

Settima Giornata del Triveneto
IVA doganale

Bolzano, 8 aprile 2011

Copyright © 2011 DIDACOM S.r.l.
SCUOLA DI FORMAZIONE PER PROFESSIONISTI
Via Gramsci, 24 - 25121 BRESCIA – Tel. 030 40487 - Fax 030 46262

Tutti i diritti riservati

Materiale didattico non vendibile riservato ai partecipanti all'iniziativa
Settima Giornata del Triveneto - IVA doganale - **Bolzano, 8 aprile 2011**

Questa dispensa è stata chiusa in redazione il 4 aprile 2011

*L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare
specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.*

INDICE

Settima Giornata del Triveneto - IVA doganale

IL PUNTO SULLE OPERAZIONI ESTERE: IVA, INTRASTAT E DOGANE

di Giovanni Valcarenghi

1. LE NUOVE REGOLE SULLA TERRITORIALITÀ IVA	pag. 5
1.1 Premessa	pag. 5
1.2 Le definizioni da conoscere (Art. 7)	pag. 6
1.3 Territorialità per le cessioni di beni (Art. 7 bis).....	pag. 7
1.4 Le prestazioni di servizi generiche (Art. 7- ter)	pag. 8
1.5 Le deroghe assolute - Parte 1 (Art. 7 quater)	pag. 15
1.6 Le deroghe assolute - Parte 2 (Art. 7 quinquies)	pag. 19
1.7 Le deroghe relative: prestazioni rese a committenti non soggetti passivi (Art. 7 sexies)	pag. 21
1.8 Le deroghe relative: prestazioni rese a non soggetti passivi extracomunitari (Art. 7 septies)	pag. 23
1.9 Il momento di effettuazione delle operazioni (art. 6).....	pag. 24
1.10 Il soggetto tenuto agli adempimenti di fatturazione (art. 17).....	pag. 25
1.11 Nuovi obblighi aggiuntivi di fatturazione (art. 21).....	pag. 29
1.12 Nuove regole per il conteggio del volume d'affari (art. 20)	pag. 29
1.13 Modifiche alle disposizioni sulla non imponibilità (art. 9)	pag. 30
1.14 Obblighi connessi agli scambi intracomunitari (art. 50 DL 331/93).....	pag. 31
1.15 I rimborsi per l'IVA assolta all'estero o da operatori esteri.....	pag. 54

L'IVA NELLE OPERAZIONI IMMOBILIARI

di Gian Paolo Tosoni

1. LE OPERAZIONI DI ACQUISTO E LE PROBLEMATICHE DI DETRAZIONE DELL'IMPOSTA	pag. 62
2. LA VENDITA DEGLI IMMOBILI, L'APPLICAZIONE DELL'IVA E DELL'IMPOSTA DI REGISTRO...	pag. 64
2.1 Cessioni di immobili abitativi	pag. 64
2.2 Cessioni di immobili strumentali.....	pag. 65
2.3 Rettifica della detrazione IVA nelle immobiliari	pag. 67
2. LE CASISTICHE TIPICHE DELLE SOCIETÀ IMMOBILIARI DI COSTRUZIONE, DI COMPRAVENDITA E DI GESTIONE.....	pag. 68

IL PUNTO SULLE OPERAZIONI ESTERE: IVA, INTRASTAT E DOGANE

di Giovanni Valcarenghi

IL PUNTO SULLE OPERAZIONI ESTERE: IVA, INTRASTAT E DOGANE

di Giovanni Valcarenghi

1. LE NUOVE REGOLE SULLA TERRITORIALITÀ IVA

1.1 Premessa

È ormai a tutti noi noto il profondo meccanismo di revisione subito dalle regole del DPR 633/72 a decorrere dal 01.01.2010, in ottemperanza alla necessità di recepire nel nostro ordinamento le indicazioni delle Direttive comunitarie che, al riguardo, si proponevano il chiaro intento di uniformare le regole dei vari Stati membri sull'argomento, per evitare problemi di doppia imposizione e di mancata imposizione nelle prestazioni di servizi.

Ad oltre un anno di applicazione, dopo l'inevitabile periodo di disorientamento che ci assale ogni volta che vengono a mancare riferimenti precisi e consolidati nel tempo, con la necessità di abbandonare le vecchie abitudini, credo si possa affermare con tranquillità che il nuovo sistema che ci è stato consegnato appare molto più semplice rispetto al precedente, non fosse altro perché limitate sono le casistiche di deroga, rispetto alla generalità dei casi che vengono attratti in una regola generale che, nell'ambito delle transazioni tra operatori IVA, è quella dell'assoggettamento ad imposizione nel paese del committente.

Quello che è certamente mancato, a parere di chi scrive, è un supporto di natura interpretativa, di cui la nostra amministrazione avrebbe dovuto farsi carico e che, invece, è latitato e continua a latitare.

È anche mancato il coraggio di affrontare di petto questioni pratiche come le problematiche connesse alla presentazione dei modelli INTRASTAT, concedendo il giusto tempo di cui ciascuno di noi ha bisogno per mettere in pratica i nuovi concetti. Al riguardo, vi è da augurarsi un sapiente utilizzo dello strumento sanzionatorio, nella certezza che i molti errori ed omissioni che certamente sono stati compiuti sono da ascrivere, in buona parte, alla mancanza di regole precise ed ai tempi stretti in cui ci siamo trovati ad agire.

Appare opportuno sottolineare che l'errore più comune che si può compiere è quello di confondere il concetto della territorialità con quello dell'assoggettamento al tributo; tanto per capirci, l'analisi in merito al requisito della territorialità rappresenta il primo gradino di analisi in ordine gerarchico. Infatti, se l'operazione è non territoriale, non ci dobbiamo porre alcun problema in merito al suo trattamento IVA; diversamente, quando l'operazione è territorialmente rilevante in Italia, si dovrà scendere al secondo gradino di analisi, che corrisponde alla verifica del regime (imponibile, non imponibile, esente) e che va condotta con le usuali regole presenti nel DPR 633/72, peraltro modificate solo leggermente per effetto del recepimento delle Direttive comunitarie.

APPUNTI

Fatta questa doverosa premessa, nel seguito della dispensa si analizza il tenore delle nuove norme, svolgendo, per ciascun articolo, le riflessioni necessarie e delle esemplificazioni ormai a regime.

A titolo di raccordo, si elencano di seguito le pronunce che l'Agenzia delle entrate ha emanato sul tema:

- Circolare 58/E del 31.12.2009;
- Circolare 5/E del 17.02.2010;
- Circolare 12/E del 12.03.2010;
- Circolare 14/E del 19.03.2010;
- Risoluzione 37/E del 17.05.2010;
- Risoluzione 48/E del 01.06.2010;
- Circolare 36/E del 21.06.2010;
- Circolare 43/E del 06.08.2010;
- Risoluzione 89/E del 25.08.2010.

Infine, va detto che, proprio in fase di chiusura della presente dispensa, è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale della UE l'atteso regolamento definitivo che, a decorrere dal prossimo 01.07.2011, diverrà vincolante per tutti gli Stati membri. Nel testo, ovviamente, si fa ancora riferimento alla versione provvisoria conosciuta, ma si riporta il testo aggiornato in calce al testo, in modo da poter operare gli opportuni provvedimenti.

1.2 Le definizioni da conoscere (Art. 7)

L'articolo 7 della legge IVA ci presenta una elencazione di definizioni che vanno analizzate, in quanto saranno riprese e richiamate negli articoli successivi. La disposizione è importante in quanto, nel comparto IVA, l'utilizzo dei termini ha un preciso significato che è bene non equivocare.

Pertanto, agli effetti del DPR 633/72:

- a) per "**Stato**" o "**territorio dello Stato**" si intende il territorio della Repubblica Italiana, con esclusione dei comuni di Livigno e Campione d'Italia e delle acque italiane del Lago di Lugano;
- b) per "**Comunità**" o "**territorio della Comunità**" si intende il territorio corrispondente al campo di applicazione del Trattato istitutivo della Comunità europea con le seguenti esclusioni oltre quella indicata nella lettera a):
 - 1) per la Repubblica ellenica, il Monte Athos;

APPUNTI

- 2) per la Repubblica federale di Germania, l'isola di Helgoland ed il territorio di Busingen;
 - 3) per la Repubblica francese, i Dipartimenti d'oltremare;
 - 4) per il Regno di Spagna, Ceuta, Melilla e le isole Canarie;
 - 5) per la Repubblica di Finlandia, le isole Aland;
 - 6) le isole Anglo-Normanne;
- c) il Principato di Monaco, l'isola di Man e le zone di sovranità del Regno Unito di Akrotiri e Dhekelia si intendono compresi nel territorio rispettivamente della Repubblica francese, del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord e della Repubblica di Cipro,
- d) per "**soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato**" si intende un soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva;
- e) per "**parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità**", si intende la parte di trasporto che non prevede uno scalo fuori della Comunità tra il luogo di partenza e quello di arrivo del trasporto passeggeri; "**luogo di partenza di un trasporto passeggeri**" è il primo punto di imbarco di passeggeri previsto nella Comunità, eventualmente dopo uno scalo fuori della Comunità; "**luogo di arrivo di un trasporto passeggeri**" è l'ultimo punto di sbarco previsto nella Comunità, per passeggeri imbarcati nella Comunità, eventualmente prima di uno scalo fuori della Comunità; per il **trasporto andata e ritorno**, il percorso di ritorno è considerato come un trasporto distinto;
- f) per "**trasporto intracomunitario di beni**" si intende il trasporto di beni il cui luogo di partenza e il cui luogo di arrivo sono situati nel territorio di due Stati membri diversi. "**Luogo di partenza**" è il luogo in cui inizia effettivamente il trasporto dei beni, senza tener conto dei tragitti compiuti per recarsi nel luogo in cui si trovano i beni; "**luogo di arrivo**" è il luogo in cui il trasporto dei beni si conclude effettivamente;
- g) per "**locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine di mezzi di trasporto**" si intende il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo non superiore a trenta giorni ovvero a novanta giorni per i natanti.

1.3 Territorialità per le cessioni di beni (Art. 7 bis)

L'articolo 7, sostanzialmente immutato rispetto al passato, ci fornisce una regola generale, seguita da alcune eccezioni.

Per quanto attiene la **regola generale**, il comma 1 prevede che:

APPUNTI

Le cessioni di beni, diverse da quelle di cui ai commi 2 e 3, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto:

- beni immobili; ovvero
- beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello stesso, ovvero
- beni mobili spediti da altro Stato membro installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto.

I commi 2 e 3 prevedono poi delle **eccezioni abbastanza particolareggiate**; infatti:

- comma 2: Le cessioni di beni a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se il luogo di partenza del trasporto è ivi situato;
- comma 3: Le cessioni di gas mediante sistemi di distribuzione di gas naturale e le cessioni di energia elettrica si considerano effettuate nel territorio dello Stato:
 - a) quando il cessionario è un soggetto passivo-rivenditore stabilito nel territorio dello Stato. Per soggetto passivo-rivenditore si intende un soggetto passivo la cui principale attività in relazione all'acquisto di gas e di elettricità è costituita dalla rivendita di detti beni ed il cui consumo personale di detti prodotti è trascurabile;
 - b) quando il cessionario è un soggetto diverso dal rivenditore, se i beni sono usati o consumati nel territorio dello Stato. Se la totalità o parte dei beni non è di fatto utilizzata dal cessionario, limitatamente alla parte non usata o non consumata, le cessioni anzidette si considerano comunque effettuate nel territorio dello Stato quando sono poste in essere nei confronti di soggetti, compresi quelli che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professioni, stabiliti nel territorio dello Stato; non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni poste in essere nei confronti di stabili organizzazioni all'estero, per le quali sono effettuati gli acquisti da parte di soggetti domiciliati o residenti in Italia.

1.4 Le prestazioni di servizi generiche (Art. 7- ter)

Questa disposizione è quella che siamo chiamati ad applicare in modo più massiccio, in quanto rappresenta il criterio valevole ove non si rinvergono le eccezioni menzionate dai successivi articoli. Pertanto, appare corretto affermare che possiamo fare una applicazione ragionata dell'articolo 7-ter dopo che abbiamo escluso la ricorrenza dei casi particolari più oltre dettagliati. Andando con ordine, verifichiamo il contenuto della norma in commento che, come è ormai d'uso definire, distingue le ipotesi delle prestazioni B2B (*business to business*, vale a dire tra operatori IVA) e B2C (*business to consumer*, vale a dire con committente un soggetto privato o che viene assimilato alla stessa situazione).

APPUNTI

Va detto, che le nuove regole della territorialità delle prestazioni di servizi sono integralmente racchiuse nel DPR 633/72, essendo state abrogate le disposizioni contenute nell'articolo 40 del DL 331/93, commi da 4-bis a 9.

Così, a titolo di esempio, vengono attratti dal nuovo sistema delineato:

- una lavorazione intracomunitaria (committente UE), prima non imponibile ai sensi dell'art. 40, comma 4-bis del DL 331/93;
- un trasporto intracomunitario con committente UE, prima non imponibile ai sensi dell'articolo 40, comma 5, del DL 331/93;
- un trasporto di beni in esportazione, in transito, in importazione temporanea o definitiva, prima non imponibile ai sensi dell'art.9, punto 2 (per la tratta nazionale) e fuori campo IVA per la tratta non percorsa in territorio italiano;
- operazioni di carico e scarico, accessorie ai trasporti comunitari, prima non imponibili ai sensi dell'art. 40, comma 6, del DL 331/93;
- una lavorazione su un bene destinato alla esportazione, effettuata per conto di un committente estero, prima non imponibile ai sensi dell'articolo 9, punto 9);
- provvigioni addebitate a committente extra UE, per beni in esportazione, prima non imponibile ai sensi dell'art.9, punto 7.

Detto ciò, possiamo analizzare il testo della norma.

Infatti, il comma 1 prevede che le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

- a) quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;
- b) quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

Da quanto indicato alla lettera a) si evince che, nella regola generale del nuovo articolo 7-ter sono ricomprese anche le prestazioni di servizi interne; inoltre, appare chiaro che se il soggetto committente è un privato (in questo caso diviene irrilevante il suo domicilio o la sua residenza, nel senso che può essere indifferentemente un soggetto italiano, comunitario o extracomunitario), la prestazione resa dal soggetto IVA residente si considera territorialmente rilevante in Italia.

Nella richiamata distinzione tra operazioni B2B e B2C appare evidente l'importanza di operare una corretta qualificazione del soggetto committente; al riguardo interviene il comma 2 che sancisce:

Ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad essi rese:

APPUNTI

- a) i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni; le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività;
- b) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;
- c) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Per quanto attiene la casistica particolare degli enti non commerciali, va ricordato che gli stessi sono interessati da numerose modifiche.

Secondo la nuova definizione contenuta nel nuovo art.7-ter, co.2, lett.b e c), gli enti non commerciali (enti che svolgono anche un'attività commerciale non esclusiva né principale) oppure gli enti non soggetti passivi che sono identificati ai fini Iva (come nel caso degli enti non soggetti passivi che hanno effettuato acquisti intracomunitari di beni "sopra soglia" ai sensi dell'art.38, co.2, lett.c) e co.5, lett.c) D.L. n.331/93) sono considerati, ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, soggetti passivi e, pertanto, qualora i servizi siano loro resi da soggetti non residenti, sono obbligati ad assolvere l'imposta ai sensi del nuovo art.17, co.2.

In tale contesto, laddove i soggetti citati effettuino acquisti di beni e servizi nello svolgimento di attività non commerciali (sfera "istituzionale") dovranno osservare le disposizioni del nuovo art.30-bis del DPR n.633/72, art.47, co.3, e 49 del D.L. n.331/93 (registrazione, versamento e dichiarazione telematica entro il mese successivo) nonché assolvere agli obblighi Intrastat ai sensi dell'art.50, co.6, secondo periodo, del D.L. n.331/93. Per le operazioni effettuate nello svolgimento dell'attività commerciale, valgono gli ordinari adempimenti previsti per i normali soggetti passivi. Infine, per gli enti non soggetti passivi che effettuano acquisti intracomunitari di beni "sotto soglia", la preventiva dichiarazione (Intra 13) diventa telematica.

Ai fini di comprendere la vastità delle operazioni regolate dall'articolo 7-ter, si riportano una serie di casi risolti dalla circolare 36/E/2010:

TOUR OPERATOR

12. Un *tour operator* che organizza "pacchetti" vacanza, al fine di comporre gli stessi, acquista singoli servizi da soggetti di altri Stati membri (hotel, trasporti, guide ecc. ...).

a) Si chiede quale sia il regime relativo ai predetti pacchetti.

Il regime speciale IVA riservato alle agenzie di viaggio di cui agli artt. 306 e seguenti della Direttiva 2006/112/CE non ha subito variazioni in relazione alle modifiche sulla territorialità delle prestazioni di servizi e alla conseguente presentazione dei modelli Intrastat. Pertanto, la vendita di un pacchetto turistico, essendo un servizio che segue il principio del Paese del

APPUNTI

prestatore, non deve essere inserita negli elenchi Intrastat. Per quanto riguarda l'acquisto del singolo servizio, si veda la risposta successiva.

b) Nel caso di fornitura di servizio singolo (hotel oppure volo) a clienti di altri Stati comunitari (sia soggetti passivi di imposta che privati) come ci si deve comportare?

Il servizio singolo, reso da un *tour operator* in nome e per conto del cliente, stabilito in altro Stato comunitario, costituisce attività di intermediazione e, nei confronti dei soggetti passivi di imposta, segue la regola generale di territorialità (art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972). Quindi tale prestazione va inserita negli elenchi riepilogativi dei servizi.

Tuttavia, se si tratta di un singolo servizio previamente acquisito da parte dell'agenzia, alla successiva rivendita dello stesso si applica il regime speciale del margine e lo stesso non va incluso negli elenchi riepilogativi (art. 74-ter, comma 5-bis, del D.P.R. n. 633/1972).

Inoltre, si precisa che l'acquisto da parte del *tour operator* del singolo servizio (hotel, volo, guida turistica) non va incluso negli elenchi Intrastat. Ciò in quanto le prestazioni acquistate rientrano tra quelle oggetto di deroga ai fini della territorialità e, d'altra parte, i servizi singolarmente considerati non rientrano nel regime speciale delle agenzie di viaggio (art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972).

Si ricorda che le operazioni che intervengono con privati consumatori non vanno incluse negli elenchi Intrastat.

15. Un *tour operator* italiano emette fattura in relazione a servizi resi ad un operatore con sede in Spagna per l'intermediazione effettuata, tramite il portale del *tour operator*, per realizzare la vendita dei servizi effettuata dal *tour operator* stesso. Deve essere, in tal caso, presentato il modello Intrastat?

Le prenotazioni effettuate on line possono essere considerate prestazioni di servizi e-commerce ?

Con riferimento alla natura delle prenotazioni effettuate *on line*, si osserva che il fatto che la prestazione sia resa con l'ausilio della rete Internet non comporta automaticamente che il servizio possa essere qualificato come commercio elettronico. Infatti, il mezzo elettronico costituisce un mero strumento di raccolta delle prenotazioni e viene utilizzato come mezzo di comunicazione, equiparabile ad un telefono o ad un fax.

Nel caso di specie sembra trattarsi di un servizio di intermediazione in nome e per conto, effettuato nei confronti di un soggetto passivo comunitario. L'operazione è territorialmente rilevante nel paese del committente e deve essere rilevata negli elenchi riepilogativi tra le prestazioni rese.

GESTIONE ALBERGHI

13. Una società gestisce alberghi e paga compensi di agenzia ad agenti U.e. ed extra U.e. per l'intermediazione nelle prenotazioni alberghiere. Si chiede se le provvigioni pagate ad agenti U.e. per le suddette prestazioni, relative ad alberghi situati in Italia, debbano essere inquadrare nell'art. 7-quater del D.P.R. n. 633/1972 come prestazioni relative ad immobili e quindi non debbano essere inserite negli elenchi relativi ai servizi ricevuti.

Le prestazioni di intermediazione in nome e per conto del cliente, relative a prestazioni alberghiere, devono essere inquadrare tra le prestazioni generiche di cui all'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972 (vedi anche risposta precedente). Tali operazioni devono essere rilevate negli elenchi riepilogativi tra le prestazioni ricevute.

