

**CIRCOLARE N. 8/E**



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 6 aprile 2023

***OGGETTO: Articoli 1 e 4 del decreto-legislativo 27 maggio 2022, n. 72 –  
Modificazioni in materia di imposta sul valore aggiunto per le  
operazioni effettuate a favore delle forze armate***

## INDICE

<b>PREMESSA .....</b>	<b>3</b>
<b>1. Cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate a favore delle forze armate .....</b>	<b>4</b>
<b>1.1. Ambito applicativo dell'esenzione per le operazioni di difesa comune dell'Unione. 5</b>	
<b>1.2. Non imponibilità per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a favore delle forze armate .....</b>	<b>7</b>
<b>2. Beni introdotti nel territorio dello Stato dalle forze armate.....</b>	<b>13</b>
<b>2.1. Esenzione all'importazione dei beni acquistati dalle forze armate estere.....</b>	<b>13</b>
<b>2.2. Introduzione da parte delle forze armate dello Stato di beni provenienti da altri Stati membri dell'Unione.....</b>	<b>13</b>

## PREMESSA

Il decreto legislativo 27 maggio 2022, n. 72, ha introdotto disposizioni aventi a oggetto l'«Attuazione della direttiva (UE) 2019/2235 che modifica la direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto e la direttiva 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise per quanto riguarda gli sforzi di difesa nell'ambito dell'Unione».

Si premette che il Consiglio dell'Unione europea, su proposta della Commissione europea, ha emanato la direttiva 2019/2235 del 16 dicembre 2019 con l'obiettivo di migliorare le capacità europee nel settore della difesa e della gestione delle crisi e di potenziare la sicurezza e la difesa dell'Unione<sup>1</sup>. Tale direttiva (di seguito anche “direttiva sugli sforzi di difesa UE”) ha inteso, in particolare, allineare il trattamento dell'IVA, con l'articolo 1, e dell'accisa, con l'articolo 2, previsto per gli sforzi di difesa nell'ambito dell'Unione a quello già vigente per gli sforzi di difesa della NATO<sup>2</sup>. A tale scopo, è stato modificato il disposto degli articoli 22, 143 e 151 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (di seguito anche “direttiva IVA”).

Nei successivi paragrafi vengono riportati i primi chiarimenti sulle disposizioni normative riguardanti il recepimento della direttiva sugli sforzi di difesa UE.

L'illustrazione di tali disposizioni tiene conto, fra l'altro, dei contenuti della documentazione relativa ai lavori parlamentari e del Governo, con particolare riguardo alla relazione illustrativa allo schema di decreto, delle indicazioni riportate nella direttiva oggetto di recepimento, nonché della relazione di accompagnamento<sup>3</sup> alla proposta di direttiva predisposta dalla Commissione europea.

---

<sup>1</sup> Si veda il terzo considerando della direttiva (UE) 2019/2235.

<sup>2</sup> Ai fini IVA si tratta, in particolare, delle previsioni di cui agli articoli 22 e 151, paragrafo 1, lettere c) e d), della direttiva 2006/112/CE. Nella disciplina nazionale il trattamento IVA delle operazioni effettuate nei confronti della NATO è disciplinato dall'articolo 72, comma 1, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

<sup>3</sup> Si veda il documento della Commissione Europea del 24 aprile 2019, *COM(2019) 192 final*.

## **1. Cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate a favore delle forze armate**

L'articolo 1 del d.lgs. n. 72 del 2022, recependo le modifiche apportate dall'articolo 1 della direttiva sugli sforzi di difesa UE alla direttiva IVA, innova il decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito "DPR n. 633 del 1972" o "decreto IVA"), sul trattamento IVA delle cessioni di beni e prestazioni di servizi eseguite nei confronti delle forze armate dell'Unione europea.

