



# *Vat Package*

## Recenti modifiche alla disciplina Iva dei servizi internazionali

di Salvatore Mattia<sup>(\*)</sup> e Claudio Melillo<sup>(\*)</sup>

I provvedimenti normativi adottati di recente in sede comunitaria e contenuti nel cosiddetto *Vat Package* pongono le basi per una profonda modifica all'attuale disciplina Iva (direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE).

In particolare, a partire dal 1° gennaio 2010 cambierà il regime impositivo delle prestazioni di servizi fornite nei Paesi membri dell'Unione europea, con l'introduzione, quale regola generale, del principio di tassazione nel Paese del fruitore, anziché del prestatore. Ulteriori novità sono previste per la procedura di gestione dei rimborsi e per lo scambio di informazioni tra gli Stati membri.

Il 12 novembre scorso il Consiglio dei Ministri ha licenziato lo schema di decreto legislativo di coordinamento tra i provvedimenti comunitari e la normativa nazionale, in attuazione della delega contenuta nella Comunitaria 2008.

### 1. Premessa

Prima di esaminare i contenuti della novella normativa che modifica la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto a partire dal 2010, è opportuno fornire alcune sintetiche definizioni concettuali e riepilogare quanto stabilito dalla legislazione attualmente vigente, con particolare riferimento alle **prestazioni di servizi intra-**

**comunitari**, al **principio di territorialità** e agli altri aspetti interessati dalla riforma<sup>1</sup>.

### 2. La disciplina in vigore fino al 31 dicembre 2009

#### 2.1. Generalità

Si osserva, in via preliminare, che l'Iva costituisce un tributo "armonizzato" in quanto è regolata da principi e direttive sanciti in ambito comunitario e rappresenta il principale tributo indiretto in relazione all'ampiezza della sua base imponibile e all'elevato numero dei soggetti passivi.

Nell'ambito della disciplina Iva<sup>2</sup>, le "prestazioni di servizi" sono definite, in maniera residuale, come tutte quelle operazioni che non costituiscono cessioni di beni.

L'art. 3, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 prevede che, affinché un'operazione sia rilevante ai fini dell'applicazione del tributo come prestazione di servizi, debba consistere in una prestazione a **titolo oneroso**, resa in dipendenza di alcuni dei contratti tipici di cui al codice civile e, in via più generale, in adempimento di un'obbligazione di fare, non fare o permettere, indipendentemente dalla sua fonte, sia essa un atto amministrativo o un rapporto negoziale.

<sup>1</sup> Per un quadro generale degli aspetti più importanti della riforma si veda P. Centore, *IVA europea: il VAT Package 2008*, Ipsa, 2008.

<sup>2</sup> Cfr. art. 6 della VI Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE.

(\*) Valente Associati Studio Legale Tributario GEB Partners.

## 2.2. Il principio di territorialità

L'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972 definisce il "principio di territorialità" dell'imposta, e, in particolare, i commi 3 e 4 fanno riferimento alle prestazioni di servizi. Tale principio, unitamente al requisito soggettivo e a quello oggettivo, costituisce il presupposto per l'applicazione dell'Iva.

La suddetta norma, da un lato, descrive i confini territoriali nazionali e, dall'altro, determina i criteri in base ai quali è possibile configurare un'operazione come "effettuata nel territorio dello Stato" e, quindi, imponibile.

In merito alle **prestazioni di servizi**, l'art. 7, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che il criterio generale di collegamento ai fini della determinazione della rilevanza dell'operazione in tema di Iva è rappresentato dal Paese in cui si trova il soggetto prestatore.

Più precisamente, il citato comma 3 dell'art. 7 sancisce il principio in base al quale una prestazione di servizi si ritiene territorialmente rilevante laddove presenti i seguenti requisiti:

- sia resa da un soggetto passivo d'imposta che nel territorio nazionale ha il domicilio (la sede legale, se si tratta di persona giuridica) o la residenza (la sede effettiva, se si tratta di persona giuridica) qualora non abbia stabilito all'estero il proprio domicilio, ad eccezione dei servizi resi dal medesimo soggetto fuori dal territorio nazionale per il tramite di una propria stabile organizzazione costituita all'estero;
- sia resa da un soggetto che non ha domicilio (o sede legale) in Italia per il tramite di una propria stabile organizzazione costituita in Italia.

Accanto al citato principio generale, il legislatore ha dettato, nel successivo comma 4 dell'art. 7, una serie di ipotesi derogatorie in cui vengono individuati diversi criteri di collegamento tra territorio dello Stato e prestazioni di servizi, rendendo queste ultime rilevanti ai fini dell'applicazione del tributo.

I criteri di collegamento disciplinati dall'art. 7, comma 4, possono essere sintetizzati come segue:

- a) prestazioni di servizi relative a beni immobili siti nel territorio dello Stato (rileva il **luogo ove si trova l'immobile**);
- b) prestazioni di servizi **eseguite in Italia**:
  - se sono relative a beni mobili situati in Italia;
  - se si tratta di prestazioni di carattere culturale, scientifico, artistico, ricreativo, sportivo e didattico;
  - se si tratta di prestazioni di carico, scarico, manutenzione e simili, accessorie a trasporti di beni;

c) prestazioni di trasporto in proporzione alla **distanza** percorsa;

d) **luogo** di domicilio o residenza **del committente**, limitatamente a date specifiche categorie di servizi, quali:

- concessioni e cessioni e licenze relative a diritti d'autore;
- prestazioni pubblicitarie e di assistenza tecnica e legale;
- operazioni bancarie, finanziarie e assicurative;
- prestazioni relative a prestiti di personale;
- *leasing*, noleggio di beni diversi dai mezzi di trasporto;
- servizi di telecomunicazione, elaborazione e fornitura di dati;
- servizi di radiodiffusione e televisione (fino al 2006);
- altri servizi.

Le operazioni elencate nella suindicata lettera d) possono essere considerate prestazioni di servizio internazionale poiché, limitatamente alle categorie ivi prescritte, il criterio di collegamento viene traslato in capo al soggetto committente o in riferimento al luogo di utilizzazione del servizio stesso qualora le parti contraenti siano domiciliate o residenti in Paesi diversi.

Secondo una *factio iuris*, dunque, esse sono considerate territorialmente rilevanti ed imponibili ai fini dell'applicazione dell'Iva, laddove siano rese:

- in favore di un soggetto domiciliato o residente nel territorio dello Stato e siano utilizzate nell'ambito del territorio italiano o, comunque, dell'Unione europea [art. 7, comma 4, lettera d), ultima parte];
- da un soggetto residente in favore di soggetti domiciliati o residenti in uno dei Paesi membri dell'Unione europea, purché si tratti di soggetti "privati"<sup>3</sup> poiché, in caso contrario, il tributo è dovuto nel Paese di residenza o domicilio del soggetto committente [art. 7, comma 4, lettera e)];
- in favore di soggetti extracomunitari se utilizzate nel territorio dello Stato (in caso contrario l'operazione è fuori campo), ad eccezione delle prestazioni di assistenza tecnica e legale, delle prestazioni di formazione e addestramento del personale, delle prestazioni di elaborazione e fornitura dei dati [art. 7, comma 4, lettera f)].

<sup>3</sup> Si fa riferimento a coloro ai quali non è attribuita la partita Iva e che, quindi, non sono soggetti passivi ai fini della predetta imposta.

### 2.3. I servizi internazionali

Al contrario di quanto prescritto dall'art. 7, il legislatore ha individuato ed elencato, all'art. 9 del D.P.R. n. 633/1972, i c.d. "servizi internazionali" evidenziandone il carattere della non imponibilità. In virtù del combinato disposto di cui all'ultimo comma dell'art. 7 e dell'art. 9 del D.P.R. n. 633/1972, non si considerano effettuate nel territorio dello Stato, e sono pertanto **non imponibili**, una serie di prestazioni di "servizi internazionali" e di "servizi connessi agli scambi internazionali".

L'art. 9 fornisce l'elenco di una pluralità di prestazioni di servizi quali, a titolo esemplificativo:

- i trasporti di persone internazionali eseguiti in forza di un contratto che prevede l'attraversamento dei confini;
- i trasporti relativi a beni in esportazione o in transito;
- il noleggio e la locazione di navi, aeromobili, autoveicoli e vagoni ferroviari;
- i servizi di spedizione di beni relativi ai trasporti di persone internazionali;
- i servizi di carico/scarico/stivaggio/eccetera;
- i servizi prestati nei porti, aeroporti e scali ferroviari di confine;
- i servizi di intermediazione relativi a beni in importazione o esportazione.

