delle operazioni che lo originano

PLAFOND MOBILE

12 mesi precedenti

Tipico in imprese con molte operazioni e con trend esportazioni in crescita

VANTAGGIO: plafond disponibile immediatamente, il mese successivo l'effettuazione delle operazioni che lo originano
SVANTAGGIO: complessità di calcolo

Cessioni verso esportatori abituali (art. 8, c. 1, lett. c)

Passaggio da un sistema all'altro:

- La scelta del tipo di plafond da adottare può essere variata ogni anno (mai in corso d'anno) ed è comunicata a posteriori, in sede di dichiarazione annuale Iva.
- È stato soppresso anche il vincolo triennale dell'opzione.

PLAFOND FISSO

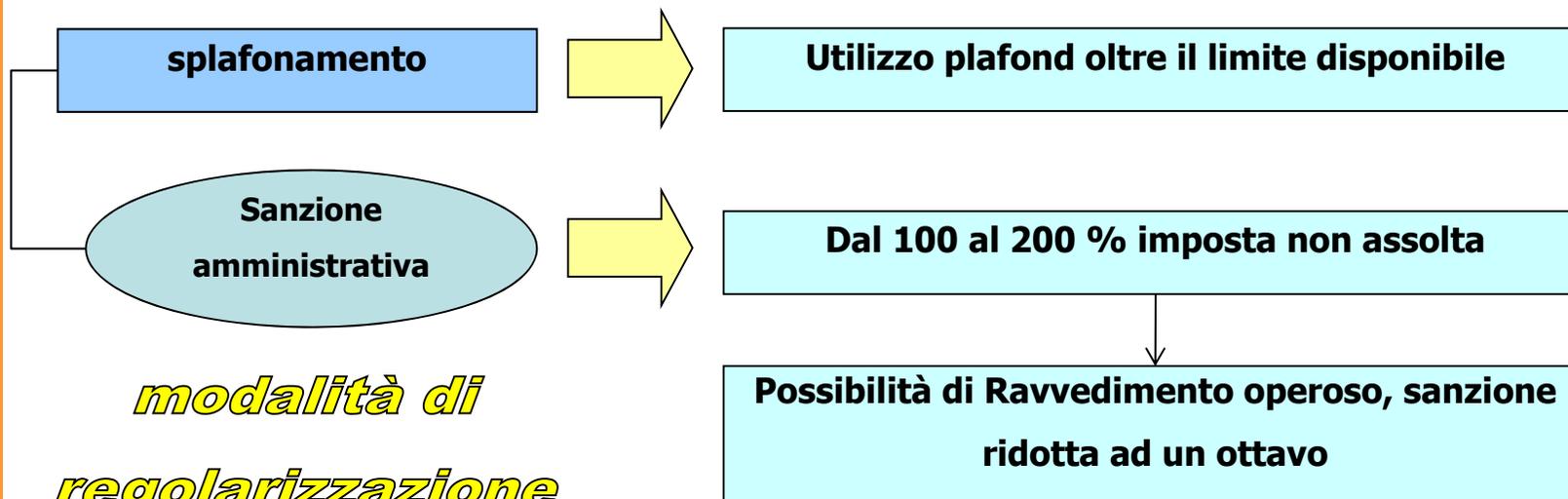
Si può cominciare ad utilizzarlo dal primo gennaio successivo all'inizio attività

PLAFOND MOBILE

Si può cominciare ad utilizzarlo dal 13mo mese successivo all'inizio attività

Cessioni verso esportatori abituali (art. 8, c. 1, lett. c)

“Splafonamento”



*modalità di
regolarizzazione*

- 1) l'esportatore chiede al fornitore l'emissione di una nota di addebito di sola iva con riferimento alla fattura emessa erroneamente senza applicazione dell'imposta; dopodiché versa tramite modello F24 (codice 8904) la sanzione ridotta e gli interessi.
- 2) l'esportatore emette un'apposita autofattura in duplice esemplare, indicante: i dati del fornitore, il protocollo delle fatture oggetto di errore, l'ammontare eccedente il plafond, l'ammontare dell'Iva erroneamente non applicata; dopodiché versa l'iva maggiorata di interessi (codice tributo del periodo di effettuazione dell'acquisto) e la sanzione (codice 8904); infine annota la fattura nel registro degli acquisti e ne trasmette una copia all'Agenzia delle Entrate.