In particolare, il comma 1 del citato articolo 1 aggiunge all'articolo 72 del decreto IVA nuove specifiche ipotesi di non imponibilità ad IVA, equiparando alle operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 del decreto IVA:

- *«b-bis) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi nei confronti delle forze armate di altri Stati membri dell'Unione europea destinati all'uso di tali forze o del personale civile che le accompagna o all'approvvigionamento delle relative mense, nella misura in cui tali forze partecipano a uno sforzo di difesa svolto ai fini della realizzazione di un'attività dell'Unione europea nell'ambito della politica di sicurezza e di difesa comune»;*
- *«b-ter) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate verso un altro Stato membro dell'Unione europea e destinate alle forze armate di qualsiasi Stato membro diverso da quello di introduzione, destinati all'uso di tali forze o del personale civile che le accompagna o all'approvvigionamento delle relative mense, nella misura in cui tali forze partecipano a uno sforzo di difesa svolto ai fini della realizzazione di un'attività dell'Unione europea nell'ambito della politica di sicurezza e di difesa comune».*

In base all'articolo 4 del d.lgs. n. 72 del 2022, che recepisce l'articolo 3 della direttiva sugli sforzi di difesa UE, tali disposizioni si applicano a decorrere

dal 1° luglio 2022. Sono, pertanto, interessate dalla novella normativa le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a partire da tale data, considerando come data di effettuazione dell'operazione quella determinata ai sensi dell'articolo 6 del decreto IVA.

Merita rilevare che, in ossequio ai principi di carattere generale, le nuove fattispecie di non imponibilità sono applicabili a operazioni (*i.e.*, cessioni di beni e prestazioni di servizi) che – oltre a qualificarsi per i requisiti soggettivo e oggettivo che verranno di seguito analizzati – sono territorialmente rilevanti in Italia, ai sensi di quanto stabilito dal DPR n. 633 del 1972 (articoli da 7 a 7-*octies*) e dal decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331 (di seguito, d.l. n. 331 del 1993), convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

### **1.1. Ambito applicativo dell'esenzione per le operazioni di difesa comune dell'Unione**

L'adeguamento della disciplina nazionale IVA a quella unionale, come modificata dalla direttiva (UE) n. 2235, concerne le attività svolte nell'ambito della politica di sicurezza e di difesa comune dell'Unione europea (di seguito anche "PSDC"). Conseguentemente, le disposizioni in commento devono essere interpretate in ragione delle finalità perseguite dalla direttiva sugli sforzi di difesa UE.

Nello specifico, le situazioni in cui ha luogo uno «*sforzo di difesa svolto ai fini della realizzazione di un'attività dell'Unione nell'ambito della politica di sicurezza e di difesa comune*» (PSDC), richiamate dalle disposizioni di "non imponibilità" in commento, riguardano<sup>4</sup>:

- le missioni e le operazioni militari;
- le attività dei gruppi tattici;
- l'assistenza reciproca;

---

<sup>4</sup> Si veda il quarto considerando della direttiva (UE) 2019/2235.

- i progetti afferenti alla cooperazione strutturata permanente (*Permanent Structured Cooperation*, PESCO);
- l'attività dell'Agenzia Europea per la Difesa (AED).

Non sono, tuttavia, ricomprese tra queste le operazioni militari effettuate dalle forze armate degli Stati membri che, in uno spirito di solidarietà, operino in un'azione congiunta a seguito di un attacco terroristico o di una calamità – naturale o provocata dall'uomo – in uno degli Stati membri (articolo 222 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea), nonché le azioni militari effettuate a seguito di attività bilaterali o multilaterali fra Stati membri non collegate alla PSDC dell'Unione<sup>5</sup>.

Sempre in base alle previsioni della direttiva, inoltre, non sono comprese nelle situazioni oggetto della disposizione in commento le missioni civili, anche nei casi in cui queste rientrino nell'ambito della PSDC. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi destinate al personale civile sono, infatti, da ritenersi ricomprese nella disciplina di non imponibilità in commento solo nella misura in cui il personale civile accompagna le forze armate che svolgono compiti direttamente connessi a uno sforzo di difesa nel quadro della PSDC al di fuori del proprio Stato membro<sup>6</sup>.

