

CIRCOLARE N. 39/E



Agenzia delle Entrate
Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 5 agosto 2004

Oggetto: Iva – Unione Europea – Adesione nuovi Stati membri.

Premessa

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

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

1. Territorio fiscale della Comunità.

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

L'articolo 7, primo comma, lett. b), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in tema di territorialità dell'imposta, prevede, infatti, che *“per Comunità o territorio della Comunità si intende il territorio corrispondente al campo di applicazione del Trattato istitutivo della Comunità economica europea”*.

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

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

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

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

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

2. Elenchi riepilogativi degli scambi intracomunitari.

A seguito dell'allargamento del territorio della Comunità, a far data dal 1° maggio 2004 gli scambi posti in essere con i dieci Stati nuovi aderenti non

costituiscono più importazioni o esportazioni, bensì acquisti e cessioni intracomunitari, soggetti alla disciplina di cui al decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

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

2.1. Periodi di presentazione degli elenchi.

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

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

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

Ciò premesso, si precisa quanto segue.

I soggetti che hanno effettuato nel corso dell'anno 2003 scambi intracomunitari con i 15 Paesi membri faranno riferimento all'ammontare di tali scambi senza considerare ovviamente le operazioni di importazione ed esportazione effettuate con i 10 nuovi *partners* entrati a far parte dell'Unione

europea a partire dal 1° maggio 2004.

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

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

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

A titolo esemplificativo, un operatore economico che nell'anno 2003 e nei primi quattro mesi del 2004 non ha effettuato operazioni intracomunitarie ed ha iniziato ad effettuare scambi commerciali con i nuovi *partners* nel periodo 1° gennaio 2004-30 aprile 2004, ai fini delle determinazione della periodicità dovrà

tener conto di quanto segue:

a) *presunzione di cadenza mensile*

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

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

b) *presunzione di cadenza trimestrale*

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

c) *presunzione di cadenza annuale*

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

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

In tema di periodicità degli elenchi si ricorda, infine, che gli operatori hanno in ogni caso la facoltà di presentare gli stessi mensilmente, anche qualora la naturale cadenza sia trimestrale o annuale, ovvero di presentarli trimestralmente ancorché siano soggetti all'obbligo della presentazione annuale.

2.2. Compilazione degli elenchi.

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

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

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

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

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

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

nomenclatura combinata e la natura della transazione.

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

3. Disposizioni transitorie.

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

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

Ciò premesso, si precisa quanto segue.

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

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

In tale ipotesi rimane ferma l'operazione di esportazione, con emissione della fattura in regime di non imponibilità ai sensi dell'articolo 8 del D.P.R. n. 633 del 1972 ed onere di dimostrare con ogni mezzo di prova alternativo l'uscita delle merci dal territorio dello Stato. Ai fini di detta dimostrazione si potrà fare

utile riferimento alla circolare dell'Agenzia delle Dogane n. 75 del 11 dicembre 2002.

Il comma 4, lettera c), dell'articolo 60 dispone che non sono soggette all'imposta sul valore aggiunto le importazioni relative a *“mezzi di trasporto introdotti nello Stato in regime di ammissione temporanea anteriormente al ... (1° maggio 2004) che risultino acquistati o importati nello Stato membro di provenienza secondo le disposizioni generali di imposizione vigenti in tale Stato e che comunque non abbiano beneficiato di esenzione o rimborso dall'imposta a motivo della loro esportazione dallo Stato medesimo. ...”*.

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

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

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

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

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

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

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

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

Le Direzioni Regionali vigileranno sull'applicazione della presente circolare.

ALLEGATO A

TERRITORI ESCLUSI	
Stato	Territorio
ITALIA	Livigno, Campione d'Italia e le acque nazionali del Lago di Lugano
GRECIA	Monte Athos
FRANCIA	Dipartimenti d'oltremare
GERMANIA	Isola di Helgoland e territorio di Büsingen
SPAGNA	Ceuta, Melilla e isole Canarie
FINLANDIA	Isole Åland
REGNO UNITO DI GRAN BRETAGNA	Isole Anglonormanne o Isole del Canale
CIPRO	Zone nord orientali della Repubblica di Cipro (cosiddetta zona Turca), sulle quali il governo della Repubblica non

	esercita un effettivo controllo
=====	
TERRITORI RIENTRANTI NELL' AMBITO FISCALE	
Stato	Territorio
FRANCIA	Principato di Monaco
REGNO UNITO DI GRAN BRETAGNA	Isola di Man
CIPRO	Akrotiri e Dhekelia (zone di sovranità del Regno Unito)

Allegato B

Codice ISO	Stato Membro	N.ro caratteri codice IVA
AT	AUSTRIA	9
BE	BELGIO	9
CY	CIPRO	9
DK	DANIMARCA	8
EE	ESTONIA	9
DE	GERMANIA	9
EL	GRECIA	9
FI	FINLANDIA	8
FR	FRANCIA	11
GB	GRAN BRETAGNA	5 ovvero 9 ovvero 12
IE	IRLANDA	8
IT	ITALIA	11
LV	LETTONIA	9 ovvero 11
LT	LITUANIA	9 ovvero 12
LU	LUSSEMBURGO	8
MT	MALTA	8
NL	OLANDA	12
PL	POLONIA	10
PT	PORTOGALLO	9
CZ	REPUBBLICA CECA	8 ovvero 9 ovvero 10
SK	REPUBBLICA SLOVACCA	9 ovvero 10
SI	SLOVENIA	8
ES	SPAGNA	9
SE	SVEZIA	12
HU	UNGHERIA	8