Operazioni assimilate alle esportazioni (art. 8-bis DPR 633/72)

- Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative al settore navale e a quello aeronautico sono assimilate alle cessioni all'esportazione previste al precedente art. 8, anche se effettuate nel territorio dello Stato;
- I settori sono agevolati perché la operatività delle navi e degli aeromobili non resta circoscritta al ristretto ambito nazionale, ma travalica quasi sempre i confini nazionali;
- A seguito della legge n. 28/1997, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi in esame rientrano nelle disposizioni previste dall'art. 8-bis solo se non sono esportazioni ai sensi del precedente art. 8;
- Anche ai soggetti che effettuano le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione si applicano le disposizioni relative agli acquisti da parte degli esportatori abituali.

Operazioni assimilate alle esportazioni (art. 8-bis DPR 633/72)

- Cessioni di navi per attività commerciale, pesca, assistenza in mare, demolizione, con esclusione delle navi da diporto (yacht).
- Cessioni di navi e aeromobili ad organi dello Stato;
- Cessioni di aeromobili destinati a società ed imprese di navigazione aerea, che effettuano prevalentemente trasporti internazionali;
- Cessioni di apparati motori e loro componenti, di parti di ricambio degli stessi e delle navi e degli aeromobili indicati in precedenza, forniture destinate al loro rifornimento e vettovagliamento, comprese le somministrazioni di alimenti e di bevande a bordo;
- Le prestazioni di servizi relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento, arredamento, locazione e noleggio delle navi e aereomobili adibiti a servizi internazionali.

CGCE Causa C-116/10

- La sentenza della Corte di Giustizia della Comunità Europea del 22 dicembre 2010, causa C-116/10 ha avuto ad oggetto l'art. 15 della Direttiva 77/388/CEE (sesta direttiva IVA) trasfuso nell'art. 148 della Direttiva 2006/112/CE. L'art. 8-bis del DPR 633/1972 costituisce l'attuazione nel nostro ordinamento della predetta norma comunitaria;
- Nella citata sentenza la CGCE ha affermato che affinché una locazione di navi adibite alla navigazione d'alto mare e al trasporto a pagamento di passeggeri o usate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca possa essere esentata a titolo dell'art. 15, punto 5 della sesta direttiva è necessario che il locatario della nave interessata utilizzi la medesima per esercitare un'attività economica.

CGCE Causa C-116/10

- Ne consegue, secondo la Corte che, se una nave viene data in locazione a persone che la utilizzano esclusivamente a fini di diporto e non a scopo di lucro, al di fuori di qualsiasi attività economica, la prestazione di locazione non soddisfa le condizioni di esenzione dell'IVA posta dall'art. 15, punto 5 della sesta direttiva;
- Tale interpretazione è corroborata dalla *ratio* del regime delle esenzioni previste all'art. 15 della sesta direttiva, il quale, riferendosi ad operazioni all'esportazione, ad operazioni equiparate e ai trasporti internazionali, consiste nell'osservare il principio dell'imposizione dei beni o dei servizi interessati nel luogo di destinazione dei medesimi (v. sentenza 18 ottobre 2007, causa C-97/06).

Servizi internazionali (art. 9 DPR 633/72)

- Art. 9 servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, da coordinare con territorialità.
- **Art. 9, n. 1**
Trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio italiano e in parte all'estero in virtù di un unico contratto;
- **Art. 9, n. 2**
Trasporti di beni:
 - In esportazione;
 - In temporanea importazione;
 - In importazione (già soggetti a IVA);
 - In transito.
- ...