Con la direttiva (UE) 2019/2235, il legislatore comunitario ha dunque voluto evitare che le forze armate operanti nella PSDC restino incise dall'imposta nello Stato membro (diverso da quello di appartenenza) in cui sono stanziati.

In presenza di cessioni di beni e prestazioni di servizi imponibili effettuate in un dato Stato membro nei confronti di forze armate di un altro Stato membro, infatti, non avendo le forze armate la possibilità di recuperare l'IVA pagata sugli acquisti, l'imposta costituirebbe un'entrata per lo Stato membro in cui sono ubicate le forze armate, anziché per il loro Stato di appartenenza<sup>7</sup>.

<sup>5</sup> Si veda il quarto considerando della direttiva (UE) 2019/2235.

<sup>6</sup> Si veda l'ottavo considerando della direttiva (UE) 2019/2235.

<sup>7</sup> Al riguardo, si veda la relazione alla proposta di direttiva, di cui al documento citato in nota 3, dove si prevede quanto segue: «*In linea di principio le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a destinazione delle forze armate o i beni importati dalle stesse recano quindi l'IVA. Il costo dell'IVA si riflette in un aumento delle entrate generate dall'imposta per l'Erario (in quanto enti pubblici, le forze*

La novella normativa, prevedendo la non imponibilità per le operazioni effettuate in Italia (o in altro Stato membro) a favore delle forze armate non appartenenti allo Stato in cui le stesse sono stanziare, consente, da un lato, di ridurre gli oneri amministrativi – e, conseguentemente, i ritardi e i costi della mobilità militare – e, dall’altro, di offrire agli Stati membri un incentivo a cooperare<sup>8</sup>.

## **1.2. Non imponibilità per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a favore delle forze armate**

Per effetto delle nuove previsioni di cui all’articolo 72, comma 1, lettere b-*bis*) e b-*ter*), del decreto IVA debbono essere qualificate come “non imponibili”, con diritto alla detrazione dell’imposta sugli acquisti, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che simultaneamente soddisfino i seguenti requisiti:

- 1) siano territorialmente rilevanti ai fini IVA in Italia, in base agli articoli da 7 a 7-*octies* del DPR n. 633 del 1972 e al d.l. n. 331 del 1993, come già sopra specificato;
- 2) abbiano come cessionario o committente una forza armata appartenente a uno Stato membro dell’Unione europea;
- 3) siano destinati all’uso delle anzidette forze armate o del personale civile che le accompagna o all’approvvigionamento delle relative mense;

---

*armate non hanno la facoltà di recuperare tale IVA), che a loro volta alimentano il bilancio che finanzia attività come la difesa nazionale.*

*La direttiva dispone un’esenzione per le cessioni e le prestazioni destinate alle forze armate di qualsiasi Stato che sia parte contraente del trattato dell’Atlantico del Nord che partecipino a uno sforzo comune di difesa al di fuori del proprio Stato. Tale esenzione è stata istituita per le situazioni in cui si interrompe il circolo del flusso di entrate e spese, in quanto l’IVA su tali cessioni e prestazioni costituirebbe di norma un’entrata per lo Stato in cui sono ubicate le forze armate, anziché per il loro Stato (...).*

*In linea con il piano d’azione e le conclusioni del Consiglio, l’obiettivo della presente proposta è allineare il trattamento dell’IVA degli sforzi di difesa nell’ambito dell’Unione e della NATO nella massima misura possibile».*

<sup>8</sup> Si veda il documento citato nella nota n. 3.

- 4) i beni siano ceduti e i servizi siano prestati in uno Stato membro dell'Unione europea diverso da quello di appartenenza delle forze armate cessionarie o committenti;
- 5) siano finalizzati allo svolgimento delle attività rientranti nella PSDC sopra richiamate.