L'art. 9 rappresenta una deroga rispetto ai principi generali; infatti, le prestazioni ivi indicate, in applicazione della regola generale sancita dall'art. 7, comma 3, ossia la residenza o il domicilio in Italia del soggetto prestatore, dovrebbero, laddove fosse soddisfatta tale condizione, considerarsi rilevanti ai fini dell'applicazione dell'Iva. In realtà, in base al citato combinato disposto di cui all'ultimo comma dell'art. 7 e dell'art. 9, il legislatore pone l'accento sulla **natura** delle prestazioni oggetto del rapporto negoziale. Infatti, laddove la prestazione rientri nell'ambito delle operazioni indicate nell'art. 9, essa diviene non imponibile, a condizione che non si ricada nell'alveo delle ipotesi di extraterritorialità sancite dall'art. 7, comma 4.

### 2.4. L'autofatturazione

L'obbligo di autofatturazione è sancito dall'art. 17, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 così come riformulato dall'art. 1, comma 1, lettera a), del D.Lgs. 19 giugno 2002, n. 191.

L'autofatturazione consiste, di fatto, nell'emissione di un documento, l'autofattura appunto, in un unico esemplare, con l'indicazione dell'Iva, se

si tratta di operazione imponibile, del titolo dell'esenzione o della non imponibilità, con l'indicazione della relativa norma di riferimento, se si tratta di operazione non imponibile o esente, tenendo presente che l'autofattura deve essere, a mente degli artt. 23 e 25 D.P.R. n. 633/1972, registrata contestualmente sia nel **registro delle fatture emesse** che in quello degli **acquisti**.

L'autofatturazione è obbligatoria in tutte le ipotesi in cui un soggetto non residente effettui la prestazione di uno dei servizi indicati al comma 4, lettera d), dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972, in favore di un committente soggetto passivo Iva italiano.

L'istituto dell'autofatturazione (c.d. **reverse charge**) è un meccanismo di inversione contabile che consente di adempiere agli obblighi e di esercitare i diritti derivanti dall'applicazione dell'Iva nel territorio nazionale.

La relazione ministeriale al D.Lgs. n. 191/2002 precisa che "l'istituto del *reverse charge* per queste ultime prestazioni (le prestazioni di servizi di cui al comma 4, lettera d, dell'art. 7 citato) si applica anche qualora il soggetto non residente si sia identificato direttamente ovvero abbia nominato un rappresentante fiscale, sempreché, ovviamente, l'operazione sia effettuata direttamente dal soggetto non residente e non da una stabile organizzazione in Italia".

Dall'obbligo generale di autofatturazione sono esentate le prestazioni indicate nella lettera f), comma 4, dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972, qualora effettuate da soggetti domiciliati, residenti o con stabile organizzazione nei territori esclusi ex art. 7, comma 1, lettera a). In tali circostanze, infatti, a mente dell'art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, le prestazioni ivi indicate devono essere fatturate dai predetti soggetti, i quali sono obbligati a identificarsi ai fini Iva nel territorio nazionale, venendo meno l'applicabilità del meccanismo del *reverse charge*.

### 2.5. Gli scambi intracomunitari

Il D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito in L. 29 ottobre 1993, n. 427, contiene la regolamentazione dell'Iva con riguardo ai cosiddetti scambi intracomunitari, vale a dire quella disciplina scaturita dall'armonizzazione del citato comparto normativo in ambito comunitario, a partire dal 1° gennaio 1993.

Di seguito si esaminano i principi e gli adempimenti ad essa connessi.

L'impianto normativo dell'Iva intracomunitaria è rimasto sostanzialmente invariato dopo il 1°

gennaio 1993<sup>4</sup>, allorché, in attuazione dei principi di libera circolazione di persone, servizi, merci e capitali, sono state eliminate le frontiere tra i Paesi membri dell'Unione europea, con l'obiettivo di realizzare il **mercato unico** e creare un'identità territoriale "comunitaria".

L'entrata in vigore del Trattato di Maastricht ha comportato un ridimensionamento dei concetti di esportazione e importazione, limitandone l'efficacia concettuale esclusivamente alle operazioni commerciali poste in essere con soggetti residenti in un Paese *extra*-UE.

Al contrario, gli **scambi commerciali** tra Paesi membri vengono definiti acquisti e cessioni intracomunitarie, recando con sé tutta una serie di conseguenze sul piano applicativo e su quello fiscale<sup>5</sup>.

Ai fini dell'applicazione dell'Iva il regime definitivo di tassazione prescrive il principio di tassazione nel **Paese di origine** del bene. Tuttavia, attualmente, tale regime vige soltanto in talune limitate ipotesi e, comunque, nei casi in cui il destinatario sia un privato e non un soggetto passivo Iva<sup>6</sup>.

Pertanto, in tutte le ipotesi in cui le operazioni commerciali siano effettuate tra soggetti passivi Iva, il regime impositivo transitorio è quello della tassazione nel **Paese di destinazione**, ossia nel Paese in cui si realizza effettivamente il consumo.

## 2.6. L'integrazione della fattura comunitaria (per i beni)

Essendo venute meno le barriere doganali, l'accertamento e la liquidazione dell'Iva a fronte di scambi intracomunitari non avvengono d'ufficio in dogana, come continua, invece, ad accadere in tutti i casi di operazioni commerciali con Paesi terzi, ma mediante il meccanismo della cosiddetta integrazione della fattura comunitaria<sup>7</sup>. Peraltro, il contribuente che realizza operazioni commerciali intracomunitarie deve assolvere a un ulteriore adempimento consistente nella predisposizione e periodica presentazione agli Uffici doganali di appositi **elenchi riepilogativi**

(Modelli *Intra-1 bis* e/o *Intra-2 bis*) onde consentire il monitoraggio e il controllo degli adempimenti fiscali da parte degli operatori commerciali comunitari e al fine di stilare statistiche relative agli scambi commerciali intercorrenti tra Stati membri<sup>8</sup>.

La disciplina fiscale interna, in relazione al sistema introdotto il 1° gennaio 1993, è dettata dal citato D.L. n. 331/1993, il quale prevede, in tema di "acquisti intracomunitari", uno specifico sistema di fatturazione delle operazioni.

L'art. 46 del D.L. n. 331/1993 dispone, infatti, che il cessionario o il committente, una volta ricevuta la fattura dal soggetto cedente o prestatore, cittadino di un altro Paese comunitario, deve provvedere a numerarla, seguendo l'ordine progressivo delle fatture emesse a norma dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, e a integrarla, sul medesimo documento contabile, con l'indicazione del controvalore in euro del corrispettivo<sup>9</sup> e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile, nonché dell'aliquota Iva vigente in Italia al momento dell'effettuazione dell'operazione in relazione alla natura dei beni<sup>10</sup>.

## 2.7. Accessorietà della prestazione di servizi

La disciplina sopra esaminata è riferita alle operazioni commerciali che hanno per oggetto lo scambio di beni.

Nel caso delle prestazioni di servizi è d'uopo precisare che non sempre, pur ricorrendone i presupposti, deve applicarsi il meccanismo dell'integrazione della fattura comunitaria.

<sup>8</sup> I Modelli Intrastat, denominati anche "Elenchi riepilogativi Intrastat", sono stati introdotti (con finalità statistiche e di controllo) dall'art. 50 del D.L. n. 331/1993 a seguito dell'abolizione delle barriere doganali all'interno della Comunità europea nel 1993. Le tipologie di modelli disponibili sono le seguenti:

- Modello *Intra 1* (dati generali);
- Modello *Intra-1bis* (dati relativi alle cessioni intracomunitarie);
- Modello *Intra 2* (dati generali);
- Modello *Intra-2bis* (dati relativi agli acquisti intracomunitari).

Mediante i citati Modelli Intrastat vengono comunicati all'Agenzia delle Dogane gli elenchi di tutti gli acquisti e le cessioni di beni mobili (e dal 2010 anche dei servizi) effettuati da parte di ogni soggetto titolare di partita Iva nei confronti di fornitori e di clienti appartenenti ad uno Stato membro dell'Unione europea.