Servizi internazionali (art. 9 DPR 633/72)

□ **Art. 9, n. 5**

Servizi:

- Carico;
- Trasbordo;
- Stivaggio;
- Pesatura;
- Controllo;
- Magazzinaggio;
- Custodia;

Relativi ai beni di cui al n. 2 dell'art. 9

Servizi internazionali (art. 9 DPR 633/72)

□ **Art. 9, n. 5**

Servizi:

- Scarico;
- Manutenzione;
- Disistivaggio;
- Misurazione;
- Refrigerazione;
- Deposito;
- Simile ai precedenti;

Relativi ai beni di cui al n. 2 dell'art. 9

Servizi internazionali (art. 9 DPR 633/72)

□ **Art. 9, n. 6**

Servizi prestati:

- Nei porti;
- Negli autoporti;
- Negli aeroporti;
- Negli scambi ferroviari di confine;

Relativi a:

- Funzionamento/manutenzione impianti;
- Movimento di beni o mezzi di trasporto.

Servizi internazionali (art. 9 DPR 633/72)

□ **Art. 9, n. 7**

Servizi di intermediazione relativi a:

- Beni in importazione
- Beni in esportazione
- Beni in transito
- Trasporti internazionali di:
 - *Beni*
 - *Persone*
- Noleggi/locazioni di navi, aeromobili, ecc.
- ...

Servizi internazionali (art. 9 DPR 633/72)

□ **Art. 9, n. 9**

- Lavorazione, compresi montaggio, adattamento ad altri beni, assiemaggio;
- Riparazione, compresi riattamento, messa a punto;
- Utilizzazione come catalizzatore, rallentatori di reazioni chimiche, acceleratori;

Eseguite:

- Su beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati;
- Su beni nazionali;
- Su beni nazionalizzati;

Destinati ad essere esportati da o per conto di:

- Prestatore del servizio;
- Committente non residente.

Operazioni esenti (art. 10 DPR 633/72)

- Sono operazioni non sono assoggettate a IVA per motivi di opportunità economica o sociale;
- Sono esenti le fattispecie previste dall'art. 10 DPR 633/72 (Direttiva IVA, art. 131 ss.); no interpretazione analogica;
- Le esenzioni hanno tutte carattere oggettivo, non ha rilevanza chi è il soggetto che le pone in essere;
- Concorrono alla determinazione del volume d'affari;
- È necessario adempiere agli obblighi di fatturazione e registrazione, nonché a quelli connessi alla dichiarazione annuale.

Operazioni esenti (art. 10 DPR 633/72)

- L'IVA pagata sugli acquisti dei beni e servizi utilizzati per l'effettuazione delle operazioni esenti non può essere portata in detrazione
- Occorre limitare la detrazione se il soggetto d'imposta accanto ad operazioni imponibili pone in essere anche operazioni esenti, secondo la regola del pro-rata di cui all'art. 19-bis.

Operazioni esenti, semplificazioni

- Chi esercita esclusivamente operazioni esenti è esonerato dall'obbligo di presentare la dichiarazione annuale e la comunicazione annuale a meno che non abbia effettuato altre operazioni imponibili, acquisti intracomunitari o debba procedere ad eventuali rettifiche del pro-rata per gli acquisti di beni ammortizzabili eseguiti negli anni precedenti.

Operazioni esenti, art. 10 n. 1

Operazioni bancarie:

- Operazioni di prestito e finanziamento;
- Garanzie reali e personali;
- Prestazioni di servizi concernenti la concessione e la negoziazione di crediti;
- Servizi incassi effetti, documenti, assegni;
- Servizi di pagamento utenze;
- Interessi per dilazioni di pagamento (es. commissioni su carte di credito) – No interessi moratori;
- Servizi relativi alle cassette di sicurezza (gestione informatica delle assegnazioni);
- Custodia ed amministrazione Titoli;
- Personalizzazione carte di credito (no accessorie);
- Corporate banking.