Si rammenta, inoltre, che per le cessioni di beni<sup>9</sup> trasportati o spediti dal fornitore, o da terzi per suo conto, dall'Italia al territorio di un altro Stato membro, o viceversa, trovano applicazione anche le disposizioni relative alle vendite a distanza intracomunitarie. In base alla definizione di cui all'articolo 38-*bis* del d.l. n. 331 del 1993 – che recepisce quella di cui all'articolo 14, paragrafo 4<sup>10</sup>, punto 1, della direttiva IVA – infatti, per *«vendite a distanza intracomunitarie di beni si intendono le cessioni di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, anche quando il fornitore interviene indirettamente nel trasporto o nella spedizione dei beni, a partire da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione di persone fisiche non soggetti d'imposta o a destinazione dei soggetti nei cui confronti sono effettuate cessioni non imponibili ai sensi dell'articolo 72 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (...)*». Tra i destinatari da ultimo citati vi rientrano, in forza della novella normativa in commento, anche le forze armate di cui alle lettere *b-bis*) e *b-ter*), siano queste soggetti passivi d'imposta o meno<sup>11</sup>.

---

<sup>9</sup> Fanno eccezione le cessioni di mezzi di trasporto nuovi e di beni da installare, montare o assemblare a cura del fornitore o per suo conto nello Stato di arrivo della spedizione o del trasporto (articolo 38-*bis*, comma 3, del d.l. n. 331 del 1993).

<sup>10</sup> Il paragrafo 4 dell'articolo 14 della direttiva IVA prevede che *«Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, si intende per:*

*1. "vendite a distanza intracomunitarie di beni", le cessioni di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, anche quando il fornitore interviene indirettamente nel trasporto o nella spedizione dei beni, a partire da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente, quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:*

*a) la cessione di beni è effettuata nei confronti di un soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo, i cui acquisti intracomunitari di beni non sono soggetti all'IVA a norma dell'articolo 3, paragrafo 1, o di qualsiasi altra persona non soggetto passivo;*

*b) i beni ceduti sono diversi da mezzi di trasporto nuovi e da beni ceduti previo montaggio o installazione, con o senza collaudo, da parte del fornitore o per suo conto».*

<sup>11</sup> Per le vendite a distanza intracomunitarie l'irrilevanza della soggettività passiva IVA dei destinatari della non imponibilità di cui all'articolo 72 del decreto IVA si evince dalla stessa definizione prevista dalla direttiva IVA, di cui alla nota precedente, laddove alla lettera a) collega la disciplina delle vendite intracomunitarie a distanza alla condizione che la cessione sia effettuata anche *«nei confronti di un soggetto*



Da ciò deriva, pertanto, che in base alla lettera b-*bis*) non sono imponibili ai fini IVA:

- le cessioni di beni presenti in Italia effettuate nei confronti di forze armate appartenenti ad altri Stati membri e impegnate in compiti rientranti nella PSDC;
- nel caso in cui siano territorialmente rilevanti in Italia, le cessioni di beni inviati nel nostro Paese a forze armate, appartenenti ad altri Stati membri e impegnate in compiti rientranti nella PSDC;
- le prestazioni di servizi, per cui sia verificato il presupposto territoriale in Italia, rese nei confronti di forze armate appartenenti ad altri Stati membri e impegnate in compiti rientranti nella PSDC.

Risultano escluse da tale disposizione, in forza della formulazione letterale della stessa, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi da chiunque effettuate in Italia nei confronti di forze armate italiane.

Diversamente, il regime di “non imponibilità IVA” previsto alla lettera b-*ter*) dell’articolo 72, comma 1, del decreto IVA richiede non solo che i destinatari delle cessioni di beni o delle prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia siano forze armate stanziare in uno Stato membro diverso dall’Italia, ma anche che tali forze armate appartengano a uno Stato membro “diverso da quello di introduzione” dei beni o dei servizi. Da ciò deriva che rientrano nella previsione in esame anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi (territorialmente rilevanti in Italia) effettuate nei confronti di forze armate italiane che siano stanziare in un altro Stato membro per ottemperare ad un compito di PSDC.