TRASPORTI COMUNITARI

17. Come comportarsi nelle seguenti situazioni relative a trasporti intracomunitari con partenza dall'Italia e arrivo in Francia o viceversa:

- il primo vettore italiano fattura al committente comunitario, soggetto passivo di imposta, senza applicazione dell'IVA ex art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972. Nel caso tale trasporto venga effettuato da un sub-vettore italiano questo come emette la fattura al primo vettore nazionale (con o senza addebito di IVA)? Quali sono gli obblighi relativamente agli elenchi Intrastat?

- per le tratte nazionali di trasporti intracomunitari, come va emessa la fattura nei confronti del committente comunitario da parte del primo vettore e degli eventuali sub-vettori?

Il servizio di trasporto di beni risulta territorialmente rilevante nel Paese del committente, soggetto passivo d'imposta. Pertanto nell'esempio prospettato, essendo il committente un soggetto passivo francese, la fattura emessa dal vettore italiano non dovrà riportare l'indicazione dell'IVA. Sarà poi il soggetto francese ad integrare la stessa con l'imposta ivi spettante. Tale operazione rientrerà negli elenchi Intrastat come servizio reso. La prestazione effettuata dal sub-vettore italiano al vettore italiano sarà invece territorialmente rilevante in Italia. Il sub-vettore emetterà una fattura con IVA e tale prestazione non sarà oggetto di riepilogo negli elenchi Intrastat.

ACQUISTO PROGRAMMI VIA INTERNET

20. Ho ricevuto una fattura intracomunitaria da un prestatore irlandese, relativa ad un programma informatico scaricato via Internet. Devo compilare il modello Intrastat?

L'art. 11 del Regolamento comunitario n. 1777 del 2005 precisa cosa debba intendersi per servizi prestati tramite mezzi elettronici. In particolare, rientrano in tale definizione i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica, la cui natura rende la prestazione

APPUNTI

essenzialmente automatizzata e, in assenza di tecnologia dell'informazione, impossibile da garantire. In particolare, ai sensi del par. 2, lett. A), costituisce servizio elettronico " *la fornitura di prodotti digitali in genere, compresi software, loro modifiche e aggiornamenti* ".

Dal 2010 il servizio, considerato che il prestatore è un soggetto passivo comunitario e che il committente è soggetto passivo italiano, sarà assoggettato ad imposta in Italia, secondo la regola generale (luogo di stabilimento del committente) ed il contribuente dovrà inserirlo nell'elenco Intrastat relativo all'acquisto di servizi.

PROVVIGIONI DA AGENTE COMUNITARIO

25. Ho ricevuto una fattura di provvigioni da un'agente di commercio, soggetto passivo di altro Stato membro, per delle prestazioni svolte in Paesi dell'Unione europea. Vorrei sapere se tale fattura va inserita nella dichiarazione Intrastat relativa ai servizi ricevuti.

Dal quesito posto sembra desumersi che si tratta di una prestazione di intermediazione resa tra soggetti passivi d'imposta. Tali prestazioni, se effettuate in nome e per conto del cliente, ricadono nella regola generale di territorialità e quindi sono da includere negli elenchi Intrastat. Al contrario, se la prestazione è resa in nome proprio dall'agente di commercio per conto del committente nazionale, si configura come mandato senza rappresentanza e, quindi, il rapporto tra mandante e mandatario assume la stessa natura del servizio ricevuto dal mandatario stesso. Pertanto, se tale ultimo servizio rientra nella regola generale di territorialità (Paese del committente), il relativo riaddebito dall'agente di commercio al committente nazionale va dichiarato negli elenchi riepilogativi dei servizi ricevuti da quest'ultimo.

Viceversa, se la prestazione acquistata dall'agente di commercio non rientra nella regola generale di territorialità, il successivo riaddebito effettuato nei confronti del committente nazionale non va dichiarato negli elenchi Intrastat.

CORSI DI FORMAZIONE E ADDESTRAMENTO DEL PERSONALE

28. Si chiede se sussiste l'obbligo di includere negli elenchi Intrastat i corsi di formazione ed addestramento del personale.

Le prestazioni relative a corsi di formazione e di addestramento del personale rientrano nella categoria delle prestazioni generiche e quindi sono da considerarsi territorialmente rilevanti in Italia quando ivi è stabilito il committente soggetto passivo d'imposta. Ne consegue che le prestazioni in discorso dovranno essere incluse negli elenchi Intrastat, fatta eccezione per i casi in cui le stesse possono beneficiare dell'esenzione dall'imposta.

A tale proposito si ricorda che le prestazioni in esame sono da considerare esenti ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 20, del D.P.R. n. 633/1972, a condizione che siano rese da istituti o scuole riconosciute da pubbliche amministrazioni e da ONLUS.

APPUNTI

Si ritiene opportuno segnalare che le disposizioni ad oggi vigenti non prevedono quali siano le modalità con cui ci si debba attivare per comprendere se il committente sia, o meno, un operatore IVA. Trascurando le più facili ipotesi dei soggetti comunitari, non può essere taciuto che, quando la controparte è un soggetto collocato fuori dai confini della UE, non sempre è agevole comprenderne la corretta natura e, le sue dichiarazioni, potrebbero risultare poi non veritiere, anche per difficoltà di comprensione.

Va allora segnalato, come criterio di supporto sino a diversa ufficializzazione, il contenuto del documento COM (2009) 672 del 17.12.2009, che costituisce solo una proposta di Regolamento del Consiglio UE.

Lo stesso documento, tuttavia, fornisce le seguenti indicazioni al riguardo della tematica in esame:

Status del destinatario:

1. Se il luogo delle prestazioni di servizi dipende dal fatto che il destinatario sia un soggetto passivo, lo status del destinatario è determinato sulla base del titolo III della direttiva 2006/112/CE.
2. Si considera che il prestatore abbia agito in buona fede nel determinare che il destinatario stabilito nella Comunità sia un soggetto passivo se ha soddisfatto tutti i requisiti seguenti:
 - a) ha accertato che il destinatario è un soggetto passivo tramite il numero di identificazione IVA comunicatogli dal destinatario stesso o mediante qualsiasi altra prova attestante che il destinatario è un soggetto passivo o una persona giuridica non soggetto passivo identificata ai fini dell'IVA;
 - b) ha ottenuto conferma della validità di detto numero di identificazione IVA o di altra prova fornita dal destinatario;
 - c) ha effettuato una verifica di ampiezza ragionevole dell'esattezza delle informazioni fornite dal destinatario applicando le procedure di sicurezza esistenti.
3. Si considera che il prestatore abbia agito in buona fede nel determinare che il destinatario stabilito al di fuori della Comunità sia un soggetto passivo se ha ottenuto un certificato, ove esista già, rilasciato dalle autorità fiscali competenti per il destinatario attestante che questi svolge un'attività economica che gli dà diritto ad ottenere un rimborso dell'IVA a norma della direttiva 86/560/CEE del Consiglio o che ha rispettato tutti o alcuni dei requisiti seguenti:
 - a) dispone del numero IVA o di un numero analogo attribuito al destinatario dal paese di stabilimento dello stesso e utilizzato per identificare le imprese;
 - b) dispone di estratti stampati provenienti dal sito internet delle autorità fiscali competenti per il destinatario che ne confermano lo status di soggetto passivo;
 - c) è in possesso dell'ordinativo del destinatario recante il suo indirizzo commerciale e il numero di registrazione commerciale;

APPUNTI

d) dispone di prove provenienti dal sito internet del destinatario attestanti che questi svolge un'attività economica.

Qualità del destinatario

Si considera che un soggetto passivo o una persona giuridica non soggetto passivo assimilata a soggetto passivo che riceve servizi destinati al suo uso personale o a quello dei suoi dipendenti o, più in generale, a scopi estranei alla sua impresa non agisca in qualità di soggetto passivo ai fini dell'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE. Tale soggetto è considerato un soggetto non passivo ai fini dell'applicazione delle norme sul luogo delle prestazioni di servizi.

Quando il prestatore valuta se il destinatario agisce in qualità di soggetto passivo, tiene conto della natura dei servizi prestati. Se la natura dei servizi è tale da rendere impossibile stabilire con certezza se sono destinati a fini professionali, il prestatore può essere tenuto ad ottenere una dichiarazione redatta dal destinatario sull'utilizzo previsto del servizio fornito.

L'esame della destinazione di ciascun servizio, necessario per determinarne il luogo della prestazione, tiene conto unicamente delle circostanze esistenti al momento della prestazione. Eventuali cambiamenti successivi della destinazione del servizio ricevuto non influiscono sulla determinazione del luogo della prestazione, purché non esistano prove di abuso di diritto.

1.5 Le deroghe assolute - Parte 1 (Art. 7 quater)

Come detto, la corretta applicazione della regola generale dettata dall'articolo 7-ter richiede la necessità di escludere la ricorrenza di ipotesi di eccezione (che, quindi, utilizzano criteri differenti rispetto alla regola generale), elencate negli articoli 7-quater, quinques, sexies e septies.

Vediamo la prima casistica che, certamente, è la più importante:

In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

- a) le prestazioni di servizi relativi a **beni immobili**, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato;
- b) le prestazioni di **trasporto di passeggeri**, in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato;
- c) le prestazioni di **servizi di ristorazione e di catering** diverse da quelle di cui alla lettera d),

APPUNTI

quando sono materialmente eseguite nel territorio dello Stato;

- d) le prestazioni di **ristorazione e di catering** materialmente rese a bordo di una **nave**, di un **aereo** o di un **treno** nel corso della parte di **un trasporto di passeggeri** effettuata all'interno della Comunità, se il luogo di partenza del trasporto è situato nel territorio dello Stato;
- e) le prestazioni di servizi di **locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto** quando gli stessi sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate all'interno del territorio della Comunità. Le medesime prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario al di fuori del territorio della Comunità e sono utilizzati nel territorio dello Stato.

Per miglior comprensione dell'articolo in commento, possiamo citare un caso trattato nella circolare 36/E/2010 (parte seconda – casi particolari):

VIAGGIO IN FRANCIA CON BIGLIETTO DEL TRENO E FATTURA RISTORANTE

16. Il titolare di una ditta individuale fa un viaggio di lavoro in Francia. Acquista il biglietto del treno via Internet e poi, giunto sul luogo, pranza al ristorante richiedendo fattura. Come si comporta in relazione agli elenchi riepilogativi dei servizi per le prestazioni ricevute (trasporto e ristorante)?

Trattasi di acquisto di servizi di trasporto e ristorazione rientranti entrambi nelle disposizioni dell'art. 7-quater del D.P.R. 633/1972, come tali esclusi dall'obbligo di rilevazione negli elenchi riepilogativi.

In relazione alla prima casistica, operazioni su immobili, si osserva che, rispetto alla precedente impostazione è stato ampliato notevolmente il novero delle prestazioni ricomprese, specificamente elencate.

Si evidenzia che la recente prassi dell'Agenzia ha escluso l'inquadramento fra i servizi relativi agli immobili, qualificandole, invece, fra i servizi "generali", le seguenti situazioni:

- attività di "consulenza" parametrata agli affitti ma priva di una relazione concreta ed effettiva con gli immobili affittati (R.M. n. 48/E/2010);
- i servizi di intermediazione nella prenotazione alberghiera (C.M. 36/E/2010).

La nuova impostazione, peraltro, può determinare delle difficoltà operative in relazione a prestazioni effettuate da imprese residenti su immobili situati all'estero posseduti da soggetti privati. In tali casi, infatti, non potendo il committente assoggettare ad IVA locale la prestazione, l'obbligo ricade sul prestatore, che dovrebbe identificarsi assumendo una partita IVA nello Stato di esecuzione dei lavori (il problema, evidentemente, non è più dell'amministrazione italiana ma di quella straniera).

APPUNTI

In relazione alle prestazioni di trasporto, la situazione aggiornata al 2010 risulta la seguente:

- 1) per il trasporto di passeggeri continua a rilevare la distanza percorsa (nuovo art.48 Direttiva e nuovo art.7-quater, co.1/b, DPR 633/72);
- 2) per i trasporti intracomunitari di beni resi a persone che non sono soggetti passivi, continua a rilevare (per tutta la tratta) il luogo di partenza del trasporto (nuovo art.49 Direttiva e nuovo art.7-quater, co.1/b, DPR 633/72);
- 3) per i trasporti intracomunitari di beni resi a soggetti passivi non solo italiani e comunitari, ma anche extra comunitari, troverà applicazione la nuova regola generale (art.44 Direttiva e nuovo art.7-ter, co.1/a, DPR 633/72);
- 4) per i trasporti non intracomunitari (es. Italia – Svizzera) resi a persone che non sono soggetti passivi continua a rilevare il criterio proporzionale alla distanza percorsa (nuovo art.49 Direttiva e nuovo art.7-sexies, co.1/b, DPR 633/72);
- 5) per i trasporti non intracomunitari (es. Russia – Italia) resi a committenti soggetti passivi (italiani, comunitari o extra comunitari) troverà applicazione la nuova regola generale, basata sul luogo del committente, per l'intero corrispettivo e non più proporzionalmente alla distanza (art.44 Direttiva e art.7-ter, co.1/a, DPR 633/72);
- 6) per il trasporto nazionale di beni troveranno applicazione i criteri indicati nel punto 4 e 5, con conseguente rilevanza territoriale in Italia. In sostanza, per i servizi resi nei confronti di privati rimane confermato il trattamento in vigore fino al 31/12/2009, mentre per quelli nei confronti di soggetti passivi (nazionali o esteri) tutto il corrispettivo sarà territorialmente disciplinato dalla nuova regola generale

In relazione alle operazioni di **catering**, il già citato documento COM (2009) 672 prevede, nella sua formulazione provvisoria, quanto segue:

1. I servizi di ristorazione e di catering di cui alla direttiva 2006/112/CE consistono nella fornitura di cibi preparati o non preparati o di bevande o di entrambi, destinati al consumo umano, accompagnata da servizi di supporto sufficienti da permetterne il consumo immediato. La fornitura di cibi o bevande o di entrambi costituisce solo una componente dell'insieme in cui i servizi prevalgono ampiamente. Nel caso della ristorazione tali servizi sono prestati nei locali del prestatore, mentre nel caso del catering i servizi sono prestati in locali diversi da quelli del prestatore.

2. La fornitura di cibi preparati o non preparati o di bevande o di entrambi, con o senza trasporto, non accompagnata da altri servizi di supporto, non è considerata un servizio di ristorazione o di catering ai sensi del paragrafo 1.

Lo stesso documento COM, ai fini della analisi della **lettera e)** sopra citata, fornisce i seguenti chiarimenti:

1. I “mezzi di trasporto” di cui all'articolo 56 e all'articolo 59, lettera g), della direttiva

APPUNTI

2006/112/CE comprendono i veicoli, motorizzati o no, e altri dispositivi e attrezzature concepiti per il trasporto di persone od oggetti da un luogo all'altro, che possono essere tirati, trainati o spinti da veicoli e che sono generalmente concepiti ed effettivamente idonei ad essere utilizzati per il trasporto.

2. Il paragrafo 1 si applica in particolare ai seguenti veicoli:

- a) veicoli terrestri, quali automobili, motociclette, biciclette, tricicli e roulotte, a meno che siano fissate al suolo;
- b) rimorchi e semirimorchi;
- c) vagoni ferroviari;
- d) navi;
- e) aeromobili;
- f) veicoli concepiti specialmente per il trasporto di persone malate o ferite;
- g) trattori e altri veicoli agricoli;
- h) veicoli militari, diversi da quelli destinati al combattimento, e veicoli di sorveglianza o di protezione civile;
- i) veicoli a propulsione meccanica o elettronica per il trasporto di invalidi.

3. Il paragrafo 1 non si applica ai container.

4. La durata del possesso o dell'uso ininterrotto di un mezzo di trasporto noleggiato di cui all'articolo 56 della direttiva 2006/112/CE è determinata sulla base dell'accordo contrattuale concluso fra le parti, compreso un tacito accordo. Il contratto costituisce una presunzione che può tuttavia essere confutata con qualsiasi mezzo di fatto o di diritto che consenta di stabilire la durata effettiva del possesso o dell'uso ininterrotto.

Un superamento del periodo di noleggio fissato nel contratto dovuto a circostanze chiaramente definite che sfuggono al controllo delle parti non incide sulla durata stabilita del possesso o dell'uso del mezzo di trasporto.

5. Se il noleggio di un mezzo di trasporto è coperto da due o più contratti consecutivi conclusi fra le stesse parti oppure se l'intervallo fra i contratti è di non più di due giorni, la durata del possesso o dell'uso ininterrotto del mezzo di trasporto nell'ambito di un contratto tiene conto del possesso o dell'uso di tale mezzo di trasporto previsti da contratti precedenti.

Purché non esista abuso di diritto, la durata del possesso o dell'uso ininterrotto di un mezzo di trasporto nell'ambito di un contratto non tiene conto dell'eventuale possesso o uso di detto mezzo di trasporto previsti da contratti successivi.

6. Se il mezzo di trasporto oggetto dei contratti di noleggio non è lo stesso, la durata del possesso o dell'uso ininterrotto del mezzo di trasporto nell'ambito di ciascun contratto è

APPUNTI

determinata separatamente, purché non esistano prove di abuso di diritto.

Se il noleggio di un mezzo di trasporto rientra nel campo di applicazione dell'articolo 56, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE, il luogo in cui il mezzo di trasporto è effettivamente messo a disposizione del destinatario è il luogo in cui il mezzo di trasporto si trova quando il destinatario ne prende fisicamente possesso.

1.6 Le deroghe assolute - Parte 2 (Art. 7 quinquies)

L'articolo 7-quinquies propone una seconda casistica di eccezioni che funzionano in deroga rispetto alla regola generale dell'articolo 7-ter.

Si tratta, in particolare, delle prestazioni di servizi relativi ad attività:

- culturali,
- artistiche,
- sportive,
- scientifiche,
- educative,
- ricreative e simili,
- ivi comprese fiere ed esposizioni, le prestazioni di servizi degli organizzatori di dette attività,
- nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti

che si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le medesime attività sono ivi materialmente svolte.

La deroga si applica anche alle prestazioni di servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, nonché alle relative prestazioni accessorie.

In relazione alle prestazioni del 2010, la precedente struttura della norma poteva creare delle difficoltà operative per i soggetti che allestivano gli stand che le aziende italiane utilizzano nelle fiere estere. Infatti, a rigore di norma, tali prestazioni dovevano essere territorialmente rilevanti nel paese ove si tiene la manifestazione ed ove il fornitore provvede a montare lo stand; ciò determinava la necessità di identificazione nel paese estero, con tutte le difficoltà che ne potevano conseguire.

Al riguardo, tuttavia, non è chiaro se il concetto di prestazione di servizio accessoria debba seguire l'impostazione dell'art.12 del DPR n.633/72 (come affermato nella R.M. n. 367/E del 3/10/2008), vale a dire servizio accessorio fatturato dallo stesso soggetto che fattura l'evento, oppure possa trovare applicazione anche nel caso di servizio autonomo fatturato da un terzo,

APPUNTI

ma accessorio (ancillare) alla manifestazione, come risulta da un importante precedente giurisprudenziale (Sentenza 26/09/1996 della Corte di Giustizia, causa C 327/94, per l'attività resa da un imprenditore che effettua la sonorizzazione di manifestazioni artistiche). La questione non è di poco conto se si considera il diverso criterio che governa

- il nuovo art.7-*quinquies* (territorialità nel Paese dell'esecuzione dell'evento),
- rispetto alla regola generale che, nei rapporti B2B, colloca la territorialità nel Paese del committente soggetto passivo.

A seconda dell'impostazione nell'una o nell'altra casistica, nell'ipotesi frequente (si pensi alle fiere) di manifestazioni svolte in Paese diverso da quello del committente, cambia completamente la rilevanza territoriale del servizio ancillare. Di conseguenza cambiano anche gli adempimenti che gli operatori potrebbero doversi trovare ad espletare in Stato diverso da quello della propria sede. Si pensi, ad esempio, ad un prestatore italiano che effettua per conto di un committente italiano prestazioni ancillari ad una manifestazione svolta in altro Stato comunitario. Seguendo l'impostazione dell'art.7-*quinquies* (art.53 della Direttiva), questo soggetto dovrebbe assolvere l'Iva dello Stato comunitario (non quella italiana), addebitandola al committente nazionale che, avendone i presupposti, la potrà poi chiedere a rimborso allo Stato estero. Discorso opposto, invece, nel caso di configurazione nella regola generale che, peraltro, sarà obbligatoria dal 2011.