Operazioni esenti, art. 10 n. 2

- **Operazioni assicurative:**
 - Operazioni di assicurazione;
 - Operazioni di riassicurazione;
 - vitalizio;
- L'esenzione si riflette su tutto ciò che è connesso con il contratto di assicurazione (es. diritti di incasso presso il domicilio dell'assicurato);
- Esenzione oggettiva spetta a chi conclude contratto di assicurazione, anche se non svolge attività in base a norme nazionali (CGE 25/2/1999);
- No esenzione per: backoffice, funzioni centrale operativa, valutazioni peritali, accertamento/liquidazione danni;
- Le cessioni dei contratti di assicurazione non sono esenti perché non rappresentano un'attività bancaria o assicurativa (Sent. CGE 22/10/2009).

Operazioni esenti, art. 10 n. 3-4

- Operazioni relative a:
 - Valute estere aventi corso legale e a crediti in valute estere, eccettuati i biglietti e le monete da collezione e comprese le operazioni di copertura dei rischi di cambio;
 - azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e a quote sociali, eccettuate la custodia e l'amministrazione dei titoli; le operazioni, incluse le negoziazioni e le opzioni, eccettuate la custodia e amministrazione, relative a valori mobiliari e a strumenti finanziari di versi dai titoli.

Operazioni esenti, art. 10 n. 5

- **Riscossione imposte:**
 - Servizi di pagamento contributi;
 - Servizi di pagamento tributi;
- Esattorie, con esclusione delle riscossioni delle entrate a carattere non tributario;
- Aggi su tributi (ICI) e su diritti pubbliche affissioni;
- Con IVA gli aggi relativi alla riscossione dei contributi consortili e di quelli di previdenza dei medici anche se riscossi tramite cartella esattoriale.
- IVA ordinaria su aggi per riscossione tributi di occupazione aree pubbliche, salvo che il comune non decada presupposto soggettivo; TIA prima no, poi si come da Corte Cost. 2009.

Operazioni esenti, art. 10 n. 6

- Operazioni relative all'esercizio di:
 - Lotto, enalotto e delle scommesse tris
 - Totocalcio, totogol, totip e altri concorsi pronostici
 - Lotterie nazionali, gratta e vinci, etc.
 - Scommesse in occasione di gare, corse, giochi, concorsi e competizioni di ogni genere, diverse da lotto e lotterie, nonché quelle relative all'esercizio del gioco nelle case da gioco autorizzate e alle operazioni di sorte locali autorizzate

Locazione (anche finanziaria) degli immobili, art. 10 n. 8-8 bis-8 ter

LOCATORE	TIPOLOGIA IMMOBILI	CONDUTTORE	IVA
Tutti i soggetti passivi IVA (imprese, esercenti arti e professioni)	Terreni ed aziende agricole Aree non edificabili	Chiunque	Esente
	Fabbricati strumentali per natura	- Conduttori non soggetti IVA - Conduttori soggetti IVA con attività a detrazione pari o < 25%	20%
		- Altri conduttori soggetti IVA	Esente 20% su opzione del locatore
	Fabbricati ad uso abitazione	Chiunque	Esente

Cessione fabbricati a destinazione abitativa (cat. A tranne A/10), art. 10 n. 8-8 bis-8 ter

CEDENTE	CARATTERISTICHE DEI FABBRICATI	ACQUIRENTE	IVA
Imprese costruttrici o di ristrutturazione	Fabbricati ultimati da meno di 4 anni	Chiunque	1° casa non di lusso 4% Altre non di lusso 10% Altre di lusso 20%
	Fabbricati ultimati da più di 4 anni	Chiunque	Esente
Altri soggetti passivi IVA (imprese, esercenti arti e professioni)	Tutti i fabbricati senza distinzioni	Chiunque	Esente

Cessione fabbricati strumentali per natura (cat. B,C,D,E,A/10), art. 10 n. 8-8 bis-8 ter