In proposito, si precisa che le cessioni di beni di cui alla citata lettera b-*ter*) rientrano nell’ambito applicativo delle vendite a distanza intracomunitarie di beni

---

*passivo o di un ente non soggetto passivo, i cui acquisti intracomunitari di beni non sono soggetti all’IVA a norma dell’articolo 3, paragrafo 1». L’articolo 3, paragrafo 1, ivi richiamato, pure prevede che «(...) non sono soggette all’IVA le operazioni seguenti: a) gli acquisti intracomunitari di beni la cui cessione sarebbe esente nel territorio dello Stato membro, in forza degli articoli 148 e 151, effettuati da un soggetto passivo o da un ente non soggetto passivo; (...)».*

di cui al sopra richiamato articolo 38-*bis* del d.l. n. 331 del 1993, al ricorrere dei requisiti ivi previsti.

Per esemplificare, in relazione alle cessioni di beni (diversi da quelli di cui al comma 3 del richiamato articolo 38-*bis*<sup>12</sup> del d.l. n. 331 del 1993) spediti o trasportati dall'Italia verso il territorio di un altro Stato UE dal fornitore o da terzi per suo conto, trovano applicazione i limiti previsti dalla disciplina riguardante le vendite a distanza intracomunitarie di cui all'articolo 41, comma 1, lettera b), secondo periodo, del d.l. n. 331 del 1993<sup>13</sup>. In presenza dei presupposti in precedenza citati, quindi, tali operazioni:

- se di importo inferiore a euro diecimila<sup>14</sup> (e il fornitore non ha optato per l'imposizione nel Paese di destinazione dei beni e servizi), rilevano territorialmente in Italia e sono non imponibili ai fini dell'IVA ai sensi del nuovo articolo 72, comma 1, lettera b-*ter*);
- concorrono ai fini del raggiungimento della soglia di diecimila euro, superata la quale tali operazioni rilevano nel Paese di introduzione dei beni.

Si riportano di seguito alcuni casi esemplificativi.

---

<sup>12</sup> Si fa riferimento «a) alle cessioni di mezzi di trasporto nuovi; b) alle cessioni di beni da installare, montare o assemblare a cura del fornitore o per suo conto nello Stato di arrivo della spedizione o del trasporto».

<sup>13</sup> L'articolo 41 del d.l. n. 331 del 1993, rubricato "Cessioni intracomunitarie non imponibili", prevede al comma 1 che costituiscono cessioni non imponibili:

«(...) b) le vendite a distanza intracomunitarie di beni spediti o trasportati a destinazione di un altro Stato membro dell'Unione europea. La disposizione non si applica qualora il cedente sia un soggetto stabilito nel territorio dello Stato e ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni: 1) il cedente non è stabilito anche in un altro Stato membro dell'Unione europea; 2) l'ammontare complessivo, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, delle prestazioni di servizi nei confronti di committenti non soggetti passivi d'imposta, stabiliti in Stati membri dell'Unione europea diversi dall'Italia, di cui all'articolo 7-octies, comma 3, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e delle vendite a distanza intracomunitarie di beni nell'Unione europea non ha superato nell'anno solare precedente 10.000 euro e fino a quando, nell'anno in corso, tale limite non è superato; 3) il cedente non ha optato per l'applicazione dell'imposta nell'altro Stato membro; in tal caso l'opzione è comunicata all'ufficio nella dichiarazione relativa all'anno in cui la medesima è stata esercitata e ha effetto fino a quando non sia revocata e comunque per almeno due anni».

<sup>14</sup> In forza dell'articolo 41, comma 1, lettera b), del d.l. n. 331 del 1993, citato nella nota n. 13, la soglia si riferisce all'ammontare complessivo annuo, al netto dell'IVA, delle vendite intracomunitarie a distanza di beni effettuate nell'Unione e dei servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici resi a committenti non soggetti passivi stabiliti in Stati membri diversi da quello del fornitore.

A. Forze armate francesi e forze armate italiane, stanziato sul territorio italiano e impegnate in compiti rientranti nella PSDC, acquistano beni nazionali da alcuni fornitori stabiliti in Italia (ad esempio generi alimentari, carburanti e attrezzature). I fornitori devono applicare alle cessioni effettuate nei confronti delle forze armate francesi il regime di non imponibilità a IVA, in applicazione della nuova disposizione di cui alla lettera *b-bis*) dell'articolo 72 del DPR n. 633 del 1972. Le cessioni di beni effettuate nei confronti delle forze armate italiane, invece, devono essere assoggettate ad IVA secondo l'ordinaria disciplina domestica.