<sup>9</sup> Laddove il cedente o prestatore siano residenti in uno Stato membro non aderente all'Unione monetaria è necessaria l'indicazione del controvalore in euro del corrispettivo.

<sup>10</sup> Cfr. circ. 23 febbraio 1994, n. 13, in banca dati "fisconline".

<sup>4</sup> Data di entrata in vigore del Trattato di Maastricht.

<sup>5</sup> L'art. 38 del D.L. n. 331/1993 individua la definizione di "acquisti intracomunitari"; l'art. 41 quella di "cessioni comunitarie non imponibili";

<sup>6</sup> L'art. 40 del D.L. n. 331/1993 disciplina il principio di territorialità delle operazioni intracomunitarie.

<sup>7</sup> L'art. 46 del D.L. n. 331/1993 espone le regole relative all'integrazione della fattura comunitaria.

In concreto, è possibile affermare che in alcune circostanze, anche qualora la normativa interna disponga l'obbligo di autofatturazione *ex art. 17*, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, non si debba procedere al meccanismo dell'integrazione della fattura e all'adempimento degli obblighi connessi quando il prestatore sia un soggetto comunitario.

Il meccanismo dell'integrazione della fattura comunitaria, per quanto concerne le prestazioni di servizi, deve essere, infatti, applicato soltanto nei casi in cui le prestazioni di servizi siano **accessorie** ad un bene oggetto dell'operazione intracomunitaria.

## 2.8. Ulteriori deroghe

L'art. 40 del D.L. n. 331/1993, nel disciplinare la "territorialità delle operazioni intracomunitarie", dispone, con riferimento alle prestazioni di servizi, una serie di deroghe ai principi sanciti dall'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972.

In particolare, il comma 4-*bis* dell'art. 40 del D.L. n. 331/1993, attribuisce rilevanza, ai fini della territorialità, al criterio dello Stato al quale appartiene il committente della prestazione.

Le prestazioni di servizi "relative" (accessorie) a beni mobili, "comprese le perizie eseguite nel territorio di altro Stato membro e rese nei confronti di soggetti d'imposta residenti o domiciliati nel territorio dello Stato si considerano ivi effettuate, se i beni sono spediti o trasportati al di fuori dello Stato membro in cui le prestazioni sono state eseguite"; al contrario, le medesime prestazioni, qualora eseguite nel territorio dello Stato, "non si considerano ivi effettuate se sono rese ad un committente soggetto passivo di imposta in altro Stato membro ed i beni sono spediti o trasportati al di fuori del territorio dello Stato".

Pertanto, in relazione alle citate prestazioni di servizi, la deroga al principio sancito dall'art. 7, comma 4, lettera b), del D.P.R. n. 633/1972 opera quando concorrono le seguenti due condizioni:

- il committente deve essere identificato in un altro Stato membro diverso da quello della prestazione;
- al termine della prestazione, i beni devono essere inviati o spediti in altro Stato membro.

A tal proposito, l'Amministrazione finanziaria, con la circ. 10 giugno 1998, n. 145<sup>11</sup>, ha precisato che "l'applicazione dell'art. 40, comma 4 *bis*, si rende possibile solo se il bene oggetto della prestazione è un bene comunitario o immesso in

<sup>11</sup> In banca dati "fisconline".

libera pratica, in caso contrario si rendono applicabili le disposizioni generali di cui agli artt. 7 e 9 del D.P.R. 633/1972".

Allo stesso modo i commi 5, 6 e 8 del citato articolo prevedono una serie di ipotesi in cui determinate prestazioni di servizi<sup>12</sup> si considerano effettuate nel territorio dello Stato con la conseguente applicazione dell'Iva in Italia. Tuttavia, le prestazioni di servizi in generale e quelle citate ai commi 4-*bis*, 5, 6 e 8 dell'art. 40 non si considerano effettuate in Italia se sono rese a un soggetto d'imposta di un altro Stato membro.

Pertanto, in sintesi, sono soggette all'obbligo di autofatturazione *ex art. 17*, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 le prestazioni di servizi rese da un **soggetto non stabilito nel Paese** (UE o *extra-UE*) **di effettuazione dell'operazione**.

In tali casi, dunque, qualora siano soddisfatte le condizioni di territorialità, l'imposta deve essere assolta dal committente soggetto passivo Iva mediante il meccanismo dell'inversione degli obblighi contabili di autofatturazione.

Al contrario, le prestazioni di servizi di cui ai commi 4-*bis*, 5, 6, e 8 dell'art. 40 del D.L. n. 331/1993, sono soggette all'obbligo di integrazione della fattura comunitaria *ex art. 46* del D.L. n. 331/1993, nonché agli obblighi di liquidazione periodiche, dichiarazioni annuali e presentazione degli elenchi riepilogativi, laddove siano connesse ed accessorie agli acquisti intracomunitari di beni di cui all'art. 38, commi 2 e 3, lettera b)<sup>13</sup>.

## 2.9. I Modelli Intrastat

I cosiddetti Modelli Intrastat sono elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie<sup>14</sup> (acquisti e cessioni) effettuate dai soggetti passivi, titolari di partita Iva, nell'ambito degli Stati appartenenti all'Unione europea.

L'obbligo di predisporre tali modelli e di trasmetterli agli Uffici doganali è sancito dall'art.

<sup>12</sup> Si fa riferimento alle seguenti prestazioni di servizi: trasporto intracomunitario di beni, prestazioni accessorie ai servizi di trasporto intracomunitario, prestazioni di intermediazione relative a operazioni su beni mobili.

<sup>13</sup> Per approfondimenti si veda la circ. 23 febbraio 1994, n. 13, *cit.*, la quale reca i necessari chiarimenti ministeriali in relazione all'applicazione della nuova disciplina in materia di scambi intracomunitari. Si veda, inoltre, la circ. 10 giugno 1998, n. 145, *cit.*, che fornisce chiarimenti circa l'applicazione del comma 4-*bis* dell'art. 40 del D.L. n. 331/1993.

<sup>14</sup> I Modelli Intrastat riepilogano tutti gli acquisti e le cessioni di beni mobili (dal 2010 anche la fornitura di servizi) effettuati da parte di ogni soggetto titolare di partita Iva nei confronti di fornitori e di clienti appartenenti a uno Stato membro dell'Unione europea.

50, comma 6, del D.L. n. 331/1993 e riguarda, principalmente, i soggetti passivi che effettuano scambi di beni comunitari con soggetti identificati ai fini Iva in altri Stati membri.

La presentazione degli elenchi all'Amministrazione finanziaria ha lo scopo di soddisfare sia esigenze di carattere fiscale che di carattere statistico.

Negli elenchi riepilogativi vanno indicate le operazioni intracomunitarie registrate (o soggette a registrazione) nel periodo di riferimento, che può essere un mese, un trimestre o l'anno; tuttavia, in caso di fatturazione anticipata o di pagamento anticipato, in tutto o in parte, del corrispettivo, le relative operazioni devono essere indicate con riferimento alla data di consegna o della spedizione dei beni; è quindi irrilevante la data di registrazione dell'operazione.

La **periodicità** di presentazione degli elenchi dipende dal volume delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni realizzato nell'anno solare precedente.

Per le **cessioni** occorre osservare la seguente periodicità:

- annuale, fino a 40.000,00 euro;
- trimestrale, oltre 40.000,00 euro e fino a 250.000,00 euro;
- mensile, oltre 250.000,00 euro.

Per gli **acquisti**:

- annuale, fino a 180.000,00 euro;
- mensile, oltre 180.000,00 euro.

È necessario tener presente che, qualora la periodicità di presentazione degli elenchi sia superiore a quella mensile, è ammessa l'opzione per la presentazione con cadenza trimestrale o mensile, in caso di periodicità annuale, e annuale, in caso di periodicità trimestrale; tale opzione è vincolante almeno per l'intero anno solare di riferimento in cui essa viene esercitata.

Dal 2007, la periodicità di presentazione è variabile in base al superamento, in corso d'anno, delle soglie sopra richiamate.

Nel caso in cui si inizi per la prima volta l'attività di scambi intracomunitari, occorre far riferimento al volume delle cessioni e agli acquisti intracomunitari che si presume di realizzare nell'anno in corso.

Tale **volume presunto** deve essere valutato in relazione agli scambi intracomunitari di beni effettuati nel periodo di riferimento (mensile o trimestrale).