CEDENTE	CARATTERISTICHE DEI FABBRICATI	Norma di riferimento	01/01/07 - 30/09/07	01/01/07 - 29/02/08	Dal 01/03/ 08
COSTRUTTORI	Cessioni effettuate entro 4 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'art. 31, co. 1, lett. c), d) ed e) della L. 457/78	Art. 10 co. 1 n. 8-ter, lett. a)	Regime ordinario	Regime ordinario	Regime ordinario
	Cessioni effettuate nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta che svolgono in via esclusiva o prevalente attività che conferiscono il diritto alla detrazione d'imposta in percentuale pari o inferiore al 25%	Art. 10 co. 1, n. 8-ter, lett. b)	Regime ordinario	Regime ordinario	Reverse charge
PRIVATI	Cessioni effettuate nei confronti di cessionari che non agiscono nell'esercizio di impresa, arti o professioni	Art. 10, co. 1, n. 8-ter, lett. c)	Regime ordinario	Regime ordinario	Regime ordinario
	Cessioni per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione	Art. 10, co. 1, n. 8-ter, lett. d)	Regime ordinario	Reverse charge	Reverse charge

Le modifiche al regime di vendita degli immobili abitativi

- L'art. 1, co. 86, Legge 13 dicembre 2010 n. 220 (c.d. "legge di stabilità 2011") ha modificato il n. 8-bis dell'art. 10 del DPR 633/1972.
- In particolare, è stato esteso a cinque anni, rispetto ai quattro previsti dalla normativa previgente, il periodo entro il quale le cessioni di immobili ad uso abitativo effettuate dalle imprese costruttrici o che hanno effettuato interventi di ristrutturazione degli stessi costituiscano operazioni imponibili ai fini IVA. Ove invece siano trascorsi più di cinque anni, le predette cessioni risulteranno ai fini IVA esenti.

Le modifiche al regime di vendita degli immobili abitativi

- Le cessioni di immobili abitativi sono altresì imponibili IVA, anche se intervenute dopo i cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dei lavori di ristrutturazione, nel caso in cui entro i cinque anni suddetti i fabbricati siano locati in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata;
- Per effetto della novella normativa, dunque, le imprese interessate avranno a disposizione cinque anni anziché quattro dalla fine dei lavori per concedere in locazione i predetti immobili;
- Resta, invece, invariato il termine quadriennale, quale periodo minimo di durata della locazione in regime convenzionato, in presenza del quale la successiva vendita dell'immobile effettuata dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice rimane in ogni caso imponibile, anche se effettuate dopo il decorso dei cinque anni dalla data di ultimazione dei lavori.

Le modifiche al regime di vendita degli immobili abitativi

- Le nuove disposizioni riferite alle cessioni di fabbricati residenziali entrano in vigore a decorrere dal 1 gennaio 2011;
- Il nuovo termine quinquennale è dunque riferibile a tutte le cessioni stipulate a decorrere dal 1° gennaio 2011;
- Occorre quindi verificare se al momento della cessione dell'immobile avvenuta successivamente alla predetta data siano o meno decorsi cinque anni dal termine dei lavori di costruzione o ristrutturazione;
- Esempio, la cessione da parte dell'impresa costruttrice di un'abitazione ultimata il 10 novembre 2006 sarà imponibile IVA se la stipulazione dell'atto è effettuata a partire dal 1 gennaio 2011 (ma entro il 10 novembre 2011) mentre sarà esente IVA se la stipulazione dell'atto è stata eseguita nell'arco di tempo che va dal 10 novembre 2010 al 31 dicembre 2010.

Operazioni esenti, art. 10 n. 12

- Cessioni gratuite fatte ad enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle ONLUS (Prova delle cessioni).