A seguire, un caso tratto dalla circolare 36/E/2010 sull'argomento.

GUIDE TURISTICHE

14. Vorrei sapere se un contribuente che esercita l'attività di guida turistica e che ha come clienti agenzie di viaggio tedesche deve presentare i modelli Intrastat anche se i compensi percepiti sono esenti da IVA in virtù dell'art. 10, primo comma, n. 22), del D.P.R. 633/1972.

Sono escluse dagli elenchi riepilogativi le prestazioni di servizi rientranti nell'art. 7-*quinquies* del D.P.R. 633/1972, tra cui vi sono le prestazioni relative ad attività culturali. Tenuto conto che nell'attività di guida turistica il requisito culturale è preminente, si ritiene che il contribuente sia esonerato dalla presentazione degli elenchi Intrastat.

A tale riguardo, va rammentato che l'articolo 3 del D. Lgs. 18 del 11.02.2010 ha previsto una **diversa versione della norma che entrerà in vigore il giorno 01.01.2011.**

La stessa si differenzia da quella temporaneamente applicabile al 2010 come segue:

[1] In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1:

- a) le prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, le prestazioni di servizi degli

APPUNTI

organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti rese a committenti non soggetti passivi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le medesime attività scientifiche sono ivi materialmente svolte. La disposizione del periodo precedente si applica anche alle prestazioni di servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, nonché alle relative prestazioni accessorie;

- b) le prestazioni di servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, nonché le prestazioni di servizi accessorie connesse con l'accesso, rese a committenti soggetti passivi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando ivi si svolgono la manifestazioni stesse.

1.7 Le deroghe relative: prestazioni rese a committenti non soggetti passivi (Art. 7 sexies)

L'articolo 7-sexies propone un elenco di deroghe rispetto al criterio generale dettato dall'articolo 7-ter, comma 1, lettera b); il richiamo vuole intendere che si giunge a conclusioni difformi rispetto a quelle proposte dal criterio generale che, come noto, vorrebbe la rilevanza territoriale nel paese del prestatore.

Infatti, si afferma che si considerano effettuate nel territorio dello Stato, se rese a committenti non soggetti passivi:

- a) le prestazioni di intermediazione in nome e per conto del cliente, quando le operazioni oggetto dell'intermediazione si considerano effettuate nel territorio dello Stato;
- b) le prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario, in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato;
- c) le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni, quando la relativa esecuzione ha inizio nel territorio dello Stato;
- d) le prestazioni di lavorazione, nonché le perizie, relative a beni mobili materiali e le operazioni rese in attività accessorie ai trasporti, quali quelle di carico, scarico, movimentazione e simili, quando sono eseguite nel territorio dello Stato;
- e) le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto, quando sono rese da prestatori stabiliti nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate nel territorio della Comunità. Le medesime prestazioni se rese da soggetti passivi stabiliti al di fuori del territorio della Comunità si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate;
- f) le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici da soggetti stabiliti al di fuori del territorio della Comunità, quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero;

APPUNTI

g) le prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, quando sono rese da prestatori stabiliti nel territorio dello Stato a committenti residenti o domiciliati nel territorio della Comunità e sempre che siano utilizzate nel territorio della Comunità. Le medesime prestazioni se rese da soggetti stabiliti al di fuori del territorio della Comunità si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate.

A tale riguardo, va rammentato che l'articolo 3 del D. Lgs. 18 del 11.02.2010 ha previsto una **diversa versione della norma che entrerà in vigore il giorno 01.01.2013**.

La stessa si differenzia da quella temporaneamente applicabile dal 2010 al 2012 come segue:

[1] In deroga a quanto stabilito dall' articolo 7-ter, comma I, lettera b) , si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese a committenti non soggetti passivi:

- a) le prestazioni di intermediazione in nome e per conto del cliente, quando le operazioni oggetto dell'intermediazione si considerano effettuate nel territorio dello Stato;
- b) le prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario, in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato;
- c) le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni, quando la relativa esecuzione ha inizio nel territorio dello Stato;
- d) le prestazioni di lavorazione, nonché le perizie, relative a beni mobili materiali e le operazioni rese in attività accessorie ai trasporti, quali quelle di carico, scarico, movimentazione e simili, quando sono eseguite nel territorio dello Stato;
- e) le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto **diversi dalle imbarcazioni da diporto, quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero e sempre che siano utilizzate nel territorio della Comunità**. Le medesime prestazioni se rese **ad un soggetto domiciliato e residente** al di fuori del territorio della Comunità si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate;
- e-bis) le prestazioni di cui alla lettera e) relative ad imbarcazioni da diporto, sempre che l'imbarcazione sia effettivamente messa a disposizione nel territorio dello Stato e la prestazione sia resa da soggetti passivi ivi stabiliti e sia utilizzata nel territorio della Comunità. Le medesime prestazioni, se l'imbarcazione da diporto è messa a disposizione in uno Stato estero fuori dalla Comunità ed il prestatore è stabilito in quello stesso Stato, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate. Alle medesime prestazioni, quando l'imbarcazione da diporto è messa a disposizione in uno Stato diverso da quello di stabilimento del prestatore, si applica la lettera e);**
- f) le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici da soggetti stabiliti al di fuori del territorio della Comunità, quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente

APPUNTI

senza domicilio all'estero;

- g) le prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, quando sono rese da prestatori stabiliti nel territorio dello Stato a committenti residenti o domiciliati nel territorio della Comunità e sempre che siano utilizzate nel territorio della Comunità. Le medesime prestazioni se rese da soggetti stabiliti al di fuori del territorio della Comunità si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate

1.8 Le deroghe relative: prestazioni rese a non soggetti passivi extracomunitari (Art. 7 septies)

L'ultima serie di deroghe relative interessa talune casistiche in cui la figura del committente, oltre ad essere coincidente con un operatore non soggetto passivo, deve coincidere con un soggetto extracomunitario.

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

- a) le prestazioni di servizi di cui all'articolo 3, secondo comma, numero 2);
- b) le prestazioni pubblicitarie;
- c) le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale nonché quelle di elaborazione e fornitura di dati e simili;
- d) le operazioni bancarie, finanziarie ed assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione ed escluse le locazioni di casseforti;
- e) la messa a disposizione del personale;
- f) le prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto;
- g) la concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, il servizio di trasporto o di trasmissione mediante gli stessi e la fornitura di altri servizi direttamente collegati;
- h) i servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, esclusi quelli utilizzati nel territorio dello Stato ancorché resi da soggetti che non siano ivi stabiliti;
- i) i servizi prestati per via elettronica;
- l) le prestazioni di servizi inerenti all'obbligo di non esercitare interamente o parzialmente un'attività o un diritto di cui alle lettere precedenti.

APPUNTI

1.9 Il momento di effettuazione delle operazioni (art. 6)

È noto che, nell'ambito di un tributo cartolare e documentale quale è l'IVA, estrema importanza assume il momento di effettuazione della operazione, istante a partire dal quale scattano gli obblighi ed i diritti in capo agli operatori IVA; in tal senso nel sistema interno è vigente l'articolo 6 del DPR 633/72 che, appunto, regola la materia.

Così, le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili. Tuttavia le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente, tranne quelle indicate ai nn. 1) e 2) dell' art. 2 , si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.

In deroga al criterio generale, l'operazione si considera effettuata:

a) per le cessioni di beni per atto della pubblica autorità e per le cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione, all'atto del pagamento del corrispettivo;

b) per i passaggi dal committente al commissionario, di cui al n. 3) dell'art. 2 , all'atto della vendita dei beni da parte del commissionario;

c) per la destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore e ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa, di cui al n. 5) dell'art. 2 , all'atto del prelievo dei beni;

d) per le cessioni di beni inerenti a contratti estimatori, all'atto della rivendita a terzi ovvero, per i beni non restituiti, alla scadenza del termine convenuto tra le parti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione;

d-bis) per le assegnazioni in proprietà di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà divisa, alla data del rogito notarile;

Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. Quelle indicate nell'articolo 3, terzo comma, primo periodo , si considerano effettuate al momento in cui sono rese, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese.

Sulla specifica questione, va registrata l'aggiunta del seguente periodo: *In ogni caso le prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter , rese da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro della Comunità nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato, effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un anno e che non comportano versamenti di acconti o pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino alla conclusione delle prestazioni medesime.*

Vale sempre il criterio per cui, se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati in precedenza o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo,

APPUNTI

l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento.

È stato osservato in dottrina che:

- 1) l'applicazione della disposizione di cui sopra (secondo il wording della Direttiva) dovrebbe riguardare anche le medesime prestazioni rese da soggetti extra UE;
- 2) per i servizi comunitari diversi a quelli di cui sopra (cioè per quelli infrannuali o che, comunque, prevedono pagamenti di acconti o rateali), il mantenimento del criterio del pagamento non sarebbe aderente alla disposizione dell'art.66, ultimo paragrafo, della Direttiva 2006/112/CE (come modificata dalla Direttiva 2008/117/CE) che, dal 2010, non consente agli Stati membri, quando l'imposta è dovuta dal destinatario in reverse (art.196 Direttiva), di derogare all'ordinario (per la Direttiva) momento di effettuazione che dovrebbe, invece, coincidere con l'esecuzione della prestazione (da individuare, probabilmente secondo i criteri reddituali). Il criterio del pagamento non sarebbe pertanto adottabile per i servizi intracomunitari ma dovrebbe rimanere circoscritto agli altri.

1.10 Il soggetto tenuto agli adempimenti di fatturazione (art. 17)

L'articolo 17 del DPR 633/72 esordisce rammentando che l'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'Erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19. Quindi, possiamo affermare che, in via di principio, l'obbligo di verificare la necessità di assoggettare una operazione ad IVA, così come quello di emettere la fattura, grava sul soggetto che pone in essere l'operazione.

In relazione alle nuove regole della territorialità, l'articolo è stato modificato come segue:

- **comma 2:** gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c) , sono adempiuti dai cessionari o committenti;
- **comma 3:** nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono previsti a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, i medesimi sono adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'articolo 35-ter , ovvero tramite un loro rappresentante residente nel territorio dello Stato nominato nelle forme previste dall'articolo 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441 . Il rappresentante fiscale risponde in solido con il rappresentato relativamente agli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto. La nomina del rappresentante fiscale è comunicata all'altro contraente anteriormente all'effettuazione dell'operazione. Se gli obblighi derivano

APPUNTI

dall'effettuazione solo di operazioni non imponibili di trasporto ed accessorie ai trasporti, gli adempimenti sono limitati all'esecuzione degli obblighi relativi alla fatturazione di cui all'articolo 21;

- **comma 4:** le disposizioni del secondo e del terzo comma non si applicano per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.

Fino al 31/12/2009 la normativa nazionale consentiva (facoltà) agli operatori non residenti di identificarsi direttamente o tramite rappresentate fiscali ai fini di assolvere agli obblighi (fatturazione, registrazione, versamento ecc) connessi all'effettuazione di operazioni (non solo prestazioni ma anche cessioni) territorialmente rilevanti in Italia. Tale facoltà diventava, invece, un obbligo (e continua ad esserlo), nel caso di cessionario o committente privato. Come si legge nella relazione allo schema del decreto legislativo n. 18/2010, questa disciplina viene radicalmente modificata dal 2010. Ai sensi del nuovo art.17, co.2, del DPR n. 633/72 gli adempimenti relativi all'assolvimento dell'imposta, quando un'operazione rilevante ai fini Iva in Italia è effettuata da un soggetto passivo non stabilito (cioè non residente privo di stabile organizzazione), gravano, infatti, sul cessionario o sul committente operatore Iva nazionale. Trattasi di un ampliamento in capo al cessionario/committente operatore Iva, dell'obbligo di applicazione del *reverse charge* (autofattura) pur in presenza di fornitori non stabiliti che sono però titolari (tramite identificazione o rappresentanza) di partita Iva italiana. Tale estensione comporta, come precisa la citata relazione, che il fornitore non residente non potrà più applicare l'Iva sulle fatture emesse per le operazioni effettuate e rilevanti in Italia. Conferma in tal senso è stata fornita dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 14/E del 18/03/2010, documento dal quale emerge che:

- le novità sono efficaci dal 01/01/2010;
- considerata l'incertezza derivante dal ritardato recepimento nazionale della Direttiva, per le disposizioni la cui attuazione non è vincolante per gli Stati membri (art. 194 Direttiva), rimangono validi anche i comportamenti adottati dai non residenti in difformità alle nuove disposizioni, limitatamente al periodo dal 01/01/2010 al 19/02/2010. Non è necessario cioè che i non residenti che hanno emesso fattura con Iva italiana procedano ad emettere nota di variazione (in tale periodo rimane altresì impregiudicato il diritto alla detrazione per il cessionario/committente soggetto passivo);
- quanto indicato al punto precedente non vale, tuttavia, per i servizi generici per il quali l'applicazione del reverse è obbligatoria fin dall'inizio del 2010, in forza delle disposizioni non derogabili contenute nell'art. 196 della Direttiva (C.M. n. 58/E del 31/12/2009).

Si ricorda, infine, che anche per le forniture rese direttamente dalla casa madre di soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia, è obbligatorio per il cessionario/committente soggetto passivo applicare l'imposta con il *reverse charge*.

APPUNTI

Infatti, a seguito delle novità introdotte dall'art.11 del D.L. n. 135 del 25/09/2009, il soggetto non residente che possiede una stabile organizzazione in Italia non può più procedere alla identificazione diretta o alla nomina di un rappresentante fiscale. La novità risulta confermata anche a seguito della riforma introdotta dal 2010. Il combinato disposto del comma 2 e del comma 4 dell'attuale versione dell'art. 17 del DPR n. 633/72 prevede, infatti:

- da una parte, l'applicazione del reverse charge (in capo al cessionario/committente soggetto passivo nazionale) nel caso di operazioni territorialmente rilevanti resa da fornitori non residenti,
- dall'altra, l'esclusione di tale disposizione (e quindi del reverse) nel caso di operazioni effettuate dal non residente per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato (ipotesi nella quale è pertanto la s.o. a vestire la figura di debitore d'imposta).

Le operazioni territorialmente rilevanti in Italia effettuate direttamente dalla casa madre nei confronti di privati dovranno, invece, essere veicolate ai fini Iva dalla stabile organizzazione (si ricorda che i non residenti con s.o. in Italia non possono più ottenere una partita Iva anche tramite identificazione o rappresentanza).

Va poi detto che, dal 2010, l'unica ipotesi nella quale il cessionario/committente soggetto passivo nazionale può subire regolare rivalsa dell'Iva nazionale da parte del fornitore non residente, è circoscritta alle forniture (ci riferiamo a quelle territorialmente rilevanti nel nostro Paese) rese direttamente da una stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente (casa madre estera).

Per effetto della nuova impostazione, l'ipotesi di "semplice" identificazione diretta (o rappresentanza fiscale) nel nostro Paese non dà, infatti, più titolo al non residente di addebitare in rivalsa l'imposta al cliente qualora quest'ultimo sia un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato. Al di fuori di questa eccezione, si è posto il problema di come, nel B2B, possano essere documentate le operazioni territorialmente rilevanti nel nostro Paese nell'ipotesi in cui il fornitore sia identificato o rappresentato fiscalmente (ad esempio perché titolare di un deposito per la conservazione della merce, perché svolge operazioni anche nei confronti di privati, ecc).

La questione è stata affrontata nella R.M. n. 89/E del 25/8/2010 nella quale è stato inequivocabilmente evidenziato che:

- dal 2010 l'Iva relativa a tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia rese da soggetti non residenti e non stabiliti in Italia deve essere sempre assolta, in reverse charge, dal cessionario o committente soggetto passivo, ancorché il fornitore sia identificato ai fini Iva in Italia tramite identificazione diretta o rappresentanza fiscale;
- nelle circostanze di cui sopra è solo sul cessionario/committente che ricadono gli obblighi relativi all'applicazione dell'imposta e che pertanto *"è da ritenere che a nessun adempimento sia tenuto il cedente o prestatore non residente"* escludendo che il fornitore non residente

APPUNTI

sia tenuto (obbligato) all'emissione della fattura tramite il numero identificativo Iva italiano e ai conseguenti adempimenti di annotazione e dichiarazione;

- le disposizioni normative *“non escludono, tuttavia, che in relazione ad una cessione interna il rappresentante fiscale di un soggetto estero possa – per proprie esigenze – emettere nei confronti del cessionario/committente residente un documento non rilevanti ai fini dell’Iva, con indicazione della circostanza che l’imposta afferente dal operazione verrà assolta dal cessionario o committente”*.

Appare chiaro, pertanto, che, per il fornitore non residente, nulla osta alla veicolazione della fatturazione tramite la posizione Iva italiana a condizione, però, che, nelle ipotesi in analisi, il fornitore non eserciti rivalsa (addebito) di Iva italiana (aspetto peraltro già chiarito nel contesto della C.M. n. 14/E/ del 18/3/2010). Rimane pertanto compito del cessionario/committente assolvere l'imposta in reverse charge ai sensi dell'art. 17, co.2, del DPR n. 633/72.

Rimane da chiarire come, materialmente, sia da adempiere l'obbligo di assoggettamento ad imposta a carico degli operatori nazionali, nelle ipotesi di rilevanza territoriale della operazione.

A tale riguardo, la normativa aggiornata non contempla più la tecnica dell'integrazione (art.46, co.1, D.Lgs. n.331/93) e, pertanto, il *reverse charge* andrebbe applicato in base alle tecniche dell'autofattura emessa ai sensi dell'art.17, co.2, e 21, co.5, del DPR n.633/72.

Con Circolare n. 12 del 12/03/2010, l'Agenzia delle Entrate, in risposta ad un quesito concernente prestazioni generiche rese da soggetti passivi UE ha, tuttavia, precisato che nonostante la norma faccia riferimento all'autofattura, *“il committente ... conserva la facoltà di integrare il documento ricevuto dal prestatore con l’Iva relativa, fermo restando l’obbligo di rispettare le regole generali sul momento di effettuazione dell’operazione”*.

Sulla base di quest'ultima precisazione, nel caso di fattura emessa da operatore UE per un servizio generale reso ad un committente soggetto passivo nazionale, non è quindi necessario emettere autofattura ai sensi dell'art.17, ma risulta sufficiente integrare con Iva (o, a seconda dei casi, con il titolo di non imponibilità o esenzione) quella emessa dal fornitore comunitario.

L'unica cosa a cui fare attenzione è il momento di effettuazione dell'operazione e, nel caso in cui la fattura non sia giunta entro lo stesso mese in cui si considera effettuata l'operazione (es. pagamento), sarà comunque necessario adottare la tecnica dell'autofattura al fine di assolvere tempestivamente l'imposta.

Anche se è ragionevole ritenere estendibile l'utilizzo della tecnica dell'integrazione anche ai servizi "speciali" e alle altre forniture "interne" territorialmente rilevanti, purché fatturate da un operatore comunitario, è prudente attenersi strettamente all'applicazione letterale della normativa o delle "aperture" di prassi in materia. Si segnalano, infatti, le rigide conclusioni della Cassazione n. 10819 del 5 maggio 2010, con la quale (salvo il diritto alla detrazione dell'imposta) è stato ritenuto sanzionabile (ai sensi dell'art. 6, co.9-bis, del D.Lgs 471/97) il comportamento del cessionario nazionale che, anziché emettere autofattura ai sensi dell'art. 17

APPUNTI

ha erroneamente integrato la fattura emessa dal fornitore portoghese per una cessione di beni provenienti (e prodotti) dalla tipografia della Città del Vaticano.

1.11 Nuovi obblighi aggiuntivi di fatturazione (art. 21)

La nuova struttura della norma, oltre a quanto sopra, ha richiesto anche un aggiornamento del comma 6 dell'articolo 21 che menziona le modalità di fatturazione delle operazioni.