I **termini di presentazione** degli elenchi Intrastat sono i seguenti:

- elenchi mensili: entro il ventesimo giorno del mese successivo a quello di riferimento;
- elenchi trimestrali o annuali: entro la fine del mese successivo al periodo (trimestre o anno) di riferimento.

Tali scadenze sono prorogate di 5 giorni in caso di trasmissione degli elenchi per via elettronica, con il sistema EDI (*Electronic Data Interchange*).

Per poter accedere a tale modalità di presentazione, occorre preventivamente presentare un'istanza al Ministero dell'economia e delle finanze.

Gli elenchi devono essere presentati ad un qualsiasi **Ufficio doganale** abilitato rientrante nella circoscrizione doganale territorialmente competente, in relazione alla sede del soggetto obbligato o del terzo delegato.

Gli elenchi riepilogativi possono essere presentati mediante:

- supporto cartaceo, tramite appositi modelli;
- supporto magnetico contenente i dati che avrebbero dovuto essere indicati negli elenchi;
- procedure elettroniche (EDI).

I dati statistici devono essere indicati negli elenchi dai soggetti passivi che presentano i modelli con cadenza mensile, anche per opzione.

In base alla semplificazione operata con il D.M. 27 ottobre 2000, per gli elenchi delle cessioni e degli acquisti sono tenuti alla menzione del valore statistico, delle condizioni di consegna e del modo di trasporto solo i soggetti che hanno realizzato nell'anno precedente, o che presumono di realizzare nell'anno in corso in caso di inizio di scambi intracomunitari, un valore annuo sia delle spedizioni che degli arrivi superiore a 20 milioni di euro<sup>15</sup>.

Va precisato, tuttavia, che alcuni beni sono esclusi dalla rilevazione statistica, mentre per altri occorre predisporre gli elenchi riepilogativi Intrastat solo a fini statistici e non ai fini fiscali.

Come si esporrà nelle pagine che seguono, importanti novità in materia di presentazione dei Modelli Intrastat sono state introdotte dalla Direttiva del Consiglio 16 dicembre 2008 n. 2008/117/CE, che **ha esteso**, a partire dal **1° gennaio 2010**, l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi anche alle prestazioni di servizi intracomunitarie soggette al meccanismo del "*reverse charge*".

<sup>15</sup> Nel calcolo delle spedizioni e degli arrivi concorrono tutti gli scambi intracomunitari di beni (non solo cessioni e acquisti), inclusi i trasferimenti di beni irrilevanti ai fini Iva.

### 3. La disciplina in vigore a partire dal 1° gennaio 2010

#### 3.1. Cenni sull'evoluzione normativa

Ripercorrendo brevemente le tappe relative all'adozione del c.d. "pacchetto Iva" si rileva che:

- il 5 giugno 2007 il Consiglio dell'UE ha esaminato un insieme di misure tendenti a semplificare il regime dell'imposta sul valore aggiunto per le imprese, confermando l'intenzione di adottare formalmente il c.d. "Pacchetto Iva" (*VAT Package*) e prevedendone l'entrata in vigore al più tardi il 1° gennaio 2010;
- il 4 dicembre 2007 il Consiglio ha raggiunto un accordo politico in merito a due progetti di direttive e un progetto di regolamento intesi a modificare le norme relative all'Iva, garantendo, in tal modo, che l'Iva sui servizi sia riscossa nel Paese in cui viene effettuata la prestazione (Paese del committente) ed evitando distorsioni di concorrenza tra gli Stati membri che applicano aliquote Iva diverse;
- nel 2008 il Consiglio dell'UE ha adottato il "pacchetto Iva";
- sempre nel 2008, sulla scorta degli indirizzi politici giunti dall'Unione europea, il Consiglio Ecofin ha approvato i testi giuridici relativi al "pacchetto Iva", che comprende una Direttiva relativa al luogo di imponibilità delle prestazioni di servizi; una Direttiva disciplinante le modalità di rimborso dell'Iva per i soggetti non residenti e un Regolamento relativo allo scambio di informazioni fra gli Stati membri.

Gli obiettivi principali che la nuova disciplina si prefigge sono, in particolare:

- **snellire e migliorare** l'intero assetto normativo legato all'imposta sul valore aggiunto;
- adottare **strumenti adeguati** per prevenire e reprimere i fenomeni legati all'**evasione** e all'**elusione** fiscale.

#### 3.2. Le modifiche previste dal "pacchetto Iva" (*Vat Package*)

Il cosiddetto "pacchetto Iva" contiene i seguenti tre provvedimenti legislativi:

- Direttiva del Consiglio 12 febbraio 2008, n. 2008/8/CE, la quale modifica la Direttiva n. 2006/112/CE per quanto attiene alla territorialità delle prestazioni di servizi e contempla date diverse – a seconda delle disposizioni – per il recepimento da parte dei singoli Stati membri;

- Direttiva del Consiglio 12 febbraio 2008, n. 2008/9/CE, la quale stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto previsto dalla Direttiva n. 2006/112/CE ai soggetti passivi stabiliti in uno Stato membro diverso da quello del rimborso e la cui data di recepimento da parte dei singoli Stati membri è fissata al 1° gennaio 2010;
- Regolamento del Consiglio 12 febbraio 2008, n. 143/2008/CE, il quale modifica il Regolamento (CE) n. 1798/2003 per quanto concerne l'introduzione di modalità di cooperazione amministrativa e lo scambio di informazioni in considerazione delle disposizioni in materia di luogo delle prestazioni di servizi, regimi speciali e procedura di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ed è direttamente applicabile in ciascuno Stato membro a partire dal 1° gennaio 2010 (per quanto riguarda l'art. 1) e dal 1° gennaio 2015 (per quanto riguarda l'art. 2).

A seguito dell'adozione del c.d. "pacchetto Iva" da parte del Consiglio Ecofin, dal 1° gennaio 2010 entreranno, dunque, in vigore modifiche rilevanti della disciplina Iva che, in sintesi, riguardano:

1. il **luogo** di prestazione dei servizi;
2. la procedura di **rimborso**;
3. la **cooperazione amministrativa** e lo **scambio d'informazioni**.

Va precisato, per completezza di trattazione, che la L. 7 luglio 2009, n. 88 (legge comunitaria 2008)<sup>16</sup>, all'art. 24, comma 10, prevede che il Governo, entro un anno dalla data di entrata in vigore (29 agosto 2009) della citata legge, potrà adottare i decreti legislativi<sup>17</sup> necessari per attuare il coordinamento delle norme interne rispetto alla normativa Iva comunitaria, con riferimento al tema della territorialità delle prestazioni di servizi e a quello dei Modelli Intrastat.

#### 3.3. La Direttiva n. 2008/8/CE: territorialità delle prestazioni di servizi

La territorialità dell'Iva determina il luogo di tassazione, vale a dire l'aliquota Iva da applicare. Fino al 31 dicembre 2009, il criterio generale in tema di localizzazione delle prestazioni di servizi in Iva è il luogo del prestatore dei servizi.

<sup>16</sup> In banca dati "fiscoonline".

<sup>17</sup> Si precisa che, in data 12 novembre 2009, il Consiglio dei Ministri ha dato il via libera allo schema di decreto legislativo che recepisce le citate direttive comunitarie.

A partire dal 1° gennaio 2010, occorrerà distinguere le relazioni professionali e le prestazioni di servizi come segue:

- le prestazioni **tra soggetti Iva**: *business-to-business (B to B)*;
- le prestazioni **tra un soggetto Iva e un privato**: *business-to-consumer (B to C)*.

Si noti che, tanto per le relazioni *B to B* che *B to C*, esisteranno sia nuove norme di base che deroghe a queste ultime per un determinato elenco di servizi.

In base alla Direttiva comunitaria sulla territorialità dei servizi, le cui modifiche avranno effetto a partire dal 1° gennaio 2010, salvo alcune scadenze particolari di seguito evidenziate, per i servizi resi ai soggetti d'imposta e agli enti non commerciali la regola generale prevede la tassazione nel Paese del committente.

Parallelamente, come previsto dall'altra direttiva<sup>18</sup>, le cui disposizioni avranno efficacia a partire dalla medesima data, si dovrebbe assistere a una drastica diminuzione delle pratiche di rimborso dell'Iva assolta in altro Stato membro grazie ad una procedura telematica che renderà più celeri i rimborsi.