B. Forze armate italiane e polacche, stanziato in Polonia e impegnate in compiti rientranti nella PSDC, acquistano derrate alimentari, per un importo complessivo non superiore a diecimila euro, da un fornitore stabilito in Italia (che non ha optato per l'imposizione nel Paese di destinazione dei beni venduti).

Il fornitore che trasporta i beni in Polonia deve applicare alle cessioni effettuate nei confronti delle forze armate italiane il regime di non imponibilità a IVA, in applicazione della nuova disposizione di cui alla lettera *b-ter*) dell'articolo 72 del DPR n. 633.

Le cessioni di beni effettuate nei confronti delle forze armate polacche, invece, restano assoggettate a imposizione, secondo le regole ordinarie, non essendo riconducibili nell'ambito applicativo delle disposizioni in commento.

C. Forze armate francesi stanziato in Italia e impegnate in compiti rientranti nella PSDC acquistano divise per un importo complessivo superiore a diecimila euro da un fornitore tedesco che si occupa del trasporto della merce dalla Germania all'Italia.

Il fornitore tedesco deve identificarsi ai fini IVA in Italia, al fine di assoggettare la vendita a distanza intracomunitaria al regime di non

imponibilità IVA in virtù delle disposizioni di cui alla lettera b-bis) dell'articolo 72 del decreto IVA.

Per beneficiare della non imponibilità per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di cui trattasi, è necessario che le forze armate, nella loro veste di committenti dei servizi o cessionari dei beni, utilizzino l'apposito modello di "certificato di esenzione dall'IVA o dalle accise" di cui all'allegato II del regolamento di esecuzione (UE) n. 282 del 2011, per comunicare ai propri fornitori la sussistenza dei requisiti indispensabili per fruire della non imponibilità medesima.

In base all'articolo 51 del medesimo regolamento, infatti, *«Se colui che riceve la cessione di beni o la prestazione di servizi è stabilito nella Comunità, ma non nello Stato membro in cui ha luogo la cessione o la prestazione, il certificato di esenzione dall'IVA e/o dalle accise di cui all'allegato II del presente regolamento funge da conferma che l'operazione può beneficiare dell'esenzione a norma dell'articolo 151 della direttiva 2006/112/CE ...»*.

Per effetto delle modifiche apportate dal regolamento di esecuzione (UE) n. 2022/432 del Consiglio del 15 marzo 2022 al citato regolamento n. 282 del 2011, il certificato di esenzione dall'IVA riportato nell'allegato II prevede, a decorrere dal 1° luglio 2022, all'interno dell'apposita sezione relativa alle "Dichiarazioni del beneficiario" anche l'informazione riguardante l'uso ufficiale del beneficiario in quanto *«forza armata di uno Stato membro che partecipa ad attività dell'Unione nell'ambito della politica di sicurezza e di difesa comune (PSDC)»*.

Le operazioni in argomento, ai sensi del combinato disposto dell'articolo 2, comma 2, della legge 18 febbraio 1997, n. 28<sup>15</sup>, e dell'articolo 72 del DPR n. 633

---

<sup>15</sup> L'articolo 2 della legge 18 febbraio 1997, n. 28, prevede al comma 2: *«2. I soggetti che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 1 del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, possono effettuare acquisti ed importazioni senza pagamento dell'imposta, in ciascun anno, nel limite dell'ammontare complessivo delle cessioni e delle prestazioni di cui agli articoli 8, primo comma, lettere a) e b), 8-bis e 9 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, delle cessioni intracomunitarie e delle prestazioni di servizi nei confronti di soggetti passivi di altro Stato membro, non soggette ad imposta a norma dell'articolo 40, comma 9, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, registrate a norma dell'articolo 23 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 per l'anno solare precedente (...)»*.

del 1972<sup>16</sup>, concorreranno, in capo ai soggetti fornitori, alla formazione del *plafond* per l'effettuazione di acquisti e importazioni senza pagamento dell'imposta.