Si afferma ora nella norma che la fattura deve essere emessa anche:

- per le cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggette all'imposta a norma dell' articolo 7-bis, comma 1 ,
- e per le prestazioni di servizi rese a committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro della Comunità, non soggette all'imposta ai sensi dell' articolo 7-ter ,
- nonché per le operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis, 9 e 38-quater ;
- per le operazioni esenti di cui all' art. 10 , tranne quelle indicate al n. 6),
- per le operazioni soggette al regime del margine previsto dal decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41 , convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85,
- per le operazioni menzionate dall'art. 74-ter per le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo.

Negli ultimi casi elencati, la fattura, in luogo dell'indicazione dell'ammontare dell'imposta, reca l'annotazione che si tratta rispettivamente di operazione non soggetta, non imponibile, esente ovvero assoggettata al regime del margine, con l'indicazione della relativa norma.

1.12 Nuove regole per il conteggio del volume d'affari (art. 20)

Le modifiche sopra viste in relazione all'obbligo di fatturazione e registrazione di talune operazioni non territorialmente rilevanti hanno comportato la necessità di adeguare le previsioni dell'articolo 20 in relazione al concetto di volume d'affari.

Lo stesso, come noto, individua l'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dallo stesso effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento a un anno solare a norma degli artt. 23 e 24 , tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26.

Ciò che cambia è l'elenco delle operazioni che non concorrono a formare il volume di affari; tra queste sono ora menzionate:

- le cessioni di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati nell'art. 2425, n. 3) del Codice civile;
- i passaggi di cui all'ultimo comma dell'art. 36;

APPUNTI

- le prestazioni di servizi rese a soggetti stabiliti in un altro Stato membro della Comunità, non soggette all'imposta ai sensi dell' articolo 7-ter del DPR 633/72.

Pertanto, il cerchio si chiude. Infatti, da un lato è richiesta la fatturazione dell'operazione ai fini del controllo degli Intrastat; dall'altro versante, quelle operazioni non concorreranno alla formazione del volume d'affare per esplicita previsione legislativa.

1.13 Modifiche alle disposizioni sulla non imponibilità (art. 9)

Come detto nella premessa, le nuove regole sulla territorialità non vanno confuse con quelle sull'assoggettamento; pertanto, l'aver stabilito che una operazione è territorialmente rilevante in Italia non esime dall'analisi in merito al trattamento dell'operazione che potrà essere imponibile, non imponibile oppure esente.

Al riguardo, la revisione del DPR 633/72 registra solo modifiche formali agli articoli 8 e 8-bis, mentre una variazione degna di nota è stata apportata all'articolo 9 che viene di seguito riproposto nel testo aggiornato.

[1] Costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali **non imponibili**:

- 1) i trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto;
- 2) i trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'art. 69;
- 3) i noleggi e le locazioni di navi, aeromobili, autoveicoli, vagoni ferroviari, cabine-letto, containers e carrelli, adibiti ai trasporti di cui al precedente n. 1), ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché a quelli relativi a beni in importazione sempreché i corrispettivi dei noleggi e delle locazioni siano assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell' art. 69;
- 4) i servizi di spedizione relativi ai trasporti di cui al precedente n. 1), ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché ai trasporti di beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell' art. 69 ; i servizi relativi alle operazioni doganali
- 5) i servizi di carico, scarico, trasbordo, manutenzione, stivaggio, disistivaggio, pesatura, misurazione, controllo, refrigerazione, magazzinaggio, deposito, custodia e simili, relativi ai beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea ovvero relativi a beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi stessi siano assoggettati ad imposta a norma del primo comma dell' art. 69;
- 6) i servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o

APPUNTI

mezzi di trasporto, nonché quelli resi dagli agenti marittimi raccomandatari;

7) i servizi di intermediazione relativi a beni in importazione, in esportazione o in transito, a trasporti internazionali di persone o di beni, ai noleggi e alle locazioni di cui al n. 3) , **nonché quelli relativi ad operazioni effettuate fuori del territorio della Comunità**; le cessioni di licenze all'esportazione;

7 bis) i servizi di intermediazione resi in nome e per conto di agenzie di viaggio di cui all'articolo 74 ter, relativi a prestazioni eseguite fuori del territorio degli Stati membri della Comunità economica europea;

8) le manipolazioni usuali eseguite nei depositi doganali a norma dell'art. 152, primo comma, del Testo unico approvato con D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 ;

9) i trattamenti di cui all'art. 176 del Testo unico approvato con D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 , eseguiti su beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati, nonché su beni nazionali nazionalizzati o comunitari destinati ad essere esportati da o per conto del prestatore del servizio o del committente non residente nel territorio dello Stato;

10) (abrogato);

11) (abrogato);

12) (abrogato ad opera del D. Lgs. 18/2010. In precedenza prevedeva: le operazioni di cui ai numeri da 1) a 4) dell'art. 10, effettuate nei confronti di soggetti residenti fuori dalla Comunità economica europea o relative a beni destinati ad essere esportati fuori dalla Comunità stessa).

[2] Le disposizioni del secondo e terzo comma dell' art. 8 si applicano, con riferimento all'ammontare complessivo dei corrispettivi delle operazioni indicate nel precedente comma, anche per gli acquisti di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili e di servizi fatti dai soggetti che effettuano le operazioni stesse nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa

Le modifiche apportate al numero 12) dell'elenco sopra riportato, vanno lette in connessione con quelle apportate all'articolo 19 del DPR 633/72, ove, al comma 3, all'elenco delle operazioni per le quali non si applica la indetraibilità del comma 2, è stata aggiunta la lettera a-bis) relativa alle operazioni di cui ai numeri da 1) a 4) dell'articolo 10, effettuate nei confronti di soggetti stabiliti fuori della Comunità o relative a beni destinati ad essere esportati fuori della Comunità stessa.

1.14 Obblighi connessi agli scambi intracomunitari (art. 50 DL 331/93)

La nuova impostazione delle regole IVA, in particolar modo per quanto riguarda il metodo della rilevanza territoriale delle prestazioni di servizi nel luogo del committente (ove questo sia un operatore IVA comunitario), ha reso necessario rivisitare le disposizioni relative agli obblighi di monitoraggio delle operazioni all'interno dei modelli Intrastat. In tal senso, è stato riscritto il contenuto dell'articolo 50 del DL 331/93 come segue:

APPUNTI

[1] Le cessioni intracomunitarie di cui all'articolo 41, commi 1, lettera a), e 2, lettera c) , sono effettuate senza applicazione dell'imposta nei confronti dei cessionari che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dallo Stato membro di appartenenza.

[2] Agli effetti della disposizione del comma 1 l'ufficio, su richiesta degli esercenti imprese, arti e professioni, e secondo modalità stabilite con decreto del Ministro delle finanze, conferma la validità del numero di identificazione attribuito al cessionario o committente da altro Stato membro della Comunità economica europea, nonché i dati relativi alla ditta, denominazione o ragione sociale, e in mancanza, al nome e al cognome.

[3] Chi effettua acquisti intracomunitari soggetti all'imposta deve comunicare all'altra parte contraente il proprio numero di partita IVA, come integrato agli effetti delle operazioni intracomunitarie, tranne che per l'ipotesi di acquisto di mezzi di trasporto nuovi da parte di persone fisiche non operanti nell'esercizio di imprese, arti e professioni.

[4] I soggetti di cui all'articolo 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 , non soggetti passivi d'imposta, che non hanno optato per l'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari a norma dell' articolo 38, comma 6, del presente decreto , devono dichiarare all'ufficio competente nei loro confronti, a norma dell' articolo 40 del suddetto decreto n. 633 del 1972 , che effettuano acquisti intracomunitari soggetti ad imposta. La dichiarazione è presentata, in via telematica, anteriormente all'effettuazione di ciascun acquisto; l'ufficio attribuisce il numero di partita IVA a seguito di dichiarazione, redatta in conformità ad apposito modello approvato con provvedimento del Direttore dell' "Agenzia delle entrate, resa dai soggetti interessati al momento del superamento del limite di cui all' articolo 38, comma 5, lettera c), del presente decreto.

[5] I movimenti relativi a beni spediti in altro Stato della Comunità economica europea o da questo provenienti in base a uno dei titoli non traslativi di cui all'articolo 38 , comma 5, lettera a), devono essere annotati in apposito registro, tenuto e conservato a norma dell' articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 .

[6] I contribuenti presentano in via telematica all' "Agenzia delle dogane gli elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari, nonché delle prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 , rese nei confronti di soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro della Comunità e quelle da questi ultimi ricevute. I soggetti di cui all'articolo 7-ter , comma 2, lettere b) e c), del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, presentano l'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari di beni e delle prestazioni di servizi di cui al comma 1 dello stesso articolo 7-ter , ricevute da soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro della Comunità. Gli elenchi riepilogativi delle prestazioni di servizi di cui al primo ed al secondo periodo non comprendono le operazioni per le quali non è dovuta l'imposta nello Stato membro in cui è stabilito il destinatario.

[6-bis] Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanarsi entro novanta giorni

APPUNTI

dall'entrata in vigore della presente disposizione, sono stabiliti le modalità ed i termini per la presentazione degli elenchi di cui al comma 6, tenendo conto delle richieste formulate dall'Istituto nazionale di statistica.

[6-ter] Con provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle dogane di concerto con il Direttore dell' Agenzia delle entrate e d'intesa con l'Istituto nazionale di statistica, da emanarsi entro novanta giorni dall'entrata in vigore della presente disposizione, sono approvati i modelli e le relative istruzioni applicative, le caratteristiche tecniche per la trasmissione, nonché le procedure ed i termini per l'invio dei dati all'Istituto nazionale di statistica.

[7] Le operazioni intracomunitarie per le quali anteriormente alla consegna o spedizione dei beni sia stata emessa fattura o pagato in tutto o in parte il corrispettivo devono essere comprese negli elenchi di cui al comma 6 con riferimento al periodo nel corso del quale è stata eseguita la consegna o spedizione dei beni per l'ammontare complessivo delle operazioni stesse

Le disposizioni di cui sopra hanno trovato attuazione con i seguenti provvedimenti:

- Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, del 22 febbraio 2010, pubblicato sulla G.U. n. 53 del 5 marzo 2010: sono state stabilite le modalità ed i termini per la presentazione degli elenchi;
- Provvedimento del 22 febbraio 2010 a firma del Direttore dell'Agenzia delle Dogane, di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle Entrate e d'intesa con l'Istituto nazionale di statistica, pubblicato in medesima data sul sito dell'Agenzia delle dogane, sono stati approvati i modelli e le relative istruzioni applicative, le caratteristiche tecniche per la trasmissione, nonché le procedure ed i termini per l'invio dei dati all'Istituto nazionale di statistica.

Abbiamo pertanto già sperimentato la nuova struttura degli elenchi, così composta:

- a) Modello INTRA-1, relativo al frontespizio dell'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie di beni e dei servizi resi registrati nel periodo;
- b) Modello INTRA-1 bis, relativo alla sezione 1 dell'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie di beni registrate nel periodo;
- c) Modello INTRA-1 ter, relativo alla sezione 2 dell'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie di beni registrate nel periodo;
- d) Modello INTRA-1 quater, relativo alla sezione 3 dell'elenco riepilogativo dei servizi resi registrati nel periodo;
- e) Modello INTRA-1 quinquies, relativo alla sezione 4 dell'elenco riepilogativo dei servizi resi registrati nel periodo;
- f) Modello INTRA-2, relativo al frontespizio dell'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari

APPUNTI

di beni e dei servizi ricevuti registrati nel periodo;

- g) Modello INTRA-2 bis, relativo alla sezione 1 dell'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari di beni registrati nel periodo;
- h) Modello INTRA-2 ter, relativo alla sezione 2 dell'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari di beni registrati nel periodo;
- i) Modello INTRA-2 quater, relativo alla sezione 3 dell'elenco riepilogativo dei servizi ricevuti registrati nel periodo;
- j) Modello INTRA-2 quinquies, relativo alla sezione 4 dell'elenco riepilogativo dei servizi ricevuti registrati nel periodo.

Per quanto attiene il DM 22 febbraio 2010, lo stesso presenta la seguente struttura:

In relazione ai **soggetti obbligati**:(art.1 commi 1-3): I soggetti passivi all'imposta sul valore aggiunto presentano i seguenti elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie:

- a) elenco riepilogativo delle seguenti categorie di operazioni effettuate nei confronti di soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro della Comunità europea:
 - 1) cessioni intracomunitarie di beni comunitari;
 - 2) prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 ;
- b) elenco riepilogativo delle seguenti categorie di operazioni acquisite presso soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro della Comunità europea:
 - 1) acquisti intracomunitari di beni comunitari;
 - 2) prestazioni di servizi di cui all' articolo 7-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 .

Gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all' articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 , che effettuano operazioni nello svolgimento di attività non commerciali, presentano l'elenco riepilogativo di cui al comma 1, lettera b).

In ogni caso gli elenchi riepilogativi sono presentati dai soggetti di cui ai commi 1 e 2 che effettuano scambi intracomunitari di navi ed aeromobili, di energia elettrica, di gas, di merci acquisite o cedute come soccorsi d'urgenza in regioni sinistrate, per i quali sussiste l'obbligo di dichiarazione delle informazioni statistiche ai sensi del regolamento (CE) n. 638/2004 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 31 marzo 2004, e dei relativi regolamenti di applicazione, ancorché i medesimi non costituiscano cessioni intracomunitarie, acquisti intracomunitari, ovvero prestazioni di servizi imponibili nello Stato membro in cui è stabilito il committente.

In relazione alla **periodicità degli elenchi** (art.2, commi da 1° 6) Ciascun elenco riepilogativo di

APPUNTI

cui all'articolo 1, comma 1, è presentato con riferimento:

a) a periodi trimestrali, per i soggetti che hanno realizzato, nei quattro trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni, un ammontare totale trimestrale non superiore a 50.000 euro;

b) a periodi mensili, per i soggetti che non si trovano nelle condizioni richieste dalla lettera a).

I soggetti che hanno iniziato l'attività da meno di quattro trimestri presentano gli elenchi riepilogativi trimestralmente, sempre che si trovino nella condizione di cui al comma 1, lettera a), nei trimestri già trascorsi.

I soggetti che sono tenuti alla presentazione di un elenco riepilogativo con periodicità trimestrale possono presentarlo con periodicità mensile per l'intero anno solare.

I soggetti che presentano un elenco riepilogativo con periodicità trimestrale e che, nel corso di un trimestre, superano la soglia indicata al comma 1, lettera a), presentano l'elenco riepilogativo con periodicità mensile a partire dal mese successivo in cui tale soglia è superata. In tal caso sono presentati gli elenchi riepilogativi, appositamente contrassegnati, per i periodi mensili già trascorsi.

I soggetti che presentano l'elenco riepilogativo con periodicità trimestrale fanno riferimento ai quattro trimestri che compongono l'anno solare.

In deroga, i soggetti che effettuano gli scambi intracomunitari di navi ed aeromobili, di energia elettrica, di gas, di merci acquisite o cedute come soccorsi d'urgenza in regioni sinistrate, di cui all'articolo 1, comma 3, presentano gli elenchi riepilogativi con periodicità mensile.

Intra 1	Periodicità trimestrale	→	<p>Solo a condizione che nei quattro trimestri precedenti (art.2, co.1) non venga superata né per le cessioni intracomunitarie di beni né per i servizi resi un ammontare totale trimestrale di € 50.000.</p> <p><i>Esempi:</i> cessioni < = 50.000 e servizi < = € 50.000 servizi</p>
Intra 1	Periodicità mensile	→	<p>In tutti gli altri casi.</p> <p><i>Esempi:</i> cessioni € 50.000 + servizi € 50.001 cessioni € 50.001 + servizi € 50.000 cessioni € 50.001 + servizi € 0 cessioni € 0 + servizi € 50.001</p>

APPUNTI

Intra 2	Periodicità trimestrale	→	Come sopra, ma con riferimento agli acquisti intracomunitari di beni e ai servizi ricevuti.
	Periodicità mensile		

Come si può evincere dalla tabella:

- uno stesso contribuente può, a seconda della propria situazione, risultare trimestrale per gli Intra 2 e mensile per gli Intra 1 (o viceversa), così come ricadere nella stessa periodicità trimestrale o mensile per entrambi gli elenchi;
- per il contribuente che supera anche in uno solo dei 4 trimestri precedenti la soglia delle cessioni o dei servizi resi, scatta la periodicità mensile dell'Intra 1 (*idem* per l'Intra 2 con riguardo ad acquisti e servizi ricevuti).

Sulla base di quanto sopra evidenziato, la decisione in merito alla prima presentazione degli elenchi dovrebbe comportare una analisi storica di dati che potrebbero non essere immediatamente disponibili.

L'Agenzia delle Entrate, nelle circolari n. 14/E del 14/03/2010 e n. 36/E del 21/6/2010, § 2, n.5), ha affermato che il principio previsto per i soggetti che hanno iniziato l'attività da meno di quattro trimestri (presentazione trimestrale sempre che non abbiano superato la soglia nei trimestri già trascorsi) è estensibile anche ai contribuenti tenuti "*esclusivamente alla presentazione degli elenchi relativi ai servizi (resi e ricevuti)*"¹, proprio in considerazione della circostanza che il 2010 è il primo anno in cui viene introdotto tale obbligo per le prestazioni di servizi, nonché della circostanza che le regole relative alla territorialità dei servizi sono state modificate con effetto dal 1° gennaio 2010, motivo per cui i soggetti in questione potrebbero incontrare serie difficoltà nell'individuare con esattezza l'ammontare dei servizi resi e ricevuti in ambito intracomunitario nel corso del 2009.

Va evidenziato che l'art. 4 del D.Lgs n. 18 ha abrogato le disposizioni del DPR n. 10/99 e del DPR n. 190/2004 che, fino al 2009, disponevano lo spostamento al 6 settembre della scadenza degli elenchi relativi a luglio. Dal 2010 il differimento a settembre non è pertanto più previsto

¹ L'avverbio "esclusivamente" lascia aperto qualche dubbio sul fatto che i servizi del 2009 possano essere esclusi dal computo del calcolo della periodicità anche per i contribuenti tenuti a presentare gli elenchi delle cessioni o degli acquisti. In realtà, preso atto della difficoltà legata alla ricostruzione dei dati relativi ai servizi 2009, non si vede il motivo per discriminare fra contribuenti che nel 2010 sono tenuti, e quelli che non sono tenuti, alla presentazione anche degli elenchi delle cessioni o degli acquisti.

APPUNTI

ed il termine rimane ancorato alla scadenza ordinaria fissata dalle nuove disposizioni in vigore (25 agosto)².

Accennate le scadenze di presentazione, può essere il caso di fare il punto sulle sanzioni Il ravvedimento operoso per omessa presentazione dell'elenco è eseguibile ai sensi della lettera b) del co. 1 dell'art.13 del D.Lgs. n. 472/97 (quindi entro la dichiarazione annuale Iva relativa all'anno nel quale è stata commessa la violazione), presentano l'elenco omesso e versando la sanzione ridotta utilizzando il modello F24 con codice tributo 8911 (R.M. n. 20/E del 16/02/2005).

VIOLAZIONE	SANZIONE	RAVVEDIMENTO OPEROSO
Omessa presentazione dell'elenco	Da € 516 a € 1.032 per ciascun elenco N.B. la sanzione è ridotta del 50% (da 258 a 516) nel caso di presentazione entro 30 gg dalla richiesta dell'Ufficio. La stessa misura è dovuta in caso di presentazione tardiva spontanea (C.M. n. 23/E del 25/01/1999).	Sanzione ridotta ad 1/10° del minimo (€ 51) per ravvedimenti eseguiti dal 29/11/2008. N.B. qualche ufficio accetta la base di calcolo ridotta alla metà (258 invece di 516).
Presentazione di elenco incompleto, inesatto o irregolare	Da € 516 a € 1.032 La sanzione non si applica se i dati mancanti o inesatti vengono integrati o corretti anche a seguito di richiesta degli uffici preposti al controllo	/

I termini di presentazione dei modelli, essendo commisurati a parametri variabili nel tempo, possono comportare dei cambi in corsa, volontari oppure obbligatori.