Operazioni esenti, art. 10 n. 14

- Prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante veicoli da piazza o altri mezzi di trasporto abilitati ad eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare;
- Si considerano urbani i trasporti effettuati nel territorio di un Comune o tra Comuni non distanti tra loro oltre cinquanta chilometri;
- trasporti urbani di persone con bagagli: trasporti con altri mezzi: 10% (127-novies, p.III).

Operazioni esenti, art. 10 n. 15

- Trasporto di malati o feriti con veicoli appositamente equipaggiati, effettuate da imprese autorizzate e da ONLUS (con IVA i veicoli non autorizzati).

Operazioni esenti, art. 10 n. 18

- Prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione rese alla persona nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie;
- D.M. del 17/05/2002 ha individuato le professioni sanitarie (massaggiatore, podologo, fisioterapista, etc. esenzione senza prescrizione medica);
- Se il medico assume un obbligo diverso da quello relativo alla diagnosi, cura e riabilitazione, la prestazione non rientra più nella previsione del n. 18 dell'art. 10 e, quindi, deve essere assoggettata ad IVA con aliquota ordinaria;
- No a consulenza scientifica, no perizie;
- I medici legali che fanno autopsie applicano l'IVA.

Circolare n. 4 del 28.01.05

Sentenza del 20.11.03, C-212-01

- Sono imponibili le prestazioni di natura peritale quali:
 - Certificazione per assegno di invalidità o pensione di invalidità ordinaria;
 - Certificazione di idoneità a svolgere generica attività lavorativa;
 - Certificazione peritale per infortuni;
 - Perizie ed esami volti all'accertamento della paternità;
 - Chirurgia estetica: sono connesse al benessere psico-fisico del soggetto che riceve la prestazione.

Operazioni esenti, art. 10 n. 20

□ **Le prestazioni educative e didattiche:**

- Le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù;
- Le prestazioni didattiche di ogni genere, anche per la formazione e riqualificazione professionale purché rese da istituti o scuole riconosciute, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché forniti da collegi o pensioni annessi o dipendenti;
- Le lezioni relative a materie scolastiche ed universitarie, impartite da insegnanti a titolo personale e cioè nel quadro di lavoro autonomo.

Operazioni esenti, art. 10 n. 22

- **Musei, biblioteche, etc.:**
 - Prestazioni proprie delle biblioteche e delle discoteche;
 - Nonché quelle inerenti alla visita dei musei, delle gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, palazzi, parchi, giardini botanici e zoologici e simili.
- La risoluzione n. 135/E del 6 dicembre 2006 ha stabilito che è oggettivamente esente l'appalto avente ad oggetto la gestione, da parte di società cooperativa, del servizio di biblioteca comunale, limitatamente alle prestazioni specifiche e proprie delle biblioteche.

Operazioni esenti, art. 10 n. 27-ter

- Prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare e ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, rese da organismo di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, ... o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ONLUS;
- R.M. 89/2008 esenzione anche per aziende speciali;
- Il comma 312 della Finanziaria 2007 estende l'esenzione ai seguenti soggetti destinatari delle prestazioni di carattere assistenziale e sanitario:
 - *"persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo"*;
 - *"persona detenute,... donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo"*.

Operazioni esenti, art. 10 n. 27-quinquies

- **Cessioni di beni a IVA non detratta:**
- Si tratta di cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto totale alla detrazione della relativa imposta ai sensi degli art. 19, 19-bis1 e 19-bis2;
- La norma riguarda tutte le cessioni di beni il cui acquisto ha comportato l'indetraibilità totale dell'imposta.

Operazioni non soggette

- Sono cessioni non soggette ad imposta per legge o poiché prive di una condizione necessaria;
- Non si applica il tributo;
- Non devono essere né fatturate né annotate nei registri IVA;
- Non concorrono alla determinazione del volume d'affari;
- Non consentono la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti.