A tal proposito, assume notevole rilevanza l'eliminazione delle incertezze attualmente esistenti nell'individuazione dei servizi in deroga, che può portare a interpretazioni errate e a conseguenze notevolmente dannose per il contribuente. Significativo, sotto questo profilo, appare il caso preso in esame nella sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità europee del 15 marzo 2007 (causa C-35/05 *Reemtsma*<sup>19</sup>) in cui il prestatore del servizio è un soggetto italiano, mentre il cliente è domiciliato in Germania<sup>20</sup>.

<sup>18</sup> Cfr. Direttiva n. 2008/9/CE.

<sup>19</sup> In banca dati "fisconline". Per un commento alla sentenza si veda P. Centore, *Recupero dell'IVA non dovuta secondo la Corte di giustizia UE*, in "Corriere Tributario" n. 16/2007, pag. 1294.

<sup>20</sup> Nel caso esaminato dalla Corte di Giustizia delle Comunità europee le prestazioni fornite avevano, di fatto, natura promozionale, tuttavia il prestatore, non essendo sicuro che le stesse fossero inquadrabili come "prestazioni pubblicitarie" ai sensi dell'art. 7, comma 4, lettera d), del D.P.R. n. 633/1972, ha emesso fattura imponibile ai fini Iva. Risulta evidente l'errore dovuto alla scarsa chiarezza espositiva della norma, in base alla quale, invece, la territorialità della prestazione avrebbe dovuto essere ancorata al domicilio del committente (fruitore del servizio), ciò determinandone la qualifica di operazione "fuori campo" in Italia. Oltretutto, il cliente tedesco, accortosi dell'errore, ha successivamente chiesto il rimborso dell'Iva italiana, in base all'art. 37-ter dell'ottava Direttiva, ma l'Ammi-

Si evidenzia che il criterio attuale della tassazione nel Paese del prestatore del servizio resterà la regola generale con riguardo ai servizi resi a consumatori finali (non soggetti passivi Iva). In casi ben determinati il criterio prevalente sarà quello del luogo in cui il servizio viene utilizzato: servizi di ristorazione o di *catering*, servizi di trasporto, culturali, sportivi, scientifici ed educativi.

Una delle novità più rilevanti riguarda il **noleggio dei mezzi di trasporto**, con la distinzione tra:

- noleggio a breve termine (sino a 30 giorni – 90 per le navi), per il quale rileva il luogo di messa a disposizione del bene;
- noleggio a lungo termine, per il quale si applicano i nuovi criteri generali.

Non sarà, dunque, possibile usufruire del regime di detrazione, e del conseguente rimborso dell'Iva, stipulando un contratto di noleggio a lungo termine in un Paese che consente la detraibilità del tributo ai propri soggetti di imposta. Il contribuente italiano riceverà fatture senza l'Iva estera, e dovrà rendersi debitore di quella italiana con il regime del *reverse charge* (autofattura), ma la detrazione avverrà con le regole interne, e pertanto il noleggio dall'estero di un'auto a detrazione limitata comporterà gli stessi effetti del noleggio effettuato con un'impresa italiana, salvo per quanto riguarda il materiale pagamento del tributo sull'acquisto, rispettivamente calcolato a proprio debito nella liquidazione periodica, piuttosto che oggetto di rivalsa da parte del fornitore nazionale.

Altra conseguenza della generalizzazione del *reverse charge* nei servizi tra imprese o con soggetti identificati è legata all'introduzione dell'obbligo di predisporre e trasmettere agli Uffici doganali un **elenco riepilogativo dei servizi prestati e/o ricevuti**, obbligo oggi circoscritto alle sole cessioni intracomunitarie di beni.

La Direttiva n. 2008/8/CE stabilisce, inoltre, alcune ulteriori modifiche con decorrenze successive:

nistrazione finanziaria italiana glielo ha negato, ritenendo che l'imposta non andasse applicata. La Corte di Giustizia ha affermato, infatti, che l'Iva non dovuta non è né detraibile, né rimborsabile. Spetta all'emittente della fattura errata stornare il documento. Tuttavia, la norma che disciplina la rettifica di tali fatture (art. 26, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972) consente lo storno, al massimo, entro un anno dall'effettuazione dell'operazione, cioè ben prima che l'Amministrazione riesca a muovere la contestazione e che si concluda il prevedibile contenzioso.



- dal 1° gennaio 2011: il luogo della manifestazione sarà rilevante nei confronti dei soggetti identificati solo per l'ingresso o l'iscrizione, ma non per i servizi ausiliari;
- dal 1° gennaio 2013: entrerà in vigore il criterio di tassazione nel luogo di domicilio del cliente privato per i noleggi a lungo termine dei mezzi di trasporto (per le imbarcazioni da diporto: il luogo di messa a disposizione);
- dal 1° gennaio 2015: entra in vigore il criterio di tassazione nel luogo di domicilio del cliente privato per i servizi di telecomunicazione, radiodiffusione o fornitura di servizi elettronici (da parte di imprese comunitarie).

### ***I criteri specifici di territorialità***

La nuova disciplina conferma, per qualunque committente, i seguenti criteri attualmente vigenti ai fini dell'individuazione del **luogo di tassazione**, ossia:

- prestazioni relative a immobili (comprese quelle di progettazione e di intermediazione): rileva il luogo di ubicazione dell'immobile;
- trasporto di passeggeri: rileva la tratta del percorso sul territorio nazionale;
- prestazioni artistiche, culturali, ricreative, didattiche: rileva il luogo di svolgimento della manifestazione;
- ristorazione e *catering*: rileva il luogo della prestazione;
- ristorazione e *catering* su navi, treni e aerei: rileva il luogo di partenza del trasporto passeggeri.

Per i committenti privati la riforma non introduce particolari elementi di novità, pertanto le regole specifiche sono analoghe a quelle attuali:

- prestazioni degli intermediari: rileva il luogo di effettuazione dell'operazione principale (ad esempio, luogo di immatricolazione di una imbarcazione da diporto);
- trasporto di beni all'interno della comunità: rileva il luogo di inizio del trasporto;
- trasporto di beni con provenienza o destinazione *extra-UE*: rileva la tratta del percorso sul territorio nazionale;
- attività accessorie al trasporto e perizie sui beni: rileva il luogo di svolgimento della prestazione;
- prestazioni di consulenza e altre prestazioni indicate dal comma 4, lettera d) dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972: rileva il luogo di residenza o domicilio del committente fuori dalla co-

munità, con la conseguente esclusione da Iva. Per questi clienti residenti nella comunità si applica la regola generale dell'imposta del Paese del prestatore.

Gli Stati membri dell'Unione europea possono integrare alcuni di questi criteri con il luogo dell'utilizzo del servizio<sup>21</sup>, nozione che si presta a varie interpretazioni. La recente sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità europee del 19 febbraio 2009 (causa C-1/08 - *Athesia Druck*<sup>22</sup>) individua come luogo di utilizzo dei servizi di un'emittente radiofonica per un committente *extra-UE*<sup>23</sup> quello da cui vengono diffusi i messaggi pubblicitari.

Sempre in questo ambito appaiono emblematiche due risoluzioni dell'Amministrazione finanziaria che, in merito a situazioni sostanzialmente analoghe<sup>24</sup>, nel primo caso affermano che il luogo di utilizzo è quello in cui il soggetto estero percepirà i proventi conseguenti alla concessione dei diritti televisivi, prescindendo dal fatto che si tratta di corrispettivi per la trasmissione anche in Italia<sup>25</sup>, nel secondo lo individuano nel luogo dove i diritti (nel caso di specie formule di fabbricazione) consentiranno di produrre, in base alla licenza concessa al soggetto *extra-UE*<sup>26</sup>. Nel primo caso viene individuata una operazione fuori campo per mancanza del requisito territoriale, nel secondo un'operazione rilevante in Italia.

Seguono alcune tabelle di sintesi riportanti la situazione attuale (fino al 31 dicembre 2009) e quella futura (a partire dal 1° gennaio 2010) come risultanti dallo schema di D.Lgs. licenziato dal Consiglio dei Ministri il 12 novembre scorso, in attuazione della Comunitaria 2008.

<sup>21</sup> Cfr. art. 7, comma 4, lettera f), del D.P.R. n. 633/1972, nei rapporti con soggetti extracomunitari.

<sup>22</sup> In "*il fisco*" n. 10/2009, fascicolo n. 1, pag. 1561. Per un commento alla sentenza si veda R. Locco, *Il trattamento Iva delle prestazioni pubblicitarie transnazionali*, in "*il fisco*" n. 14/2009, fascicolo n. 1, pag. 2223.