L'art.2, co.3, del Decreto consente ai soggetti che sono tenuti alla presentazione di un elenco riepilogativo con periodicità trimestrale di presentarlo con periodicità mensile per l'intero anno solare. A tal riguardo nella C.M. n. 36/E/2010, § 2 n. 4, è stato precisato che se il contribuente presenta nei primi due mesi del trimestre l'elenco con periodicità mensile (per opzione)

² Complice del mancato differimento sono sicuramente le nuove rigide disposizioni comunitarie (art. 263 della Direttiva 2006/112/CE, modificato dall'art. 1 della Direttiva 2008/117/CE) che impongono la presentazione degli elenchi entro un termine non superiore al mese successivo il periodo (mensile o trimestrale) di riferimento. In precedenza il termine poteva essere più liberamente fissato dagli Stati.

APPUNTI

presumendo di superare la soglia, dovrà continuare così per tutto l'anno anche se nel terzo mese del trimestre non avrà superato la soglia di € 50.000.

Appare utile evidenziare che ai sensi dell'art. 6, co. 1, del Decreto i soggetti mensili "per opzione", al pari dei trimestrali, sono esonerati dall'obbligo di compilazione dei dati di natura statistica contenuti nei modelli intra 1-bis e intra 2-bis e a cui sono tenuti, invece, i mensili "naturali". È appena il caso di osservare che i mensili "per opzione" che si avvalgono di tale esonero dovranno comunque monitorare l'eventuale superamento naturale delle soglie al fine di stabilire l'eventuale innesco dell'obbligo statistico.

Diversamente, si deve verificare il comportamento da assumere nel caso di superamento delle soglie da parte di contribuenti trimestrali naturali.

L'art. 2, co.4, del Decreto prevede che *"i soggetti che presentano un elenco riepilogativo con periodicità trimestrale e che, nel corso di un trimestre, superano la soglia indicata al comma 1. lett. a), presentano l'elenco riepilogativo con periodicità mensile a partire dal mese successivo in cui tale soglia è superata. In tal caso, sono presentati gli elenchi riepilogativi, appositamente contrassegnati, per i periodi mensili già trascorsi"*.

La formulazione della norma, complice anche istruzioni per la compilazione del frontespizio degli elenchi, presta il fianco ad interpretazioni equivocate, non essendo chiaro se la locuzione "a partire dal mese successivo" riguardi il mese di riferimento dal quale si diventa mensili oppure la scadenza per i mesi del trimestre già trascorsi.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 14/E del 18/03/2010 ha fornito i seguenti esempi dai quali emerge che il contribuente che si trova inizialmente (primo mese del trimestre) nella periodicità trimestrale e che supera successivamente (febbraio o marzo)³ le soglie, presenta gli Intra relativi ai mesi trascorsi fin da subito e non, invece, in concomitanza alla scadenza relativa al trimestre.

Esempio 1:

il contribuente inizia l'attività l'1/01/2011;
il 02/02/2011 supera la soglia di 50.000 euro;
il 25/03/2011 presenta l'elenco "mensile"⁴ relativo a gennaio e febbraio

³ Analogo discorso vale (come risulta confermato anche nella C.M. n. 36/E/2010 § 2. n. 1) anche nell'ipotesi in cui il contribuente inizialmente trimestrale (ad esempio perché inizia l'attività o perché nei trimestri precedenti non ha superato le soglie) supera nel primo mese del trimestre le soglie.

⁴ Si precisa che "mensile" è da intendersi la scadenza e non anche la casella da barrare nel frontespizio.

APPUNTI

Esempio 2:

il contribuente inizia l'attività l'1/01/2011;
 il 02/03/2011 supera la soglia di 50.000 euro;
 il 25/04/2011 presenta l'elenco "mensile"⁴ relativo a gennaio, febbraio e marzo.

Le istruzioni dei modelli, approvate con Provvedimento del 22/02/2010, prevedono particolari modalità di compilazione del frontespizio, al fine di evidenziare il caso di cambio periodicità "progressiva".

PERIODICITA' ELENCO		
PERIODO DI RIFERIMENTO	MESE <input type="text"/> <input type="text"/> ANNO 20 <input type="text"/> <input type="text"/>	NUMERO DI RIFERIMENTO
	TRIMESTRE <input type="text"/> ANNO 20 <input type="text"/> <input type="text"/>	
LE INFORMAZIONI DELLE SEZIONI 1 e/o 3 SONO DA RIFERIRSI A (Barrare la casella):		
<input type="checkbox"/> SOLO 1° MESE DEL TRIMESTRE <input type="checkbox"/> 1° E 2° MESE DEL TRIMESTRE <input type="checkbox"/> TRIMESTRE COMPLETO		

Le citate istruzioni evidenziano che occorre indicare se le operazioni riepilogate nelle sezione 1 (Intra bis) e/o 3 (Intra quater) sono da riferirsi al:

- 1° mese del trimestre (è il caso in cui si sta presentando solo il primo mese del trimestre, cioè si cambia la periodicità da trimestrale a mensile nel primo mese del trimestre);
- 1° e 2° mese del trimestre (è il caso in cui si sta presentando solo il primo e il secondo mese del trimestre, cioè si cambia la periodicità da trimestrale a mensile nel secondo mese del trimestre);
- trimestre completo (è il caso in cui non si è superato il valore soglia di presentazione trimestrale oppure si cambia la periodicità da trimestrale a mensile nel terzo mese del trimestre).

Le precisazioni contenute nella citata C.M. n. 14 circa l'immediata operatività delle scadenze relative ai mesi trascorsi del trimestre sono sembrate in un primo momento dissonanti rispetto a quanto desumibile dalle sopra indicate istruzioni. Sulla questione è nuovamente intervenuta l'Agenzia Entrate nella C.M. n. 36/E del 21/6/2010, § 2 n.1:

- confermando quanto illustrato nella C.M. n. 14/E/2010 e precisando che tale interpretazione è aderente alle prescrizioni della Direttiva 2006/112/CE (art. 263) laddove è previsto che per il mese o i mesi trascorsi va presentato un elenco riepilogativo "entro un termine non superiore ad un mese" (l'Italia, com'è noto, ha anticipato tale termine al giorno 25);
- fornendo più esaustive istruzioni in merito alla tempistica di presentazione e modalità di

APPUNTI

compilazione degli elenchi, a seconda del mese in cui interviene il superamento della soglia (si veda la tabella che segue).

Superamento soglie nel trimestre		
Mese superamento	Casella frontespizio e dati contenuti nell'elenco	Scadenza
Gennaio	“primo mese del trimestre”.	25/02
Febbraio	“primo e secondo mese del trimestre”	25/03
Marzo	“trimestre completo”.	26/04
Aprile	“primo mese del trimestre”.	25/05

Per il caso del c.d. cambio di periodicità regressivo, nella circolare n. 36/E/2010, §2 n. 4 e 5, è stato precisato che:

- nel caso di presentazione mensile per opzione, il contribuente è vincolato al rispetto di tale periodicità per tutto l'anno solare;
- nel caso di soggetto naturalmente mensile (per superamento soglie in uno dei quattro trimestri precedenti), il ritorno alla presentazione trimestrale potrà avvenire se il contribuente non supera le soglie di € 50.000 per almeno quattro trimestri consecutivi.

Il soggetto che presenta gli elenchi con periodicità mensile potrà quindi passare alla periodicità trimestrale solo se si trova nella condizione di rispettare (a seconda del caso) le condizioni sopra indicate.

In relazione alle **modalità di presentazione**: Gli elenchi riepilogativi sono presentati all'Agenzia delle dogane per via telematica entro il giorno 25 del mese successivo al periodo di riferimento.

Fino al 30 aprile 2010 gli elenchi riepilogativi potevano essere presentati in formato elettronico agli uffici doganali territorialmente competenti entro il giorno 20 del mese successivo al periodo di riferimento.

Al riguardo, va rammentato che la Direttiva comunitaria (art.263) non impone, ma autorizza agli Stati membri ad esigere che l'elenco riepilogativo sia presentato mediante trasmissione elettronica di file. L'Italia (art.50, co.6, del D.L. n. 331/93, versione aggiornata) ha invece introdotto, quale unica modalità di presentazione, quella telematica. In forza del rinvio contenuto nell'art.50, co.6-*bis*, del D.L. 331/93, il Decreto MEF (art.3) ha fissato tale scadenza per “il giorno 25 del mese successivo al periodo di riferimento” (il 25 vale quindi tanto per chi si ritrova nella periodicità mensile che in quella trimestrale).

APPUNTI

In relazione al **contenuto**, gli elenchi riepilogativi si compongono di una parte contenente dati di natura fiscale e di una parte contenente dati di natura statistica.

Salvo quanto disposto dall' articolo 50, comma 7, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331 , convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, negli elenchi di cui all'articolo 1 sono riepilogati i dati delle operazioni registrate o soggette a registrazione, ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto, nel periodo di riferimento di cui all'articolo 2.

Sono riepilogati negli elenchi le cessioni intracomunitarie e gli acquisti intracomunitari aventi ad oggetto beni comunitari, intendendosi per tali quelli originari degli Stati membri della Comunità europea e quelli provenienti dai Paesi terzi che si trovano in libera pratica nella Comunità.

Gli acquisti intracomunitari di beni effettuati ai sensi dell' articolo 40, comma 2, secondo periodo, del decreto-legge n. 331 del 1993 e le successive cessioni intracomunitarie, di cui alla medesima disposizione, sono riepilogati negli elenchi in modo distinto dagli altri acquisti e dalle altre cessioni.

Gli elenchi riepilogativi delle prestazioni di servizi non comprendono le operazioni per le quali non è dovuta l'imposta nello Stato membro in cui è stabilito il committente.

In caso di variazioni intervenute successivamente alla presentazione degli elenchi, le conseguenti rettifiche sono indicate negli elenchi relativi al periodo nel corso del quale dette rettifiche sono state registrate.

I soggetti che presentano gli elenchi con periodicità mensile, esclusi quelli che si sono avvalsi della facoltà di presentarli con una frequenza maggiore, indicano i dati di natura statistica nella parte statistica degli elenchi stessi.

I soggetti che effettuano servizi di lavorazione riepilogano anche i dati statistici relativi alle spedizioni ed agli arrivi dei relativi beni.

Nella parte statistica degli elenchi sono riepilogati anche i dati statistici relativi agli scambi intracomunitari di navi ed aeromobili, di energia elettrica, di gas, di merci acquisite o cedute come soccorsi d'urgenza in regioni sinistrate.

I soggetti che hanno realizzato nell'anno precedente o, in caso d'inizio dell'attività di scambi intracomunitari, presumono di realizzare nell'anno in corso, un valore delle spedizioni o degli arrivi superiore ad euro 20.000.000 indicano i dati relativi al valore statistico, alle condizioni di consegna ed al modo di trasporto nella parte statistica degli elenchi relativi alle cessioni intracomunitarie e, rispettivamente, agli acquisti intracomunitari.

In applicazione dell'articolo 13, paragrafo 4, e dell'articolo 15, paragrafo 3, del regolamento (CE) n. 1982/2004 della Commissione, e previa autorizzazione da richiedere all'Istituto nazionale di statistica, gli operatori possono fruire delle semplificazioni ivi previste per:

- a) le transazioni di valore inferiore ad euro 200;
- b) per gli impianti industriali di valore superiore ad euro 3.000.000.

APPUNTI

Vediamo, allora, la struttura dei nuovi modelli, concentrandoci principalmente sulla parte destinata ai servizi.

Innanzitutto è stata completamente riformulata, considerate le novità al riguardo, la sezione dedicata all'indicazione del periodo di riferimento dell'elenco, nonché la sezione dedicata ai dati riassuntivi dell'elenco.

PERIODICITA' ELENCO			
PERIODO DI RIFERIMENTO	MESE <input type="text"/> <input type="text"/> ANNO 20 <input type="text"/> <input type="text"/>		
	TRIMESTRE <input type="text"/> ANNO 20 <input type="text"/> <input type="text"/>		
LE INFORMAZIONI DELLE SEZIONI 1 e/o 3 SONO DA RIFERIRSI A (Barrare la casella):			
<input type="checkbox"/> SOLO 1° MESE DEL TRIMESTRE <input type="checkbox"/> 1° E 2° MESE DEL TRIMESTRE <input type="checkbox"/> TRIMESTRE COMPLETO			
<table border="1"> <tr> <td>NUMERO DI RIFERIMENTO</td> </tr> <tr> <td> </td> </tr> </table>		NUMERO DI RIFERIMENTO	
NUMERO DI RIFERIMENTO			

I dati riepilogativi del frontespizio tengono conto anche delle nuove sezioni 3 e 4 dedicate ai servizi.

DATI RIASSUNTIVI DELL'ELENCO								
B E N I	SEZIONE	TOTALE RIGHE DETTAGLIO	AMMONTARE COMPLESSIVO IN EURO		B E N I	SEZIONE	TOTALE RIGHE DETTAGLIO	AMMONTARE COMPLESSIVO IN EURO
	1					2		
S E R V I Z I	SEZIONE	TOTALE RIGHE DETTAGLIO	AMMONTARE COMPLESSIVO IN EURO		S E R V I Z I	SEZIONE	TOTALE RIGHE DETTAGLIO	AMMONTARE COMPLESSIVO IN EURO
	3					4		

Per le cessioni intracomunitarie (Intra 1 bis) e per gli acquisti intracomunitari (Intra 2-bis) di beni, le regole sono rimaste sostanzialmente immutate (comprese quelle che esonerano la compilazione delle caselle valore statistico, condizioni di consegna e modo di trasporto per i soggetti che hanno realizzato nell'anno precedente, o presumono di realizzare nell'anno in corso, un valore di spedizioni o di arrivi non superiore ad € 20.000.000).

In merito alla colonna "Massa netta" (espressa in chilogrammi), viene precisato che per le sottovoci della nomenclatura combinata che prevedono anche l'unità supplementare, la colonna va compilata esclusivamente dai soggetti di cui all'art.6, co. 4, del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 22 febbraio 2010 (cioè coloro che hanno superato la soglia di € 20.000.000).

Come in passato, i soggetti con periodicità mensile, dovranno utilizzare questa sezione per compilare le informazioni statistiche relative alle lavorazioni (rimane, invece, l'esonero per le riparazioni).

APPUNTI



**RIEPILOGO DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE
DI BENI E DEI SERVIZI RESI**

Mod. INTRA-1 Bis

SEZIONE 1. CESSIONI DI BENI REGISTRATE NEL PERIODO

PERIODO MESE TRIMESTRE ANNO 20 PARTITA IVA

P R O G R.	ACQUIRENTE		AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN EURO	NATURA TRANS.	NOMENCLATURA COMBINATA	MASSA NETTA	UNITA' SUPPLEMENTARE	VALORE STATISTICO IN EURO	COND. CONS.	MODO TRASP.	PAESE DEST.	ESCV. ORIG.
	STATO	CODICE IVA										
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13



**RIEPILOGO DEGLI ACQUISTI INTRACOMUNITARI
DI BENI E DEI SERVIZI RICEVUTI**

Mod. INTRA-2 Bis

SEZIONE 1. ACQUISTI DI BENI REGISTRATI NEL PERIODO

PERIODO MESE TRIMESTRE ANNO 20 PARTITA IVA

P R O G R.	FORNITORE		AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN EURO	AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN VALUTA	NATURA TRANS.	NOMENCLATURA COMBINATA	MASSA NETTA	UNITA' SUPPLEMENTARE	VALORE STATISTICO IN EURO	COND. CONS.	MODO TRASP.	PAESE ESCV.	PAESE ORIGINE	ESCV. DEST.
	STATO	CODICE IVA												
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15

I modelli *ter* rimangono destinati alla gestione delle rettifiche di righe della sezione 1 di elenchi di periodi precedenti già presentati e non presentano novità.



**RIEPILOGO DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE
DI BENI E DEI SERVIZI RESI**

Mod. INTRA-1 Ter

SEZIONE 2. RETTIFICHE ALLE CESSIONI DI BENI RELATIVE A PERIODI PRECEDENTI

PERIODO MESE TRIMESTRE ANNO 20 PARTITA IVA

P R O G R.	PERIODO DI RIFERIMENTO			RETTIFICHE						
	MESE	TRIMESTRE	ANNO	ACQUIRENTE		SEGNO	AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN EURO	NATURA TRANS.	NOMENCLATURA COMBINATA	VALORE STATISTICO IN EURO
				STATO	CODICE IVA					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

APPUNTI



RIEPILOGO DEGLI ACQUISTI INTRACOMUNITARI
DI BENI E DEI SERVIZI RICEVUTI

Mod. INTRA-2 Ter

SEZIONE 2. RETTIFICHE AGLI ACQUISTI DI BENI RELATIVE A PERIODI PRECEDENTI

PERIODO MESE TRIMESTRE ANNO 20 PARTITA IVA

P R O G R.	PERIODO DI RIFERIMENTO			RETTIFICHE							
	MESE	TRIMESTRE	ANNO	FORNITORE		SEGNO	AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN EURO	AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN VALUTA	NATURA TRANS.	NOMENCLATURA COMBINATA	VALORE STATISTICO IN EURO
				STATO	CODICE IVA						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

I modelli Intra 1-quater e Intra 2-quater sono la vera novità dei modelli, destinati ad accogliere le prestazioni di servizi effettuate o ricevute.

Rimangono esonerati dall'indicazione in questa sezione:

- i servizi riconducibili alle “deroghe assolute” disciplinate dal nuovo art.7-quater e 7-quinquies del DPR n. 633/72,
- nonché i servizi per i quali non è dovuta l'imposta nello stato membro in cui è stabilito il committente (art.50, co.6 del D.L. n.331/93, nonché art.5, co.4, del decreto MEF 22/02/2010).

Le informazioni richieste in questo quadro vanno ben oltre la semplice indicazione della partita Iva comunitaria della controparte e del corrispettivo del servizio (unici dati imposti dalla Direttiva), ma si spingono ad una serie di informazioni di non sempre agevole e tempestiva reperibilità⁵. Diversamente da quanto era stato paventato dalla stampa specializzata, i provvedimenti del 22/02/2010 non hanno previsto nessuna compilazione semplificata per i primi mesi di utilizzo.

⁵ A titolo esemplificativo citiamo i circa 1600 codici a 6 cifre della tabella CPA 2008 che individua il codice servizio da indicare nella colonna 8, per non parlare delle difficoltà legate all'interpretazione delle scarne (e letteralmente contraddittorie) istruzioni relative alla compilazione delle caselle 10 e 11 dedicate alle modalità di incasso e al Paese di pagamento (dubbi che hanno trovato le prime risposte solo con la C.M. n. 36/E del 21/6/2010).

APPUNTI


**RIEPILOGO DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE
DI BENI E DEI SERVIZI RESI**

Mod. INTRA-1 Quater

SEZIONE 3. SERVIZI RESI REGISTRATI NEL PERIODO

 PERIODO MESE TRIMESTRE ANNO 20 PARTITA IVA

P R O G R.	ACQUIRENTE		AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN EURO	RIFERIMENTO FATTURA		CODICE SERVIZIO	MODALITA' DI EROGAZIONE	MODALITA' DI INCASSO	PAESE DI PAGAMENTO
	STATO	CODICE IVA		NUMERO	DATA				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10


**RIEPILOGO DEGLI ACQUISTI INTRACOMUNITARI
DI BENI E DEI SERVIZI RICEVUTI**

Mod. INTRA-2 Quater

SEZIONE 3. SERVIZI RICEVUTI REGISTRATI NEL PERIODO

 PERIODO MESE TRIMESTRE ANNO 20 PARTITA IVA

P R O G R.	FORNITORE		AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN EURO	AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN VALUTA	RIFERIMENTO FATTURA		CODICE SERVIZIO	MODALITA' DI EROGAZIONE	MODALITA' DI INCASSO	PAESE DI PAGAMENTO
	STATO	CODICE IVA			NUMERO	DATA				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Dal 2010, nei rapporti fra soggetti passivi, la regola generale contenuta nel nuovo art.7-ter, co.1, lett.a) del DPR n.633/72 individua la territorialità Iva del servizio nel Paese del committente soggetto passivo. Per tali servizi è previsto l'obbligo di compilazione del modello Intra *quater*. Nel B2B, la citata regola generale risulta derogata solamente nei casi individuati dai servizi "speciali" di cui ai nuovi artt.7-*quater* e 7-*quinquies*. È importante individuare tali deroghe, poiché i casi contemplati, oltre a seguire regole territoriali basate su criteri speciali, non sono oggetto di compilazione dei modelli Intrastat.