## **2. Beni introdotti nel territorio dello Stato dalle forze armate**

### **2.1. Esenzione all'importazione dei beni acquistati dalle forze armate estere**

Le novità introdotte dalle anzidette disposizioni all'articolo 72 del DPR n. 633 del 1972 comportano, conseguentemente, la non assoggettabilità ad imposta delle importazioni di beni da destinare alla PSDC effettuate dalle forze armate di un altro Stato membro stanziate in Italia.

Ai sensi dell'articolo 68, comma 1, lettera c), del decreto IVA (non oggetto di modifica della disposizione in commento), infatti, non è soggetta all'imposta «*ogni altra importazione definitiva di beni la cui cessione è esente dall'imposta o non vi è soggetta a norma dell'articolo 72*». Ne discende che le forze armate straniere stabilite in Italia, che qui importano beni con la finalità di destinarli alla PSDC, non dovranno pagare l'IVA sull'introduzione degli stessi nel territorio dello Stato.

### **2.2. Introduzione da parte delle forze armate dello Stato di beni provenienti da altri Stati membri dell'Unione**

Il comma 2 dell'articolo 1 del d.lgs. n. 72 del 2022 modifica, inoltre, l'articolo 38 del d.l. n. 331 del 1993.

In particolare, con la modifica in commento viene aggiunta al comma 3 del citato articolo 38, rubricato "Acquisti intracomunitari", la lettera *d-bis*), per effetto della quale costituisce acquisto intracomunitario «*l'introduzione da parte delle*

---

<sup>16</sup> Il comma 1 dell'articolo 72 del decreto IVA prevede che «*1. Agli effetti dell'imposta, le seguenti operazioni sono non imponibili e sono equiparate a quelle di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 ...*».

*forze armate dello Stato, che partecipano a uno sforzo di difesa svolto ai fini della realizzazione di un'attività dell'Unione europea nell'ambito della politica di sicurezza e di difesa comune, di beni destinati all'uso di tali forze o del personale civile che le accompagna, non acquistati alle condizioni generali d'imposizione del mercato interno di un altro Stato membro, qualora l'importazione di tali beni non possa fruire dell'esenzione prevista dall'articolo 68, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633».*

Ciò comporta che qualora le forze armate dello Stato abbiano beneficiato in un altro Stato membro del sopra citato regime di non imponibilità all'imposta dei beni destinati a finalità rientranti nella PSDC dell'Unione europea, i relativi acquisti diventano imponibili in Italia ai fini IVA se e nella misura in cui detti beni siano introdotti dalle medesime forze armate nel territorio dello Stato italiano, qualora l'importazione degli stessi beni non avrebbe potuto fruire dell'esenzione di cui all'articolo 68, comma 1, lettera c), del decreto IVA<sup>17</sup>.

La disposizione, in sostanza, garantisce che l'uso di beni da parte delle forze armate degli Stati membri che partecipano allo sforzo di difesa svolto ai fini della realizzazione di un'attività dell'Unione nell'ambito della PSDC sia trattato come un acquisto intracomunitario a titolo oneroso quando tali beni, non acquistati alle condizioni locali in materia di IVA dello Stato membro nel quale sono di stanza le forze, sono riportati nello Stato di appartenenza di ciascuna forza armata per essere impiegati dalle stesse forze armate per le loro esigenze o per quelle del personale civile che le accompagna<sup>18</sup>.

\*\*\*

---

<sup>17</sup> In senso conforme, il documento della Commissione Europea del 24 aprile 2019, COM(2019) 192 final ha precisato, al paragrafo 5, che «(...) Tale disposizione si applica nel caso in cui l'importazione dei beni non sarebbe stata ammissibile all'esenzione ai sensi dell'articolo 143, paragrafo 1, lettera g-bis)».

<sup>18</sup> Si veda il paragrafo 5 del documento riportato nella nota n. 3.

Le direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle direzioni provinciali e dagli uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA  
Ernesto Maria Ruffini  
*(firmato digitalmente)*