<sup>23</sup> Quale era l'Austria nel periodo di imposta oggetto di contestazione.

<sup>24</sup> Si fa riferimento a operazioni di cessione di diritti immateriali in un Paese *extra-Ue*.

<sup>25</sup> Cfr. ris. 8 agosto 2003, n. 174/E, in "*il fisco*" n. 32/2003, fascicolo n. 2, pag. 5048.

<sup>26</sup> Cfr. ris. 21 agosto 2007, n. 227/E, in "*il fisco*" n. 34/2007, fascicolo n. 2, pag. 4790.

Operazioni	Fino al 31 dicembre 2009	Dal 1° gennaio 2010
Criterio generale	Rileva il domicilio del soggetto che presta il servizio	Committenti identificati: rileva il domicilio del committente (fine delle domande di rimborso e dei dubbi – caso <i>Reemtsma</i> ) Committenti non identificati (“privati”): rileva il luogo del prestatore
Criteri relativi ai committenti	In funzione della destinazione dell’acquisto all’attività esercitata	Sempre, se identificati
Intermediazioni	Committenti privati: rileva il luogo dell’operazione Soggetti passivi: rileva il domicilio del committente	<i>Idem</i>
Servizi relativi agli immobili, comprese le prestazioni alberghiere	Rileva il luogo di ubicazione dell’immobile	<i>Idem</i>
Trasporto di passeggeri	Rileva la tratta di percorrenza nei singoli Stati	<i>Idem</i>
Trasporto intracomunitario di beni	Committenti privati: rileva il luogo di partenza (ad esempio: trasloco) Committenti identificati: rileva il domicilio del committente	<i>Idem</i> , possibile deroga per i privati in relazione al percorso in acque extra-comunitarie
Trasporto extracomunitario di beni	Rileva la tratta percorsa nel territorio nazionale	<i>Idem</i> , solo per committenti privati
Ristorazione e <i>catering</i>	Rileva il domicilio del soggetto che presta il servizio	Rileva il luogo di svolgimento della prestazione Rileva il luogo di partenza del mezzo di trasporto per servizi a bordo all’interno della Comunità europea
Noleggio o <i>leasing</i> dei mezzi di trasporto	Rileva il domicilio del soggetto che presta il servizio	Rileva il luogo di messa a disposizione del veicolo nel noleggio a breve termine (sino a 30 giorni – 90 per i natanti) A lungo termine: si applica la regola generale
Servizi culturali, ricreativi, didattici, sportivi, manifestazioni fieristiche	Rileva il luogo della prestazione	<i>Idem</i>
Servizi <i>on-line</i>	Committenti identificati: rileva il domicilio del committente Clienti privati: rileva il domicilio del prestatore	<i>Idem</i>
Norma anti-elusione o contro le doppie imposizioni	Si applicano le norme in deroga al criterio generale [art. 7, comma 4, lettera f), del D.P.R. n. 633/1972]	Possibile estensione a tutte le prestazioni Occorre individuare il luogo di effettiva utilizzazione (ris. 8 agosto 2003, n. 174/E; parere opposto: ris. 21 agosto 2007, n. 227/E)
Elenchi Intrastat per i servizi	Non previsti	Introdotti con l’adozione della nuova direttiva

**I nuovi articoli 7 e seguenti del D.P.R. n. 633/1972**  
(schema di D.Lgs. attuativo)

**Art. 7 - Definizioni**

Comma	Nozione	Definizione
1.a	Stato	Repubblica Italiana, tranne Livigno, Campione e acque lago Lugano
1.b	Comunità	Altri Stati aderenti al trattato, con esclusione Monte Athos, Helgoland, Busingen, Dipartimenti francesi d'oltremare, Ceuta, Melilla, Canarie, Isole Aaland, isole Anglo-Normanne
1.c	Stati non aderenti, in regime Iva	Monaco (FR), Isola di Man (GB), Akrotiri e Dhekelia (CY)
1.d	Soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato	Domiciliato, residente (non domiciliato all'estero), stabile organizzazione (limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute) Soggetti diversi dalle persone fisiche: domicilio = sede legale; residenza = sede effettiva
1.e	Parte di un trasporto di passeggeri all'interno della comunità Luogo di partenza di un trasporto passeggeri Luogo di arrivo di un trasporto passeggeri Trasporti andata e ritorno	Parte di trasporto che non prevede scalo fuori CE tra luogo di partenza e di arrivo Primo punto di imbarco nella CE, eventualmente dopo uno scalo fuori CE Ultimo punto di sbarco nella CE, per passeggeri imbarcati nella CE, eventualmente prima di uno scalo fuori CE Il ritorno è considerato un trasporto distinto
1.f	Trasporto intracomunitario di beni	Luogo di partenza (inizio effettivo del trasporto, senza tener conto dei tragitti per recarsi sul luogo dove si trovano i beni) e luogo di arrivo (dove il trasporto di conclude effettivamente) in due Stati CE diversi
1.g	Locazione, <i>leasing</i> , noleggio a breve di mezzi di trasporto	Possesso o uso ininterrotto sino a 30 giorni (90 per i natanti)

**Art. 7-bis - Cessioni di beni**

Comma	Nozione	Criterio
1	Regime e localizzazione dei beni  Fornitori e installatori comunitari	Beni immobili, beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello Stato  Beni mobili, spediti da altro Stato membro, installati, montati o assemblati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto
2	Cessioni a bordo di navi, aerei, treni	Effettuate nel corso della parte di un trasporto di passeggeri nella CE, se il luogo di partenza è nel territorio dello Stato
3	Gas in rete, elettricità	Cessionario soggetto passivo-rivenditore stabilito nel territorio dello Stato  Altri cessionari, per uso o consumo nel territorio dello Stato

**Art. 7-ter - Prestazioni di servizi**

Comma	Nozione	Criterio
1.a	Criterio generale per committenti soggetti passivi (B2B)	Localizzazione nel territorio dello Stato se il committente è stabilito nel territorio dello Stato  Fuori campo Iva se il committente è stabilito all'estero (CE o <i>extra-CE</i> ), in assenza di regole specifiche enunciate nei successivi articoli
1.b	Criterio generale per committenti non soggetti passivi (B2C)	Localizzazione nel territorio dello Stato, se il prestatore è stabilito nel territorio dello Stato  Fuori campo Iva se il prestatore è stabilito all'estero (CE o <i>extra-CE</i> ), in assenza di regole specifiche enunciate nei successivi articoli

2.a	Nozione di soggetto passivo per la localizzazione delle prestazioni: esercenti impresa, arte o professione	Persone fisiche solo per la sfera professionale o imprenditoriale, no per consumi personali
2.b	<i>Idem</i> : enti pubblici o privati	Anche per le attività istituzionali
2.c	Enti esclusivamente non commerciali	Identificati ai fini Iva (titolari di partita Iva)

**Art. 7-*quater* - Regole speciali per determinati servizi**

Comma	Nozione	Criterio
1.a	Servizi relativi agli immobili	Comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio in strutture ricettive, compresi i campi di vacanza, i campeggi, la concessione di diritti relativi agli immobili, preparazione e coordinamento di lavori immobiliari Ubicazione dell'immobile nel territorio dello Stato
1.b	Trasporto passeggeri	Distanza percorsa nel territorio dello Stato
1.c	Ristorazione e <i>catering</i>	Materiale esecuzione nel territorio dello Stato
1.d	Ristorazione e <i>catering</i> di bordo	Prestazioni rese nel corso della parte di un trasporto di passeggeri nella CE, se il luogo di partenza è nel territorio dello Stato
1.e	Locazione, <i>leasing</i> , noleggio a breve di mezzi di trasporto	Messa a disposizione nel territorio dello Stato con utilizzo nel territorio CE Messa a disposizione <i>extra</i> -CE ( <i>i.e.</i> , S. Marino) con utilizzo nel territorio dello Stato

**Art.7-*quinquies* (sino al 31 dicembre 2010) - Servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi**

Comma	Nozione	Criterio
1	Attività indicate in rubrica (comprese fiere ed esposizioni, con i relativi servizi resi dagli organizzatori, e prestazioni accessorie e i corrispettivi per l'accesso alle manifestazioni)	Luogo di materiale svolgimento