Nella C.M. n. 36/E/2010, § 1 n. 5, l'Agenzia delle entrate ha confermato l'esclusione dagli obblighi Intrastat dei servizi oggetto delle deroghe territoriali di cui ai citati art. 7-*quater* e 7-*quinquies*. In tal senso è stata confermata (§ 2. n. 16, Circolare, cit) l'esclusione dalla compilazione degli elenchi Intrastat per il costo del biglietto del treno acquistato via internet e per la fattura del ristorante del viaggio di lavoro in Francia.

Se l'individuazione delle esclusioni legate ai servizi "speciali" risulta relativamente agevole,

APPUNTI

decisamente più problematica è invece l'individuazione delle casistiche di esclusione dalla compilazione degli elenchi con riferimento ai servizi non soggetti ad imposta nel Paese del committente e, in particolar modo, per i servizi in uscita (Intra 1-*quater*). Per quest'ultimi, infatti, non è sufficiente conoscere la disciplina nazionale, ma diventa necessario districarsi anche fra le disposizioni applicate nel Paese del committente soggetto passivo, considerato che non tutte le disposizioni di esenzione contenute nel testo della Direttiva rappresentano disposizioni vincolanti per gli Stati e che gran parte di queste trovano comunque applicazione *“alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione e per prevenire ogni possibile evasione, elusione o abuso”* (art. 131 Direttiva). Al fine di sopperire a tali difficoltà, l'Agenzia Entrate, con la C.M. n. 43/E del 6/8/2010, quesito n. 1, ha precisato che:

- il contribuente sarà considerato in buona fede se avrà richiesto ed ottenuto una **dichiarazione dal proprio cliente** committente in cui afferma che la prestazione è esente o non imponibile nel proprio Paese di stabilimento. Tale dichiarazione può essere rilasciata una sola volta dal committente comunitario con riguardo a tutte le prestazioni della stessa specie da lui ricevute e rimane valida finché non mutano le caratteristiche del servizio reso o il trattamento fiscale previsto nello Stato del committente;
- in mancanza di tale indicazione, il contribuente è legittimato a non includere la prestazione nell'elenco riepilogativo solo se ha certezza, in base ad elementi di fatto obiettivi, che per la predetta prestazione non è dovuta l'imposta nello Stato membro del committente.

Nel contesto dell'interpello analizzato con la R.M. n. 37/E del 17/5/2010 è stato confermato che il prestatore residente che effettua manutenzioni su una nave a favore di armatori stabiliti in altri Stati Ue, è soggetto all'obbligo di emettere fattura senza Iva ai sensi dell'art. 7-ter, non comprendendo, tuttavia, l'operazione nell'Intrastat se nel Paese del committente è recepito l'art. 148 della Direttiva 2006/112/CE. Tale disposizione (corrispondente all'art. 8-bis, lett. e), del DPR n., 633/72) contempla, infatti, l'esenzione Iva delle citate operazioni.

Meno problematica appare, invece, l'individuazione delle casistiche di esonero per i modelli Intra 2-*quater* relativi ai servizi in entrata essendo più agevole l'individuazione delle disposizioni nazionali che escludono l'assoggettamento ad Iva delle operazioni. Si vedano, in particolare, le operazioni dell'art.10 nonché quelle dell'art. 8-bis e 9 del DPR n. 633/72. Si ritiene che fra i servizi territoriali esclusi degli Intrastat siano da considerare anche quelli privi del requisito oggettivo (art. 3 DPR, cit). Conferma in tal senso emerge dalla risposta contenuta nella Circolare n. 36/E/2010, §2 n. 27) nella quale viene evidenziato che non dovrà essere applicato il reverse charge né presentato l'elenco Intrastat per il compenso pagato per diritti d'autore da un contribuente italiano ad un lavoratore autonomo comunitario che sia l'autore (o a un suo erede),

APPUNTI

trattandosi di operazioni fuori campo Iva ai sensi dell'art. 3, quarto comma, lett.a) del DPR n. 633/72⁶.

Nella C.M. n. 36/E/2010 è stato precisato che l'obbligo di compilazione degli elenchi Intrastat non coinvolge i servizi in cui la controparte contrattuale sia un soggetto stabilito in un Paese extracomunitario il quale, benché identificato ai fini Iva nella Comunità, non possieda nel territorio comunitario né la sede principale dell'attività, né una stabile organizzazione. Tale principio non si estende, tuttavia, alle cessioni di beni.

Le istruzioni compilative delle varie colonne del modello, contenute nell'allegato XI del Provvedimento del 22/02/2010, possono essere sintetizzate come segue.

N. colonna Intra 1 quater	N. colonna Intra 2 quater	Significato
1	1	Progressivo di riga del modello.
2	2	Codice Iso del Paese della controparte (DE = Germania; FR = Francia, ecc)
3	3	Partita Iva della controparte (cliente nel modello intra 1; fornitore nel modello intra 2)
4	4	Ammontare dei servizi resi, espresso in euro, conformemente alle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto.
/	5	Ammontare dei servizi ricevuti espresso nella valuta dello Stato membro del fornitore. La colonna non va compilata se lo Stato membro del fornitore rientra fra quelli che hanno adottato l'euro.
5	6	Indicare il numero della fattura relativa al servizio reso (intra 1) o ricevuto (Intra 2).
6	7	Indicare la data della fattura relativa al servizio reso (intra 1) o ricevuto (Intra 2).
7	8	Indicare il codice (a 6 cifre) del servizio secondo quanto previsto nella classificazione CPA 2008 (classificazione dei

⁶ Qualora il prestatore non rientri, invece, fra i predetti soggetti (autore o erede) l'operazione dovrà essere assoggettata ad imposta in Italia ed indicata nell'elenco Intrastat degli acquisti.

APPUNTI

N. colonna Intra 1 quater	N. colonna Intra 2 quater	Significato
		prodotti associati alle attività). La tabella CPA 2008 è disponibile sul sito www.agenziadogane.gov.it , settore Intrastat.
8	9	Indicare il codice I (istantanea) nel caso in cui il servizio reso venga erogato in un'unica soluzione. Indicare il codice R (a più riprese) nel caso in cui il servizio reso venga erogato a più riprese.
9	10	Indicare il codice: B (bonifico) nel caso in cui il servizio reso venga pagato mediante bonifico bancario; A (accredito su c/c) nel caso in cui il servizio reso venga pagato mediante accredito in conto corrente bancario; X (altro) nel caso in cui il servizio reso venga pagato in modalità diverse da quelle previste nei punti precedenti.
10	11	Indicare il Codice ISO del Paese "in cui viene effettuato il pagamento del servizio reso" (Intra 1) o del Paese "nel quale viene effettuato il pagamento del servizio ricevuto" (Intra 2).

Estremi della fattura. Nessun problema interpretativo per quanto riguarda i servizi resi (Intra 1-quater). Per i servizi ricevuti (Intra 2-quater), invece, dalle istruzioni della modulistica non risulta chiaro se il numero e data da indicare siano quelli dell'autofattura emessa dal committente che presenta l'elenco o quelli della fattura emessa dal fornitore comunitario che viene integrata dal committente (come riconosciuto dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. n. 12/E del 12/03/2010, §3.2). Il dubbio è stato risolto con la circolare n. 14/E del 18/03/2010 nella quale è stato precisato che *"il numero e la data da indicare nel modello Intrastat sono quelli attribuiti dal committente nazionale secondo la progressione dallo stesso seguita nella propria contabilità"*. Si tratta, in sostanza, del numero di protocollo del documento registrato (sia esso autofattura o fattura integrata). Nella C.M. n. 36/E del 21/6/2010, § 2 n. 32 e n. 11 è stato ulteriormente precisato che:

- il numero e la data cui la circolare n. 14/E del 18 marzo 2010 fa riferimento sono quelli indicati nel registro di cui all'articolo 23 del D.P.R. n. 633 del 1972 (nдр: registro delle fatture

APPUNTI

attive)⁷;

- qualora, invece, il contribuente annoti, esclusivamente, le fatture degli acquisti intracomunitari in un apposito unico registro sezionale che assolve il doppio obbligo della registrazione nel registro delle fatture emesse ed in quello degli acquisti, il documento avrà una numerazione unica;
- per gli elenchi presentati prima del 18/3/2010, in ossequio al principio di buona fede cui è informato il rapporto tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, non sarà necessario procedere ad alcuna rettifica, anche se il numero e la data della fattura indicati sono quelli del fornitore, anziché del committente nazionale.

Codice CPA. La compilazione del modello *quater* risulta piuttosto laboriosa. A fronte di una stessa fattura potrebbe essere, infatti, necessario compilare più righe a seconda, ad esempio, del codice CPA che identifica servizi associati ad attività/prodotti diversi. Ciò, ovviamente, laddove si tratti di servizi autonomi. Nella C.M. n. 36/E/2010⁸ è stato precisato che *“in caso di incertezza il contribuente deve indicare il codice CPA del servizio che ritiene più vicino al tipo di attività effettivamente svolta”*.

Si ritiene utile osservare come, al fine di agevolare la non sempre facile interpretazione e selezione dei codici CPA 2008, sia utile consultare la classificazione alfabetica dei codici Ateco 2007. I primi quattro codici dei codici Ateco corrispondono, infatti, a quelli della tabella CPA 2008. Gli esempi analizzati nella circolare citata confermano tale impostazione. Si noti, infatti, come per le intermediazioni (provvigioni) sopra analizzate non venga richiamato il codice CPA 749012 “servizi d’intermediazioni commerciale e di valutazione, diversa da quella immobiliare e assicurativa”. Dall’analisi dei codici Ateco 2007 emerge infatti che nella famiglia 74.90 rientrano solo intermediazioni che non sono certo fra le più comuni (intermediazioni nella compravendita di piccole e medie imprese e studi professionali oppure per l’acquisto e la vendita di licenze d’uso) e che nulla hanno a che vedere con l’intermediazione nella vendita di tessuto.

Modalità di erogazione del servizio. Nella C.M. n. 36/E/2010⁹ è stato precisato che:

- il codice I di “istantanea” si riferisce alle ipotesi di servizi erogati in un’unica soluzione (ad esempio trasporto unitario, singola lavorazione);

⁷ La precisazione ovviamente è assolutamente coerente, considerato che:

- è nel registro delle fatture attive che si concretizza l’assolvimento dell’imposta;
- l’annotazione va effettuata entro 15 giorni con riferimento alla data di auto fatturazione/integrazione (l’annotazione nel registro acquisti è strumentale, invece, all’esercizio del diritto alla detrazione che può avvenire entro termini maggiormente dilatati).

⁸ Cfr parte 2[^], risposta n. 43 e 44.

⁹ Cfr parte 2[^], risposte n. 39 e 40.

APPUNTI

- il codice **R** “a più riprese” si riferisce, invece, alle ipotesi di servizi erogati ciclicamente (quali, ad esempio, le manutenzioni periodiche o il contratto di trasporto che preveda più esecuzioni per essere eseguito).

Vengono altresì affrontate le seguenti casistiche di cui sintetizziamo la soluzione.

Contratto di agenzia	→	R
Pubblicità su cataloghi con più ristampe	→	R
Recupero crediti relativo ad un unico cliente con emissione di tante fatture (frazionate) quanti sono gli assegni (pagamenti) rilasciati	→	I
Rinnovo licenza software o contratto di manutenzione	→	R

Modalità di incasso del servizio. Nella C.M. n. 36/E/2010¹⁰ è stato precisato che “se il pagamento non è ancora avvenuto il campo “modalità di incasso” va compilato inserendo dati presunti”.

Il chiarimento conferma che anche se al momento di compilazione dell’Intrastat non è ancora avvenuto il pagamento/incasso del corrispettivo, è comunque possibile effettuare una valutazione prospettica circa la modalità che verrà utilizzata (vedi a seguire). Va abbandonata pertanto l’altra tesi basata sull’utilizzo della modalità X. Tesi che, a rigore, richiederebbe, al momento del successivo pagamento, una ridondante e laboriosa rettifica della riga mediante l’utilizzo della sezione Intra-quinquies.

Nella circolare citata¹¹ è stato precisato che:

- il codice B di “bonifico bancario” va utilizzato per il pagamento che avviene tramite il “trasferimento di fondi da un conto corrente bancario ad un altro”;
- il codice A di “accredito in c/c bancario” riguarda “versamenti che provengono anche da fonti diverse da un altro conto corrente”;
- nel caso di pagamento effettuato con carta di credito è corretto indicare A;
- nel caso di pagamento effettuato con ricevuta bancaria è corretto indicare X di “altro”;
- nel caso di compensazione (finanziaria)¹² di posizione creditoria con posizione debitoria è

¹⁰ Cfr parte 2^a, risposta n. 37.

¹¹ Cfr parte 2^a, risposte n. 33, 34, 35 e 38.

¹² Si ricorda che non è, invece, possibile compensare la fatturazione attiva con quella passiva.

APPUNTI

corretto indicare il codice X di "altro".

Paese di pagamento. Nella C.M. n. 36/E/2010¹³ è stato precisato che "per Paese di pagamento si intende il Paese in cui il corrispettivo entra nella disponibilità del beneficiario".

Con una laconica frase viene risolto (anche se come vedremo non completamente) uno dei maggiori dubbi interpretativi legati alla compilazione delle colonne 9 (Intra 1) e 10 (Intra 2) del modello "quater" dedicate all'indicazione del codice Iso del "Paese di pagamento". Sulla questione, infatti, le istruzioni del modello, approvate con Determinazione del 22/2/2010, sono equivocabili e apparentemente contraddittorie. Con la precisazione fornita dalla circolare in analisi, letteralmente inequivocabile, si desume, invece, che il punto di osservazione diventa (tanto dal lato attivo, quanto da quello passivo) il Paese in cui "finiscono" i soldi.

Rimarrebbe da chiarire (la circolare non affronta il caso) cosa indicare come "Paese di pagamento" nell'ipotesi in cui il pagamento avvenga per compensazione (modalità di incasso X). Considerato che la compilazione del campo è obbligatoria, pare ragionevole ritenere che nella veste di debitore il committente nazionale (Intra 2-quater) indicherà il Paese del prestatore comunitario e che, viceversa, nella veste di creditore il prestatore nazionale (Intra 1-quater) indicherà IT.

Nel caso di **rapporti con parti identificate ma non stabilite nella UE**, nella C.M. 36/E, § 1 n. 1, del 21/06/2010 è stato evidenziato che:

- per le prestazioni di servizio "non sussiste l'obbligo di includere" negli elenchi Intrastat le fatture in cui la controparte (a seconda degli elenchi prestatore o committente) è un soggetto stabilito extra Ue il quale, benché identificato ai fini Iva nella Comunità, non possiede nel territorio comunitario né la sede principale dell'attività né una stabile organizzazione. In tal contesto è pertanto preminente l'aspetto giuridico dello "stabilimento" del prestatore e del committente;
- per le cessioni di beni, al contrario, rileva l'aspetto oggettivo (movimento fisico del bene fra due Stati membri, ecc) e pertanto gli elenchi vanno compilati a prescindere dalla circostanza che una delle parti del contratto sia un soggetto stabilito extra UE sempre che, ovviamente, si tratti di soggetto identificato ai fini Iva nella Comunità.

La precisazione risolve un apparente contrasto fra il tenore letterale dell'art. 1 del D.M. 22/2/2010, dove, con riguardo ai soggetti obbligati alla presentazione degli Intrastat si fa riferimento, tanto per i servizi che per gli acquisti/cessioni di beni, alle operazioni effettuate nei confronti di soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro, ed il tenore letterale dell'art. 50, co.6, del D.L. 331/93 dove il riferimento al principio dello stabilimento viene effettivamente

¹³ Cfr parte 2^a, risposta n. 36.

chiamato in causa solo con riguardo ai servizi.

Minimi e piccoli operatori comunitari. C'era attesa per conoscere, dal lato passivo (acquisti), l'obbligo o meno, per l'operatore nazionale in regime normale, di indicare nel nuovo modello Intra 2-quater i servizi resi da prestatori comunitari che adottano, nel proprio Paese, il regime in franchigia delle piccole imprese (artt. 281-291 Direttiva 2006/112/CE). Altra questione in attesa di chiarimenti riguardava, questa volta dal lato attivo (cessioni e servizi in uscita), il comportamento che il contribuente nazionale nel regime dei minimi (art. 1, co.96-117, della L. n. 244/2007) dovesse adottare nel caso di operazioni effettuate nei confronti di altri operatori comunitari. I dubbi sono stati fugati nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 36/E del 21/6/2010 (parte 1^ § n. 3 e 4) dalla quale emerge altresì una sorprendente (ma assolutamente apprezzabile) presa di posizione circa il non assoggettamento ad Iva delle cessioni intracomunitarie nonché delle prestazioni rese da operatori nazionali in regime ordinario verso clienti comunitari in regime di franchigia (clienti che, spesso, non sono titolari di una "partiva Iva" inserita nel Vies). Vediamo, più nel dettaglio, i chiarimenti affrontati dalla citata prassi.

Nel caso di acquisti da fornitore UE in regime delle piccole imprese¹⁴, IT deve supporre che si tratta di operazione rilevante ai fini Iva nello Stato membro di origine. Pertanto:

- a) per gli acquisti di beni, viene confermato che non si tratta di acquisto intracomunitario di beni¹⁵. Viene precisato che se il fornitore non emette documentazione rappresentativa dell'operazione, sarà il cessionario ad emettere autofattura per documentare l'acquisto (sempre senza applicazione dell'Iva nazionale). Viene altresì precisato che per tali acquisti non va compilato l'elenco Intrastat;
- b) per l'acquisto di servizi da fornitore in franchigia di altro Stato UE, vale il "copia incolla" di quanto sopra.

Con riguardo alle operazioni che IT effettua verso un cliente comunitario in franchigia:

- c) per la cessione di beni, viene precisato che l'operazione rappresenta una cessione intracomunitaria non imponibile ai sensi dell'art.41 del D.L. n.331/93 (ovviamente laddove ci sia l'invio dei beni in altro Paese), con obbligo di compilazione dell'elenco Intrastat;
- d) per il servizio (generale) reso, viene precisato che l'Iva è dovuta dal committente nel proprio Paese e che quindi va emessa fattura senza Iva (art. 7-ter, co.1, lett. a) del DPR n.633/72) con compilazione dell'elenco Intrastat.

Piuttosto sorprendenti sono le precisazioni riguardanti il punto c) ed il punto d) che permettono di fatturare cessioni intracomunitari di beni e servizi generali rese, senza addebito di Iva a clienti

¹⁴ Artt. 281-291 Direttiva 2006/112/CE.

¹⁵ Vedi art. 38, co.5, lett. d) del D.L. n. 331/93.

che, pur essendo operatori economici, sono, ai fini Iva, sostanzialmente equiparati a dei privati (così, in Italia, per i minimi). In linea di massima tali soggetti non hanno un codice identificativo inserito nel sistema Vies delle partite Iva comunitarie. È proprio quest'ultimo aspetto il nodo che, tuttavia, la circolare n. 36/E non affronta e cioè cosa indicare nelle colonne 2 e 3 del modello Intra 1-bis e Intra 1-quater. In mancanza di diverse precisazioni, considerato che per le fatture attive è stato appunto confermato l'obbligo di compilare l'Intrastat, non resta che indicare in colonna 2 il codice Iso del Paese e in colonna 3 una serie di zeri (in tal senso i chiarimenti forniti dalla Nota Ministeriale, Dipartimento Dogane, 22-10-1996, n. 1798/V, in merito alla compilazione dell'elenco per il caso della cessione intracomunitaria non imponibile ai sensi dell'art.41, co.2, lett. b), del D.L. 331/93, ad un "privato" di un veicolo "non usato"). In conclusione, al fine di evitare possibili contestazioni in sede di verifica, considerato peraltro che si tratta in linea generale di persone fisiche, è vivamente consigliabile che il fornitore IT acquisisca dal proprio cliente documentazione circa l'adozione nel proprio Paese di un regime in franchigia per le piccole imprese (artt. da 281 a 291 della Direttiva 2006/112/CE).