Operazioni non soggette

- Cessioni aventi ad oggetto denaro o crediti in denaro (non però le valute estere, le cui cessioni sono invece esenti ex art. 10 n. 3); per essere escluse dall'IVA, il denaro deve avere corso legale (es. commercializzazione delle vecchie lire soggetta IVA con aliquota ordinaria);
- Cessioni e conferimenti in società o altri enti che hanno per oggetto aziende o rami d'azienda;
- Cessioni di terreni non edificabili (piano regolatore Comunale D.L. 223/06);
- Cessioni di valori bollati e postali (in quanto trattasi di entrate tributarie);
- Cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati;
- ...

Operazioni escluse, art. 3 co. 4 e 5

- Cessioni di beni soggette alla disciplina dei concorsi e delle operazioni a premio;
- Cessioni relative a diritti di autore effettuate dagli autori e loro eredi;
- Prestiti obbligazionari e loro intermediazioni (l'esclusione opera solo per l'emissione, in quanto le successive negoziazioni sono esenti ai sensi dell'art. 10 numeri 4 e 9);
- Cessioni di contratti relativi a cessioni di aziende o cessioni di terreno agricolo;
- Rilascio di tessere nominative per ingresso libero a spettacoli.

Contributi

- La rilevanza dei contributi dal punto di vista IVA va vista qualora gli stessi vengono erogati in base a precisi obblighi contrattuali;
- In sintesi, qualora esista un nesso di sinallagmaticità tra le somme ricevute e le prestazioni rese, in tal caso gli importi rilevano ai fini IVA;
- Non rilevanti i contributi a fondo perduto.

Bonus qualitativi

Ris. 120/E del 2004:

- I bonus qualitativi, erogati al concessionario da parte di una casa automobilistica come contropartita per l'effettuazione di prestabilite prestazioni (attività di marketing, miglioramento del servizio reso al cliente), rilevano ai sensi dell'art. 3 del DPR 633/1972.
- DA NON CONFONDERE CON GLI SCONTI

Cessioni di terreni con annessi impianti

Ris. n. 6/E del 07.01.09:

- La costruzione di un distributore di carburante non fa cambiare la destinazione urbanistica di un terreno non edificabile;
- la cessione dell'area, quindi, a meno che non intervengano variazioni nel piano regolatore del Comune, è sottoposta alle imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Cessioni a scomputo oneri urbanizzazione

Art. 51 Legge 342/2000:

- La C.M. n. 207/E del 2000, ha precisato che il trattamento di esclusione da IVA di cui all'art. 51 riguarda le cessioni a scomputo della quota di contributo per oneri di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione, come disciplinato dalle disposizioni della legge 28 gennaio 1977 n. 10 (c.d. Bucalossi).
- La cessione di aree od opere di urbanizzazione a scomputo gode dello stesso trattamento fiscale applicabile al versamento di denaro della quota effettuata, alternativamente, dall'impresa concessionaria.

Prestazioni gratuite (art. 3, co. 3)

- Le prestazioni a favore dei dipendenti per:
 - Somministrazione di pasti nelle mense aziendali;
 - Prestazioni di trasporto;
 - Prestazioni didattiche, educative e ricreative;
 - Prestazioni di assistenza sociale e sanitaria;
 - Prestazioni pubblicitarie per fine educativo e culturale.

Uso gratuiti di auto e cellulari (art. 3, co. 6)

Legge 244/2007 (Finanziaria 2008):

- Costituiscono prestazioni di servizi imponibili se:
 - **Veicoli stradali a motore:** la detrazione è stata operata in misura superiore al 40% (decorrenza 28/06/2007);
 - **Cellulari:** la detrazione è stata operata in misura superiore a quella di effettivo utilizzo professionale (decorrenza 1/1/2008).

Prestazioni non soggette

- Prestazioni previste da altre disposizioni legislative:
 - Prestito personale (art. 8, L. 67/1988);
 - Lavoro interinale (legge 13/99) per la parte relativa ad oneri retributivi e previdenziali;
 - Compensi ai professionisti per la trasmissione telematica delle dichiarazioni (L. 350/2003).