**Art. 7-*quinquies* (dal 1° gennaio 2011) - Servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi**

Comma	Nozione	Criterio
1.a	Attività indicate in rubrica, rese a committenti non soggetti passivi (comprese fiere ed esposizioni, con i relativi servizi resi dagli organizzatori, e prestazioni accessorie e i corrispettivi per l'accesso alle manifestazioni)	Luogo di materiale svolgimento
1.b	Accesso alle manifestazioni, pagato da committenti soggetti passivi	Luogo di svolgimento della manifestazione

**Art. 7-*sexies* - Regole speciali per determinati servizi resi a committenti non soggetti passivi**

Comma	Nozione	Criterio
1.a	Intermediazioni in nome e per conto del cliente	Luogo di effettuazione delle operazioni passive
1.b	Trasporto di beni non intracomunitario	In proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato
1.c	Trasporto intracomunitario di beni	Luogo di inizio del trasporto
1.d	Lavorazioni e perizie relative ai beni mobili materiali, prestazioni accessorie ai trasporti (carico, scarico, movimentazione)	Luogo di esecuzione
1.e	Locazione, <i>leasing</i> , noleggio non a breve di mezzi di trasporto (sino al 31 dicembre 2012)	Prestatori nel territorio dello Stato e utilizzo nella CE Prestatori <i>extra</i> -CE e utilizzo nel territorio dello Stato

1.e	Locazione, <i>leasing</i> , noleggio non a breve di mezzi di trasporto diversi dalle imbarcazioni da diporto (dal 1° gennaio 2013)	Committente residente (non domiciliato all'estero) o domiciliato nel territorio dello Stato e utilizzo nella CE Committente domiciliato e residente <i>extra-CE</i> e utilizzo nello Stato
1.e-bis	Locazione, <i>leasing</i> , noleggio non a breve di imbarcazioni da diporto (dal 1° gennaio 2013)	Messa a disposizione nel territorio dello Stato da prestatori ivi stabiliti e utilizzata nella CE Messa a disposizione in Stato <i>extra-CE</i> con prestatore ivi stabilito e utilizzata nel territorio dello Stato Criteri della lettera e) se messa a disposizione in uno Stato diverso da quello di stabilimento del prestatore
1.f	Servizi resi con mezzi elettronici	Prestatore stabilito <i>extra-CE</i> - Committente domiciliato nel territorio dello Stato o residente non domiciliato all'estero
1.g	Telecomunicazioni - Teleradiodiffusione	Prestatori stabiliti nello Stato - Committenti residenti o domiciliati nella CE - Utilizzo nel territorio della CE Prestatori <i>extra-CE</i> - Utilizzo nel territorio dello Stato

**Art. 7-septies - Non assoggettamento per determinati servizi resi a committenti non soggetti passivi stabiliti *extra-CE* (Luogo di utilizzo solo per la fattispecie 1.h)**

Comma	Nozione
1.a	Diritti d'autore, concessioni, <i>know-how</i>
1.b	Prestazioni pubblicitarie
1.c	Consulenza e assistenza tecnica o legale, elaborazione o fornitura di dati e simili
1.d	Operazioni bancarie, finanziarie e assicurative, riassicurazioni, escl. Locazioni di casseforti
1.e	Messa a disposizione di personale
1.f	Locazione, anche finanziaria, di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto
1.g	Accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, vettoriamento, servizi collegati
1.h	Telecomunicazione e teleradiodiffusione, soggetto a Iva se i servizi sono utilizzati nel territorio dello Stato, anche se resi da soggetti non stabiliti
1.i	Servizi resi con mezzi elettronici
1.l	Obbligo di non esercitare interamente o parzialmente un'attività o un diritto di cui alle lettere precedenti

**3.4. Direttiva n. 2008/9/CE: nuove regole per il rimborso**

La Direttiva n. 2008/9/CE, contenuta anch'essa nel "pacchetto Iva", prevede che, a partire dal 1° gennaio 2010, entri in servizio il cosiddetto "**sportello unico telematico**" che dovrebbe sostituire l'attuale procedura dei rimborsi Iva. Ad oggi, tuttavia, non sono ancora giunte le indicazioni operative da parte dell'Amministrazione finanziaria in merito all'effettivo funzionamento della nuova procedura<sup>27</sup>.

Va, comunque, sottolineato che l'attuazione pratica della Direttiva n. 2008/8/CE, esaminata in precedenza, comporterà già da sé una notevole riduzione del numero di richieste di rimborso dell'Iva estera, per effetto della generalizzazione del *reverse charge* nei servizi tra imprese.

<sup>27</sup> Tali indicazioni dovrebbero pervenire, presumibilmente, entro il quarto trimestre 2009.

Nonostante la riforma *in fieri* restano, in ogni caso, soggette all'Iva del luogo non poche prestazioni di servizi (*i.e.*, vitto e alloggio, noleggio di veicoli a breve termine, eccetera).

I rimborsi dell'Iva assolta all'estero sono gestiti dalle singole Amministrazioni fiscali, le quali designano un Ufficio centrale<sup>28</sup> incaricato della procedura. Le regole comunitarie sono quelle della cosiddetta "ottava direttiva" (Direttiva n. 79/1072/CE del 6 dicembre 1979), recepite nell'ordinamento italiano dall'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972. L'attuazione di tale direttiva ha evidenziato profonde criticità in relazione alla moltiplicazione delle istanze di rimborso, talvolta non presentate in ragione della loro antieconomicità rispetto all'irrilevanza degli importi<sup>29</sup>.

<sup>28</sup> Per l'Italia, l'Ufficio competente è il Centro Operativo di Pescara.

<sup>29</sup> Si noti che, con la circ. 3 marzo 2009, n. 6/E, in "*il fisco*" n. 11/2009, fascicolo n. 1, pag. 1744, l'Agenzia delle Entrate

La Direttiva n. 79/1072/CE era stata concepita in funzione delle imprese industriali o commerciali e non aveva tenuto conto della limitazione derivante dal *pro-rata* di detraibilità. Quanto alla necessità di limitare il rimborso si era però espressa la Corte di Giustizia delle Comunità europee con la sent. del 13 luglio 2000 (causa C-136/99 - Monte Paschi<sup>30</sup>). Tale criterio è esplicitato nella Direttiva n. 2008/9/CE.

La regola di base della nuova direttiva, che entrerà in vigore per le domande di rimborso presentate dal 1° gennaio 2010, è quello di **presentare la domanda**, in via telematica, **all'Amministrazione fiscale del proprio Stato**. L'indicazione del numero di identificazione Iva del fornitore estero consentirà lo smistamento a ciascuna Amministrazione delle istanze riferibili a quello Stato. I pagamenti verranno eseguiti da ciascuno degli Stati in cui è stata assolta l'Iva.

Resta fermo il principio fondamentale sancito dall'ottava Direttiva, secondo il quale il diritto al rimborso dell'Iva estera nasce in funzione delle regole di detraibilità oggettiva vigenti nel Paese di fornitura del servizio.

A tale scopo, coerentemente con le più frequenti regole di limitazione della detrazione, ciascuna fattura indicata nell'istanza di rimborso dovrà recare uno dei seguenti codici:

- 1 = carburante;
- 2 = locazione di mezzi di trasporto;
- 3 = spese relative a mezzi di trasporto, ad eccezione dei beni e dei servizi di cui ai codici 1 e 2;
- 4 = pedaggi stradali e oneri per l'uso della strada;
- 5 = spese di viaggio quali spese di taxi, spese per l'utilizzazione di mezzi di trasporto pubblici;
- 6 = alloggio;
- 7 = alimenti, bevande e servizi di ristorazione;
- 8 = ingresso a fiere ed esposizioni;
- 9 = spese suntuarie, di divertimento e di rappresentanza;
- 10 = altro, indicando la natura dei beni ceduti e dei servizi prestati.

La norma recepisce il principio codificato nella già citata sentenza *Reemtsma* (C-35/05 del 15 marzo 2007), secondo la quale **non è rimborsabile l'Iva** indicata in fattura, ma **non dovuta**.

Ulteriori novità di rilievo, rispetto alla procedura attuale, riguardano:

te ha chiarito che, qualora un soggetto, pur avendone diritto, non chieda il rimborso dell'Iva a credito spettante, il Fisco potrebbe non riconoscere come costo quello dell'Iva non chiesta a rimborso.

<sup>30</sup> In banca dati "fisconline".