Con riguardo al contribuente minimo nazionale¹⁶:

- a) per gli acquisti intracomunitari di beni, viene confermato l'obbligo di assolvere l'imposta in Italia ai sensi dell'art. 1, co.100, della L. n. 244/2007 (integrazione della fattura ricevuta e versamento dell'imposta entro il giorno 16 del mese successivo all'effettuazione dell'operazione) e di presentare gli elenchi Intrastat (art. 7, co.1/d, del D.M. 2/1/2008);
- b) per l'acquisto di servizi da fornitore soggetto passivo di altro Stato UE, viene confermato lo stesso trattamento di cui sopra;
- c) per la cessione di beni a soggetto passivo comunitario, viene precisato che si tratta di "operazione interna" per la quale (considerata la caratteristica dei minimi) non è prevista la rivalsa dell'imposta che non va pertanto evidenziata in fattura. Trattandosi di operazione interna viene conseguentemente confermato l'esonero dalla compilazione dei modelli Intrastat¹⁷;
- d) per il servizio reso a soggetto passivo comunitario, viene confermato quanto indicato al punto precedente;

¹⁶ All'art. 1, co. 96-117, L. 244/2007. Si ricorda che il regime è stato autorizzato dalla UE fino al 31/12/2010 (Decisione del Consiglio del 15/09/2008 - 2008/737/CE).

¹⁷ È interessante osservare che nel giungere alle apprezzabili conclusioni, l'Agenzia ha in qualche modo "riesumato" una norma (per la verità letteralmente mai abrogata) che era stata introdotta in vigore della breve esistenza (solo 2007) del regime dei contribuenti in franchigia di cui al soppresso art. 32-bis del DPR n. 633/72. Si tratta dell'art. 41, co.2-bis, del D.L. n. 331/93, nella parte in cui (tuttora) recita che *"non costituiscono cessioni intracomunitarie ... le cessioni di beni effettuate dai soggetti che applicano, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, il regime in franchigia"*.

APPUNTI

e) viene ricordato che il regime dei minimi cessa di avere applicazione nell'anno stesso in cui i ricavi o compensi percepiti (cassa) superano di oltre il 50% il limite di € 30.000 (praticamente € 45.000) e che da tale momento i contribuenti in questione, per quanto riguarda gli Intrastat, dovranno attenersi alle regole ordinarie.

1.15 I rimborsi per l'IVA assolta all'estero o da operatori esteri

Il tema oggetto di analisi può essere efficacemente trattato facendo riferimento ad una recente circolare di Assonime. Infatti, l'associazione, con la circolare n. 29 del 24 settembre scorso, analizza le nuove regole per la richiesta a rimborso dell'IVA assolta in altri paesi comunitari, giungendo ad ampliare l'ambito soggettivo dei contribuenti esteri interessati alla attivazione della procedura, rispetto a quanto affermato informalmente dalla Agenzia delle entrate. Il documento è strutturato in due parti; dapprima si analizza la normativa comunitaria e, successivamente, la si mette in parallelo con le indicazioni interne. Ai fini di una più concreta analisi, nel precedente intervento si analizza la questione privilegiando l'analisi delle norme del DPR 633/72, tenendo presente che le stesse si applicano alle istanze di rimborso presentate a decorrere dal 01.01.2010 per gli operatori comunitari e dal 03.05.2010 per gli operatori extracomunitari.

La disciplina dei rimborsi IVA da erogare a favore di soggetti passivi comunitari residenti in altri Stati membri costituiva l'oggetto della direttiva n.79/1072/CEE del 6 dicembre 1979, a suo tempo varata con lo scopo di uniformare le diverse discipline vigenti nei vari paesi; secondo la previgente impostazione, il soggetto stabilito in uno Stato membro doveva chiedere direttamente all'amministrazione finanziaria dell'altro Stato (in cui non poteva avere né la sede della propria attività economica, né una stabile organizzazione, una identificazione diretta o un rappresentante fiscale) il rimborso dell'imposta ivi assolta sui propri acquisti di beni e servizi. Vigeva anche la condizione che il soggetto non avesse effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi nello Stato membro tenuto al rimborso, diverse delle prestazioni di trasporto internazionale e servizi accessori non imponibili al tributo, oltre che dalle prestazioni in *reverse charge*.

Le suddette procedure, però, si sono rivelate non efficienti, soprattutto per l'eccessivo ritardo nelle erogazione delle somme dovute, stante l'assenza di responsabilità in capo ai singoli Stati membri; per tale motivo, il 12.02.2008 è stata approvata la Direttiva 2008/9/CE che abroga la precedente del 2009 e si fonda sui seguenti principi basilari:

1. mutamento del destinatario della istanza, che diviene lo Stato membro di appartenenza e non più quello obbligato alla esecuzione del rimborso; saranno poi le diverse amministrazioni che colloquieranno in modalità informatica;
2. previsione di strumenti informatici che presuppongono la dematerializzazione dei documenti;
3. fissazione di tempi massimi entro cui si deve dare esecuzione al rimborso, pena la decadenza di interessi moratori.

Il 30 novembre scorso, inoltre, è stato varato il regolamento 1174/2009, con cui si sono stabilite

APPUNTI

le specifiche tecniche per lo scambio elettronico delle informazioni e dei contenuti delle istanze di rimborso tra i vari Stati.

Sul versante della normativa interna, il decreto legislativo 11.02.2010 n. 18, come noto, ha inserito nel testo del DPR 633/72 – proprio in recepimento della richiamata Direttiva 2008/9/CE – gli articoli 38-bis 1 (rimborso dell'imposta assolta in altri Stati membri) e 38-bis 2 (esecuzione dei rimborsi a soggetti non residenti stabiliti in un altro Stato membro); a latere, si segnala anche la rivisitazione dell'articolo 38-ter che, invece, si occupa delle procedure di esecuzione dei rimborsi a soggetti non residenti stabiliti in Stati non appartenenti alla Comunità europea.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 01.04.2010, si è individuato il Centro operativo di Pescara quale ufficio competente a ricevere le istanze di rimborso dei soggetti italiani che richiedono a rimborso l'IVA assolta in altri Stati, così come quelle di operatori comunitari che richiedono il rimborso IVA in Italia (in tal caso, ovviamente, la richiesta è filtrata dalla amministrazione finanziaria dello Stato membro di appartenenza); nello stesso provvedimento sono anche individuate le procedure telematiche da seguire, oltre che l'elenco dei dati che debbono obbligatoriamente essere indicati nelle varie istanze¹⁸.

Le richieste di rimborso possono essere presentate in relazione a periodi trimestrali o annuali e devono pervenire entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento¹⁹; al riguardo, va notato che la richiesta relativa al trimestre (attivabile con frequenza maggiore – sin dal primo giorno del mese successivo al trimestre - e, quindi, più conveniente dal punto di vista finanziario) può essere attivata solo per gli operatori che hanno assolto IVA su operazioni per tutte e tre le mensilità del periodo (o per minor periodo nel caso di inizio o cessazione dell'attività). Sono poi stabiliti dei minimi di importo (50 euro per le richieste trimestrali e 400 euro per quelle annuali, per i paesi che aderiscono alla moneta unica²⁰) al di sotto dei quali la procedura non è disponibile, in quanto probabilmente più costosa rispetto al beneficio ottenibile.

L'articolo 38-bis1 del DPR n.633 del 1972 contiene le regole che devono essere seguite dai soggetti passivi nazionali per ottenere il rimborso dell'imposta assolta in altri Stati dell'Unione europea sui propri acquisti di beni e servizi con IVA detraibile.

L'aspetto di maggior novità è costituito dall'obbligo di presentare, tramite un portale elettronico appositamente dedicato, la propria istanza direttamente all'Agenzia delle entrate²¹; quest'ultima attesta al richiedente l'avvenuta ricezione dell'istanza mediante ricevuta, rilasciata in via telematica, entro i cinque giorni lavorativi successivi e, successivamente, trasmette l'istanza

¹⁸ In particolare, è opportuno fare riferimento alla tabella di riepilogo dei requisiti richiesti da ciascuno Stato in ordine al contenuto delle istanze di rimborso.

¹⁹ Si vedano gli articoli 15 e 16 della Direttiva 2008/9/CE.

²⁰ Il valore minimo è prescritto dall'art. 17 della Direttiva 2008/9/CE.

²¹ In tal senso si veda il parallelo con l'articolo 7 della Direttiva 2008/9/CE.

APPUNTI

ricevuta dal soggetto richiedente all'ufficio competente dello Stato membro che deve effettuare il rimborso²². In relazione al contenuto della istanza di rimborso, oltre all'articolo 8 della Direttiva 2008/9/CE²³ è necessario verificare il contenuto del Provvedimento 01.04.2009 con le opportune tabelle di raccordo che riepilogano le regole adottate dagli altri Stati membri.

Il ruolo dell'Agenzia delle entrate, tuttavia, non è limitato a mero intermediario della trasmissione; infatti, il Centro operativo di Pescara è tenuto, ai sensi del secondo comma dell'art. 38-bis1, alla preventiva valutazione della sussistenza dei presupposti richiesti per la valida presentazione dell'istanza di rimborso, anche sotto il profilo della legittimazione del richiedente alla detrazione del tributo assolto sugli acquisti.

In particolare, l'Agenzia non deve inoltrare l'istanza²⁴ allo Stato membro del rimborso qualora accerti che il soggetto passivo nazionale richiedente, nel periodo di riferimento, e cioè, nel trimestre o nell'anno solare:

- sia un soggetto che non ha svolto alcuna attività d'impresa, arte o professione²⁵;
- abbia effettuato unicamente operazioni attive esenti, o non soggette al tributo, che come tali non conferiscono il diritto alla detrazione dell'IVA²⁶;
- abbia fruito del particolare regime fiscale previsto per i contribuenti minimi²⁷, oppure del regime speciale previsto per i produttori agricoli dall'art. 34 del DPR 633/72. Al riguardo, Assonime osserva che potrebbero ravvisarsi altri casi di preclusione al rimborso, quali le ipotesi di detrazione teorica e forfetizzata del tributo (pro loco e associazioni senza fine di lucro di cui alla legge 398/91, regime degli intrattenimenti di cui all'art. 74, comma 6 del DPR 633/72).

All'eventuale ricorrere di tali casistiche impeditive (terzo comma art.38-bis1) non si provvede all'inoltro dell'istanza allo Stato estero, bensì alla notifica di un diniego motivato al richiedente che, se in disaccordo, può proporre ricorso contro l'atto (in tal senso esiste previsione generica nell'articolo 23 della Direttiva).

Analoghe disposizioni, sia pure impostate in modo simmetrico, sono contenute nell'art. 38-bis2,

²² Assonime, al riguardo, osserva che la direttiva non specifica il termine entro il quale deve ottemperarsi a tale adempimenti; tuttavia, il Provvedimento del 01.04.2010 (paragrafo 1.3.4) mutua correttamente il termine di 15 giorni dal Regolamento CE n. 1798 del 07.10.2003 (cooperazione amministrativa in materia di IVA). Tale termine è comunque da ritenersi ordinario, mancando specifiche sanzioni in caso di ritardo.

²³ Il successivo articolo 9, invece, classifica con appositi codici numerici i beni ed i servizi acquistati, distinguendoli per natura (carburanti, locazione di mezzi di trasporto, spese relative ai mezzi di trasporto, ecc.).

²⁴ In tal senso, sia pure con le generalizzazioni dovute, dispone l'articolo 18 della Direttiva 2008/9/CE.

²⁵ Mancando la soggettività passiva decade il diritto alla detrazione, di cui il rimborso è una particolare modalità.

²⁶ Vale analoga considerazione della nota precedente.

²⁷ Regime introdotto dall'art. 1, commi da 96 a 117, della L. 24 dicembre 2007, n. 244.

APPUNTI

che definisce le procedure per l'esecuzione dei rimborsi in favore dei soggetti passivi comunitari, stabiliti in altri Stati membri, che hanno effettuato nel nostro Paese acquisti di beni e servizi la cui imposta risulta detraibile in base agli artt. 19, 19-bis1 e 19-bis2 del DPR 633/72.

Soggetti abilitati a tale procedura sono tutti i soggetti passivi domiciliati o residenti in altri Stati membri, ad eccezione:

- dei soggetti che hanno effettuato in Italia operazioni attive diverse dalle prestazioni non imponibili di trasporto internazionale e relative prestazioni accessorie, nonché dalle operazioni soggette al meccanismo dell'inversione contabile (c.d. *reverse charge*, obbligatorio e facoltativo), per le quali debitore dell'imposta è comunque il soggetto cessionario e/o committente. In relazione alla prima deroga Assonime ritiene che la stessa sia da giustificarsi per la volontà di evitare che si consolidino situazioni di credito strutturale, derivanti dagli acquisti effettuati "a monte" per poter poi rendere tali servizi; invece, in relazione alla seconda deroga (inversione contabile obbligatoria o facoltativa), la giustificazione andrebbe ricercata nella natura stessa delle operazioni, in quanto, mancando un addebito di imposta, non potrebbe detrarsi il tributo assolto sugli acquisti;
- dei soggetti che dispongono di una stabile organizzazione nel territorio nazionale.

Su tale ultimo punto si registra una dissonanza, peraltro non esplicitata, tra il parere di Assonime e quello dell'Agenzia delle entrate. Al riguardo, infatti, è stato correttamente notato²⁸ che, nella sezione del sito dell'Agenzia relativa ai rimborsi IVA UE²⁹, si evince che il rimborso non spetta se il richiedente è identificato nel territorio italiano.

Diversamente, secondo la circolare in commento, la novellata normativa, peraltro in conformità a quanto stabilito dalle disposizioni comunitarie, menziona, quale causa ostativa, il solo fatto di avere istituito una stabile organizzazione nello Stato membro del rimborso.

Pertanto, risulta ormai superata la preclusione, in precedenza presente, per quei soggetti comunitari che si fossero direttamente identificati in Italia in base all'art. 35-ter del DPR n. 633, oppure che avessero nominato un proprio rappresentante fiscale in base all'art. 17, comma 3.

Diversamente, non possono chiedere il rimborso del tributo i soggetti non residenti che, tramite il rappresentante fiscale o la propria posizione IVA in Italia, effettuino in territorio nazionale operazioni attive per le quali siano debitori d'imposta (si pensi, ad es., ai casi di operazioni rese nei confronti di soggetti privati); per queste ultime ipotesi, ad onor del vero, non si produrrebbe comunque una sperequazione, posto che l'IVA assolta sugli acquisti può essere recuperata per

²⁸ M. Peirola, "Solo sulle operazioni attive con fatturazione in Italia niente rimborso IVA", in EutekneInfo del 25.09.2010, pag. 03. Nello stesso senso, in precedenza, si era già espresso F. Ricca "Una strada per i rimborsi IVA" in Italia Oggi del 11.09.2010, pag. 29.

²⁹ Il riferimento preciso è la domanda numero 40 contenuta nel documento denominato FAQ.

APPUNTI

il tramite dell'istituto della detrazione di cui all'articolo 19 della legge IVA.

Ovviamente, anche per i soggetti comunitari la richiesta del rimborso è subordinata alla ulteriore condizione che, nel proprio Stato membro di appartenenza, essi effettuino operazioni che, sia pure parzialmente (cioè anche con applicazione del pro rata³⁰), danno diritto alla detrazione del tributo.

La richiesta di rimborso deve essere inoltrata per via elettronica dal soggetto comunitario richiedente direttamente all'amministrazione fiscale del proprio Stato membro; successivamente, questa trasmette la richiesta al Centro operativo di Pescara, dopo avere svolto le verifiche preliminari di ammissibilità (in modo del tutto simile a quanto visto nel caso del rimborso richiesto da operatori italiani).

Si applicano, anche in tale caso, limiti minimi quantitativi dettati dalla Direttiva:

- per le richieste relative a periodi di riferimento annuali, 50 euro;
- per le richieste relative a periodi di riferimento infrannuali, 400 euro.

La domanda, inoltre, deve necessariamente riguardare un periodo temporale di riferimento non superiore ad un anno solare e non inferiore a tre mesi, salvo che tale minor periodo costituisca la parte residua di un anno solare (ad esempio, in caso di inizio o cessazione della attività)³¹.

Il centro operativo di Pescara, inoltre, deve notificare, al soggetto comunitario richiedente, la decisione (di accoglimento o di diniego, totale o parziale) relativa al rimborso entro il termine di quattro mesi dalla data di ricevimento della relativa domanda, in conformità a quanto previsto dalla direttiva .

Entro lo stesso termine di quattro mesi, l'amministrazione può richiedere informazioni aggiuntive rispetto a quelle già desumibili dalla richiesta, da trasmettere entro un mese dall'invito; in tale evenienza, la notificazione della decisione in merito all'erogazione del rimborso dovrà essere effettuata entro due mesi dal giorno in cui le informazioni vengono comunicate all'Amministrazione nazionale³².

In caso di esito positivo della procedura istruttoria (art. 38-bis 2 cc. Da 8 a 10), il rimborso viene

³⁰ Sugli effetti della possibile variazione del pro-rata tra misura provvisoria (in corso d'anno) e definitiva (in sede di dichiarazione annuale) si vedano le indicazioni dell'articolo 13 della Direttiva 2008/9/CE.

³¹ Così, ad esempio, se un contribuente ha effettuato acquisti nel mese di gennaio e febbraio, ma non nel mese di marzo, potrà presentare richiesta di rimborso annuale e non trimestrale, salvo che a febbraio abbia cessato la propria attività. Analogamente vale, sempre prendendo ad esempio il primo trimestre, per il caso del contribuente che abbia iniziato l'attività a febbraio o marzo.

³² Il comma 7 dell'art. 38-bis2 stabilisce poi che l'Amministrazione finanziaria nazionale possa richiedere ulteriori informazioni aggiuntive; in tal caso, peraltro, il termine ultimo per la notifica della decisione in merito al rimborso viene comunque fissato in otto mesi dalla data di ricezione della richiesta di rimborso.

APPUNTI

erogato entro il termine di dieci giorni lavorativi dalle date di scadenza previste per la comunicazione della decisione di approvazione della richiesta di rimborso (che possono essere diverse a seconda che siano state richieste, o meno, le informazioni aggiuntive). In caso di ritardo non imputabile ad inerzia del richiedente nel fornire le informazioni aggiuntive richieste, maturano interessi nella misura del 2% annuo.

Chiudono l'articolo due commi dedicati casi patologici³³; in particolare:

- **rimborsi non dovuti:** il comma 11 prevede che i soggetti comunitari interessati debbano retrocedere le somme ricevute entro il termine di sessanta giorni dalla data di notifica del provvedimento di restituzione emanato dall'Agenzia delle entrate, maggiorate delle sanzioni nella misura dal 100 al 200 per cento della somma indebitamente rimborsata;
- **diniego di rimborso:** il comma 12 prevede che i soggetti comunitari richiedenti possano presentare ricorso contro il relativo provvedimento motivato di rifiuto, con le modalità ed i termini stabiliti dalle vigenti disposizioni nazionali in materia di contenzioso tributario.

L'articolo 38-ter del DPR 633/72, invece, le disposizioni sui rimborsi in favore dei soggetti stabiliti in Stati extra-UE che esercitano nel proprio Stato un'attività d'impresa, arte o professione, relativamente all'imposta da questi assolta in Italia sugli acquisti di beni e servizi con IVA detraibile. La disposizione, va ricordato, è operativa solo per i Paesi che assicurano un trattamento di reciprocità con l'Italia, quindi, attualmente, solo Svizzera, la Norvegia ed Israele.

In maniera del tutto neutrale rispetto alle previsioni dettate per gli operatori comunitari, anche in questo caso il rimborso è ammissibile solo alla condizione che gli operatori esteri non dispongano di una stabile organizzazione in Italia e che non abbiano ivi posto in essere operazioni rilevanti agli effetti del tributo, ad eccezione di quelle soggette a *reverse charge* (obbligatorio e/o facoltativo) e delle prestazioni non imponibili di trasporto internazionale e relative prestazioni accessorie.

Il rimborso, dunque, compete relativamente ai beni (esclusi gli immobili) ed ai servizi acquistati od importati in Italia, inerenti l'attività d'impresa, arte o professione esercitata nel proprio Stato, la cui imposta sia detraibile in base alle norme interne; si applicano i medesimi limiti quantitativi minimi già sopra esposti per i rimborsi comunitari.