- il maggior termine (di decadenza) per la presentazione delle istanze: fissato al 30 settembre;
- l'entità minima della richiesta: euro 400/trimestre; euro 50/anno;
- la limitazione della documentazione: su richiesta dello Stato che esegue il rimborso si dovranno inviare copie elettroniche delle fatture (limite inferiore euro 1.000 - ridotto a euro 250 per il carburante).

### 3.5. La cooperazione amministrativa e lo scambio di informazioni

A partire dal 1° gennaio 2010, la cooperazione amministrativa sarà rafforzata per contrastare le frodi nel settore Iva. Le informazioni circoleranno più rapidamente tra le Amministrazioni fiscali dei vari Paesi e saranno rese più efficienti le procedure di collaborazione in materia tributaria<sup>31</sup>.

### 3.6. Gli obblighi documentali e dichiarativi

Dalla medesima data entreranno in vigore nuove norme dichiarative. Ciascun soggetto titolare di partita Iva dovrà rientrare mensilmente in un tabulato intracomunitario, oltre che delle cessioni di beni, anche delle prestazioni di servizi.

Ai singoli Stati membri è concessa la possibilità di prevedere un'eccezione, autorizzando i soggetti a rientrare in tale tabulato trimestralmente secondo una soglia determinata.

Il nuovo obbligo dichiarativo genererà implicazioni concrete a livello di tenuta della contabilità e del sistema di fatturazione. Le dichiarazioni di Iva dovranno essere conseguentemente adattate alle nuove esigenze, mediante l'eventuale inserimento di nuove griglie.

### 3.7. La L. 7 luglio 2009, n. 88 (Legge comunitaria 2008)

Le regole di seguito indicate tengono conto delle innovazioni introdotte dalla L. 7 luglio 2009, n. 88 (c.d. legge comunitaria 2008). Le novità in tema di territorialità si riferiscono al regime dei compensi di intermediazione, vale a dire alle provvigioni.

In particolare, la nuova disciplina prevede l'abrogazione del comma 8 dell'art. 40 del D.L. n. 331/1993, riferito alle provvigioni sulle cessioni intracomunitarie di beni e sui servizi correlati, in quanto tali criteri erano stati assorbiti dalla

<sup>31</sup> Per approfondimenti, cfr F. Rapisarda, *I nuovi strumenti normativi approntati dall'UE contro le frodi sull'Iva intracomunitaria*, in "il fisco" n. 36/2009, fascicolo n. 1, pag. 5956.

disposizione di cui alla lettera f-*quinquies*), comma 4, dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972<sup>32</sup>.

La conseguenza per i soggetti che pagano le **provvigioni su operazioni intracomunitarie** è puramente formale. In altri termini, anziché integrare il documento con il riferimento al comma 8 dell'art. 40 del D.L. n. 331/1993, essi dovranno specificare (sul documento) che l'autofattura viene emessa ai sensi dell'art. 17, comma 3. Nella dichiarazione annuale Iva le citate operazioni vanno indicate al codice VJ3, anziché VJ9, senza ulteriori conseguenze.

Il problema risulta maggiormente critico per gli agenti italiani di imprese comunitarie; infatti, prima delle modifiche<sup>33</sup>, le provvigioni a carico di committenti comunitari erano "non imponibili", in virtù dell'art. 40, comma 8, del D.L. n. 331/1993.

Mediante la collocazione nell'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972, le operazioni prive del requisito di territorialità sono considerate "fuori campo", con le relative conseguenze in termini di assenza di volume d'affari e mancata formazione del *plafond* per gli acquisti senza applicazione d'imposta.

In deroga a tale regola generale, esistono due disposizioni specifiche che rendono l'Iva dovuta (in ogni caso e, quindi, per qualsiasi localizzazione dell'operazione principale) nel **luogo di domicilio del committente** soggetto passivo di imposta, italiano o comunitario. Di fatto l'applicazione dell'Iva nel luogo dell'operazione intermediaata sarà rilevante solo per i committenti privati<sup>34</sup> e per quelli extracomunitari, anche se esercenti attività di impresa.

L'Agenzia delle Entrate, con le risoluzioni n. 7/E e n. 8/E del 9 gennaio 2008<sup>35</sup>, si occupa per la prima volta di questa novità, che è stata oggetto, talora, di fraintendimento.

<sup>32</sup> Sul punto, si veda anche R. Artina-V. Artina, *La territorialità Iva delle prestazioni di intermediazione*, in "il fisco" n. 37/2009, fascicolo n. 1, pag. 6099, e F. Ricca, *Allineata alla norma comunitaria la territorialità delle prestazioni di intermediazione "generiche"*, in "Corriere Tributario" n. 35/2009, pag. 2876.

<sup>33</sup> Vale precisare che l'Agenzia delle Entrate ha attribuito a tali innovazioni effetto retroattivo al 1° gennaio 2008 (si veda in proposito la ris. 13 novembre 2008, n. 437/E, in banca dati "fisconline").

<sup>34</sup> Si pensi, ad esempio, alla provvigione su acquisti immobiliari o di mezzi di trasporto.

<sup>35</sup> Entrambe in "il fisco" n. 3/2008, fascicolo n. 1, pag. 488. Per un primo commento alle citate risoluzioni si veda M. Peirolo, *La territorialità Iva delle prestazioni di intermediazione commerciale*, in "il fisco" n. 3/2008, fascicolo n. 2, pag. 505.

L'attrazione territoriale in Italia, nel caso in cui il committente sia un'impresa del nostro Paese, non significa che le provvigioni divengano sempre imponibili<sup>36</sup>, ma solo che devono essere documentate con fattura (se agente italiano o estero con partita Iva italiana) o autofattura (se agente estero). La non imponibilità per le operazioni rilevanti in Italia è disposta dall'art. 9, n. 7), del D.P.R. n. 633/1972, nel caso di operazioni di importazione, esportazione o transito. Se l'agente ha un committente *extra*-UE, occorre considerare il luogo di consegna dei beni, nella specie FOB (*Free On Board*) estero, quindi fuori campo Iva<sup>37</sup>. L'agente deve, in ogni caso, emettere fattura alla casa mandante italiana (si veda la citata ris. n. 8/E), che sarà non imponibile, avendo ad oggetto esportazioni.

La modifica introdotta dalla legge comunitaria 2008 all'art. 7, comma 4, lettera f-*quinquies*), del D.P.R. n. 633/1972 recepisce l'**esclusione delle intermediazioni** per le operazioni effettuate fuori dalla Comunità europea<sup>38</sup>, prevista dall'art. 153 della Direttiva n. 2006/112/CE.

Il testo attualmente vigente condiziona la territorialità in Italia delle provvigioni corrisposte da un'impresa domiciliata nel nostro Paese, al solo caso in cui le operazioni intermedie siano eseguite nel territorio della Comunità europea.

#### 4. Conclusioni

Come si è avuto modo di esporre nelle pagine che precedono, la riforma *in itinere*, contenuta nel "pacchetto Iva", costituisce un importante passo verso l'ulteriore armonizzazione e razionalizzazione della disciplina dell'imposta sul valore aggiunto nei Paesi della Comunità europea. Grazie alle innovazioni normative *de quibus*, infatti, le imprese fornitrici di servizi nell'ambito dell'Unione europea potranno usufruire degli effetti positivi prodotti da un sistema di norme più snello e semplificato rispetto a quello *ante* riforma.

La riforma appare, dunque, quanto mai apprezzabile sotto il profilo dei contenuti e sempre più concreta sul piano dell'applicazione effettiva; infatti, in data 12 novembre 2009 il Governo ha licenziato uno schema di decreto legislativo di

<sup>36</sup> Errore in cui era caduto il proponente dell'interpello trattato dalla ris. n. 8/E del 9 gennaio 2008.

<sup>37</sup> Cfr. ris. 9 gennaio 2008, n. 7/E.

<sup>38</sup> Si fa riferimento alle operazioni di intermediazione estero su estero.

coordinamento tra i provvedimenti comunitari e la normativa tributaria nazionale.

Tale intervento legislativo risulta certamente indispensabile per il compimento della riforma in commento ma, ai fini di una corretta applica-

zione delle singole norme, non può prescindere da un successivo e altrettanto indispensabile intervento dell'Amministrazione finanziaria che, si auspica, provveda, in tempi brevi, a fornire ai contribuenti i chiarimenti operativi necessari.