La circolare pone in evidenza, invece, le differenze tutt'oggi esistenti tra le due procedure:

- la richiesta di rimborso del tributo non deve essere inoltrata per via elettronica dall'Amministrazione finanziaria del Paese extracomunitario di appartenenza del soggetto richiedente, ma – come in passato – deve continuare ad essere direttamente presentata dal richiedente in forma cartacea al Centro operativo di Pescara (si utilizza il modello IVA 79,

³³ Le previsioni sono mutate dall'articolo 24 della Direttiva.

nella versione approvata il 29.04.2010);

- per i casi di indebito rimborso, i soggetti extra-UE interessati devono restituire all'ufficio le somme indebitamente liquidate entro i sessanta giorni successivi alla notifica del relativo provvedimento, risultando altresì soggetti ad una sanzione pecuniaria compresa tra il 200 ed il 400 per cento della somma restituita, doppia rispetto a quella applicata ai soggetti comunitari.

APPUNTI

L'IVA NELLE OPERAZIONI IMMOBILIARI

di Gian Paolo Tosoni

L'IVA NELLE OPERAZIONI IMMOBILIARI

di Gian Paolo Tosoni

1. LE OPERAZIONI DI ACQUISTO E LE PROBLEMATICHE DI DETRAZIONE DELL'IMPOSTA

Il diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti è generalmente consentita quando l'operazione è inerente e afferente all'attività d'impresa esercitata dal contribuente (art. 19, comma 1). Ovviamente qualora l'acquisto sia effettuato per realizzare un'operazione esente l'iva relativa all'acquisto non è detraibile.

Pertanto i soggetti passivi possono in linea generale detrarre l'Iva sui propri acquisti quando ricorrono (in relazione all'operazione di acquisto) i due seguenti requisiti:

- 1) inerenza (dell'operazione a monte con l'operazione a valle);
- 2) afferenza (all'attività esercitata).

I beni utilizzati promiscuamente nell'attività d'impresa consentono di detrarre l'Iva solo nella misura in cui è inerente all'attività esercitata mentre non sarà detraibile la quota relativa ad attività esenti della stessa impresa oppure quando il bene viene utilizzato per fini privati o comunque al di fuori della sfera imprenditoriale.

I successivi articoli 19bis, 19bis1 e 19bis2 regolamentano specifiche fattispecie relativamente all'aspetto relativo alla detrazione.

L'articolo 19bis prevede che quando un soggetto passivo nell'ambito della stessa effettua sia un'attività imponibile che un'attività esente l'imposta relativa a (tutti) gli acquisti effettuati nell'anno va detratta in relazione alla percentuale di detrazione determinata secondo il seguente rapporto:

$$\frac{\text{Operazioni Imponibili} + \text{Operazioni Assimilate}}{\text{Operazioni Imponibili} + \text{Operazioni Assimilate} + \text{Operazioni Esenti}} = \dots \%$$

Si precisa che il pro-rata di detrazione va determinato con riferimento all'attività, non più alle operazioni, esercitate dal soggetto passivo. Con tale ultimo concetto s'intende "l'effettuazione sistematica, nell'ambito di una stessa attività, sia di operazioni imponibili che di operazioni esenti come, ad esempio, si verifica nei confronti di una casa di cura, la quale effettui sia prestazioni esenti in regime di convenzione sia operazioni prestazioni imponibili" (C.M. 328/E/1997, § 3.3).

Tuttavia si segnala che nel caso specifico delle società immobiliari basta l'effettuazione di una singola operazione esente (cessione immobile abitativo oltre i cinque anni dall'ultimazione della

APPUNTI

costruzione) per determinare la creazione del pro-rata di detraibilità (si veda in tal senso la risoluzione ministeriale n. 112/E/2008).

Il successivo articolo 19bis1 indica, per talune cessioni di beni e prestazione di servizi, l'indetraibilità oggettiva dell'imposta.

L'articolo 19bis1 dell' T.U. IVA alla lettera i) prevede che *“Non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzione di fabbricato, a destinazione abitativa, né quella relativa alla locazione o alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi, salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati o delle predette porzioni. La disposizione non si applica per i soggetti che esercitano attività che danno luogo a operazioni esenti di cui al n. 8) dell'art. 10 che comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma dell'art. 19, comma 5, e dell'art. 19-bis.”*

Pertanto non incorrono nell'indetraibilità dell'Iva le seguenti categorie di imprese immobiliari:

- imprese di costruzione dei predetti fabbricati o delle predette porzioni;
- immobiliari di ripristino.

Alle società immobiliari di gestione, di rivendita, alle società di leasing e a tutte le altre imprese (ad esempio assicurazioni, banche) si applica l'indetraibilità oggettiva di cui alla lettera i). Nel caso in cui però le predette imprese cedano in locazione in esenzione i predetti fabbricati abitativi e debbano procedere alla variazione del pro rata di detrazione.

A titolo esemplificativo, si consideri un'immobiliare di gestione che esercita anche l'attività di locazione di fabbricati strumentali imponibili ad Iva (per opzione); in questo caso può detrarre l'Iva relativa all'acquisto del fabbricato abitativo solo se applica il pro rata di detrazione di cui all'articolo 19, comma 5, del D.P.R. 633/72.

Esempio di determinazione del pro-rata di detrazione

Situazione di partenza: Impresa di costruzione che, nell'anno 2010, ha ceduto una villetta ultimata nel 2005 al prezzo di € 200.000,00 esente Iva art. 10, punto 8bis. Inoltre l'impresa ha venduto fabbricati di più recente costruzione per € 400.000,00. Quindi le operazioni esenti coincidono per il 33,33%.

Sulla costruzione ultimata nel 2005 e venduta esente aveva detratto Iva per € 12.000,00. Nel corso dell'anno 2010 ha sostenuto Iva sugli acquisti per € 40.000,00. Nel 2009 ha acquistato un automezzo per il trasporto di bitume, spendendo 100.000,00 Euro più Iva al 20%, pari ad € 20.000,00. In sede di dichiarazione Iva, per l'anno 2010, emergono i seguenti dati:

- a) Iva indetraibile del periodo (1/3 di 40.000,00 €) = 13.333 Euro
- b) versamento dei quattro decimi mancanti (avendone acquisiti sei): $12.000/10 \times 4 = 4.800,00$ Euro
- c) rettifica della detrazione relativa all'automezzo: $(100-67\%) \times (20.000/5) = € 1.320$

APPUNTI

Ne consegue che la cessione esente dell'abitazione, al prezzo di € 200.000,00, comporta la perdita per Iva indetraibile e rettificata pari ad € 19.453 (13.333 + 4.800 + 1.320).

2. LA VENDITA DEGLI IMMOBILI, L'APPLICAZIONE DELL'IVA E DELL'IMPOSTA DI REGISTRO

La disciplina Iva delle cessioni immobiliari è generalmente considerata esente con esclusione di alcune fattispecie imponibili sia in relazione agli immobili abitativi che agli immobili strumentali ed è contenuta nell'articolo 10, numeri 8, 8bis e 8ter del D.P.R. 633/72.

2.1 Cessioni di immobili abitativi

La cessione d'immobili abitativi (ovvero quelli classificati nelle categorie catastali del Gruppo A con esclusione della categoria A/10) sono considerate sempre esenti tranne nelle suddette ipotesi:

- cessione entro 5 anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento di ristrutturazione o ripristino da parte delle imprese di costruzione o ripristino;
- cessione anche oltre i 5 anni dalla loro ultimazione a condizione che siano stati precedentemente locati, per un periodo non inferiore ai quattro anni, in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.

A tal fine si ricorda che un fabbricato si considera ultimato nel momento in cui l'immobile è idoneo ad espletare la sua funzione o è destinato al consumo. La circolare n. 12/E/2007 ha chiarito quindi che tale momento coincide la presentazione della dichiarazione di fine lavori da rendere in catasto ai sensi del D.P.R. n. 380/01. Si considera ultimato anche il fabbricato, per la quale non è stata ancora presentata la dichiarazione di fine lavori, se viene concesso in uso a terzi con appositi contratti. In questo ultimo caso l'immobile essendo idoneo ad essere immesso in consumo, presenta tutte le caratteristiche fisiche sufficienti a far ritenere l'opera ultimata. Il passaggio dal regime d'imponibilità al regime di esenzione nel settore immobiliare in virtù della vendita di un edificio dopo quattro anni dall'ultimazione, comporta l'indetraibilità dell'Iva assolta nel periodo oltre che a due tipi di rettifiche della detrazione usufruita negli anni precedenti. Se il fabbricato viene ceduto successivamente a tale termine genera un'operazione esente Iva (da art. 10, numero 8bis del D.P.R. 633/72) e quindi si pone il problema della rettifica dell'imposta per i decimi mancanti, ai sensi dell'articolo 19bis2 del D.P.R. 633/72. Ovviamente la cessione del fabbricato abitativo dopo il quarto anno genera l'indetraibilità dell'Iva sugli acquisti in rapporto all'ammontare dell'operazioni esenti.

Al di fuori delle suddette ipotesi le cessioni di immobili abitativi sono sempre considerate esenti.

Pertanto in applicazione del principio di alternatività con l'Iva (articolo 40 del T.U.R.) diviene applicabile l'imposta di registro nella misura proporzionale del 3% (oltre che delle imposte proporzionali ipotecarie e catastali nella misura complessiva del 3%).

APPUNTI

Sinteticamente le cessioni di immobili abitativi possono essere riassunte nella seguente tabella.

OPERAZIONE	CEDENTE	CESSIONARIO	IVA		REGISTRO	IPO. E CAT.
			REGIME	DETRAZIONE		
Cessioni di fabbricati abitativi	1) Imprese costruttrici o di ripristino che hanno ultimato gli interventi da meno di 4 anni	Chiunque (soggetti passivi e privati)	Imponib. 4% (prima casa) 10% 20%	Ammessa	Fissa 168 €	Fissa 168 € + 168 €
	2) Sogg. Pas. di imposta ≠ da quelli di cui al prec. n. 1)	Chiunque (soggetti passivi e privati)	Esente	Non ammessa o ammessa con pro-rata	3% (1° casa)	Fissa 168 € + 168 €
					7% (2° casa)	2% + 1% = 3%
Cessioni di Fabb. abitativi locati per un periodo ≥ 4 anni in attuazione di programmi di edilizia conv.	1) Imprese costruttr. o di ripristino	Chiunque (soggetti passivi e privati)	Imponib. 4% (prima casa) 10% 20%	Ammessa	Fissa 168 €	Fissa 168 € + 168 €

2.2 Cessioni di immobili strumentali

Il numero 8ter dell'articolo 10, D.P.R. 633/72, contiene invece la disciplina delle cessioni di fabbricati strumentali (immobili o unità accatastati nelle seguenti categorie: A/10, gruppi B, C, D ed E).

Anche in questo caso il regime di applicazione dell'Iva prevede una generale esenzione dall'Imposta con le dovute eccezioni previste nei seguenti quattro casi:

- 1) cessione entro 4 anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione/ripristino da parte delle imprese costruttrici/ripristino;

APPUNTI

- 2) cessione nei confronti di altri soggetti passivi con percentuale di detrazione dell'imposta (pro-rata di cui all'articolo 19bis del D.P.R. 633/72) non superiore al 25%;
- 3) cessione verso soggetti non passivi d'imposta (privati o enti non commerciali per la loro attività istituzionale);
- 4) cessione verso altri soggetti passivi Iva (diversi da quelli di cui al num. 1) se nell'atto il cedente ha espressamente dichiarato di optare per l'applicazione dell'imposta.

Al di fuori dei suddetti casi l'operazione deve essere considerata esente, con le relative conseguenze in termini di rettifica della detrazione relativamente operata sull'Iva detratta per l'acquisto/costruzione nonché in relazione anche ai beni ammortizzabili (mobili e immobili) per i quali non sia ancora scaduto il periodo di osservazione nel caso in cui il pro-rata di detrazione vari nell'anno (in aumento o in diminuzione) di almeno 10 punti percentuali.

Sinteticamente l'applicazione dell'Iva alle cessioni di immobili strumentali è la seguente.

OPERAZIONE	CEDENTE	CESSIONARIO	IVA		REGISTRO	IPO. E CAT.
			REGIME	DETRAZIONE		
Cessioni di fabbricati strumentali	1) Imprese costruttrici o di ripristino che hanno ultimato gli interventi da meno di 4 anni	Chiunque (soggetti passivi e privati)	Imponib. 10% o 20%	Ammessa	Fissa 168 €	3% + 1% = 4%**
	2) Soggetti passivi d'imposta diversi da quelli di cui al precedente num. 1), comprese le imprese costruttrici o ripristino per gli immobili ultimati da oltre 4 anni	A) soggetti con detraibilità minore o uguale al 25% B) operatori non soggetti passivi o privati C) soggetti diversi dalle lettere A) e B) precedenti se il cedente ha manifestato l'opzione per l'imponibilità della cessione	* reverse charge * reverse charge	Imponib. 20%	Ammessa	Fissa 168 €

APPUNTI

OPERAZIONE	CEDENTE	CESSIONARIO	IVA		REGISTRO	IPO. E CAT.
			REGIME	DETRAZIONE		
Cessioni di fabbricati strumentali	2) Soggetti passivi di imposta diversi da quelli di cui al precedente num 1), comprese le imprese costruttrici o di ripristino per gli immobili ultimati da oltre 4 anni	Soggetti diversi dalle precedenti lett A), B) e in mancanza di opzioni di cui alla lettera C)	Esente	Non ammessi o ammessi con pro-rata	fissa 168€	3% + 1% = 4%**

Nota bene

* Per i contratti di locazione finanziaria l'imposta di registro dell'1% è scomputabile per quanto dovuto a titolo di imposta ipotecaria e catastale in sede di riscatto della proprietà del bene; tuttavia a seguito della modifica della disciplina relativa ai leasign immobiliare l'imposta di registro sui singoli canoni non risulta più dovuta.

** Per le volture catastali e le trascrizioni relative a cessioni di immobili strumentali di cui siano parte fondi immobiliari chiusi, imprese di locazione finanziaria, banche e intermediari finanziari limitatamente all'acquisto ed al riscatto dei beni da concedere o concessi in locazione finanziaria le percentuali delle imposte ipotecarie e catastali sono ridotte alla metà (1,50% + 0,50% = 2%) a partire dal 1 ottobre 2006. Le imposte ipotecarie e catastali devono essere corrisposte per intero all'acquisto del bene (3%+1%). Nulla è dovuto al riscatto.

Se il contratto di locazione finanziaria viene risolto per inadempienza del conduttore la società di leasing (o banche o assicurazioni) può riscattare il bene pagando l'imposta fissa.

2.3 Rettifica della detrazione IVA nelle immobiliari

A seconda dell'operazione posta in essere (cessione o locazione) la rettifica alla detrazione e la creazione della percentuale di detraibilità influiscono, anche pesantemente, sulla liquidità delle imprese immobiliari.

In primo luogo la cessione esente genera l'indetraibilità dell'Iva sugli acquisti inerente la costruzione dell'abitazione ceduta. La cessione esente viene poi inclusa nel calcolo per la determinazione della percentuale di detraibilità di cui all'articolo 19-bis del D.P.R. 633/72. Con riguardo a questo ultimo aspetto si ricorda che alle imprese di costruzione la R.M. 112/E/2008, ha negato la possibilità di separare l'attività, ai sensi dell'articolo 36, della cessione di abitazioni esente da quella di cessione di abitazioni imponibili, in quanto il codice attività è identico per entrambe le operazioni. Tale interpretazione penalizza ulteriormente le imprese di costruzione in confronto a quelle di locazione, le quali possono invece separare l'attività di locazione esente

APPUNTI

da quella di locazione d'immobili strumentali per la quale è possibile optare per l'applicazione dell'Iva. Ovviamente maggiori sono le operazioni imponibili maggiore sarà il pro rata di detrazione e quindi la possibilità per l'impresa di costruzione di potersi detrarre l'Iva assolta sugli acquisti.

Inoltre sulla cessione esente dell'abitazione, l'impresa deve provvedere alla rettifica dell'Iva assolta sulla costruzione per i decimi mancanti al termine del periodo di osservazione. Infatti l'articolo 19-bis2 del D.P.R. 633/72, prevede al comma 8, che il periodo di osservazione per i beni immobili è di dieci anni. Pertanto se l'immobiliare di costruzione cede il bene al sesto anno occorre riversare i quattro decimi dell'Iva assolta sulla costruzione.

Inoltre se nell'anno in corso la percentuale di detrazione varia per più di 10 punti percentuali (sia in aumento che in diminuzione) occorre operare la rettifica dell'Iva anche relativamente alla detrazione usufruita su tutti gli altri beni ammortizzabili (sia mobili che immobili), in conformità a quanto previsto dal quarto comma dell'articolo 19-bis.

3. LE CASISTICHE TIPICHE DELLE SOCIETÀ IMMOBILIARI DI COSTRUZIONE, DI COMPRAVENDITA E DI GESTIONE

Definizioni

1. Impresa costruttrice si intende quella che realizza l'immobile direttamente con organizzazione e mezzi propri ovvero avvalendosi di imprese terze per la materiale esecuzione di tutti i lavori o di parte di essi, nonché quella che anche occasionalmente costruisce o fa costruire immobili per la successiva vendita (C.M. n. 182/E dell'11 luglio 1996).

Secondo la circolare n. 182/E del 1996, rientrano tra le imprese costruttrici le cooperative edilizie che costruiscono, anche avvalendosi di imprese appaltatrici, alloggi da assegnare ai propri soci oltre alle altre imprese (ad esempio banche, assicurazioni, imprese di vario genere) che costruiscono in via occasionale beni immobili. Tra le imprese costruttrici rientrano le cooperative edilizie a proprietà indivisa (Risoluzione n. 4/E del 9 gennaio 2006).

2. Imprese di ripristino sono quelle che acquistano un immobile, eseguono o fanno eseguire sullo stesso interventi di recupero, ripristino edilizio o ripristino urbanistico ai sensi dell'articolo 31, lettere c), d), e) della legge 5 agosto 1978, n. 457, e successivamente lo rivendono o lo concedono in locazione prima della vendita pur se tale attività non rientra tra quelle abitualmente effettuate (RM 14 marzo 1981, n. 330083).

3. Immobiliare di rivendita l'impresa che ha come oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di fabbricati. La circolare n. 182/E/ 1996 considera tale l'impresa che, oltre che per espressa previsione contenuta negli atti societari, svolga effettivamente, in modo esclusivo o prevalente, operazioni di vendita di fabbricati precedentemente acquistati o costruiti. Non può pertanto ritenersi sufficiente, per l'inclusione nella categoria, la sola circostanza che

APPUNTI

l'oggetto esclusivo o principale dell'attività sia dagli atti societari individuato nella rivendita di immobili dovendo altresì verificarsi che l'attività dell'impresa sia diretta prevalentemente all'effettuazione delle predette cessioni (C.M. 11 luglio 1996, n. 182). Poiché in base alle nuove disposizioni le cessioni di fabbricati residenziali effettuate dalle imprese immobiliari che esercitano l'attività di rivendita, a differenza di quanto previsto nel precedente regime, sono esenti da IVA, è stato modificato l'articolo 19-bis1, comma 1, lett. i) che escludeva dette imprese dal novero dei soggetti per i quali era prevista l'indetraibilità oggettiva dell'imposta assolta per l'acquisto di detti fabbricati (Circolare n. 27/E/2006)

4. Le *immobiliari di gestione* sono quelle imprese che acquistano immobili per concederli in affitto a terzi. Anche per esse, come per le immobiliari di rivendita, non è rilevante l'oggetto che risulta nello statuto, né il codice di attività indicato e neppure la rilevazione contabile dell'immobile all'atto dell'acquisizione: conta l'effettiva attività esercitata.

Attività separabili per le società immobiliari:

Prima attività	Seconda attività	Separazione attività
Locazione imm. Abitativi	Locazione imm. Strumentali	sì
Locazione immobili	Cessione imm. Abitativi	sì
Locazione immobili	Cessione imm. Strumentali	sì
Cessione imm. Abitativi	Cessione imm. Strumentali	no

APPUNTI
