

IVA ESTERO – NOVITA' 2010

(aggiornato al 18/01/2010)



SOMMARIO

TERRITORIALITÀ DELLE OPERAZIONI	pag. 3
Modifiche alla soggettività passiva e al luogo di stabilimento	
Cessioni di beni	
Prestazioni di servizi – regole generali e deroghe	
Prontuari	
RAPPRESENTANZA FISCALE E IDENTIFICAZIONE DIRETTA	pag. 23
RIMBORSI IVA A SOGGETTI NON RESIDENTI	pag. 35
Semplificazioni	
Modalità di presentazione	
INTRASTAT – NOVITA'	pag. 41
Prestazioni di servizio nell'Intrastat	
Nuova periodicità	
Modalità di presentazione	
Normativa	

PREMESSA

A decorrere dal 1/01/2010 mutano radicalmente numerose regole che disciplinano il trattamento dell'Iva nelle operazioni con paesi UE ed ExtraUE; in particolare subiscono rilevanti modifiche:

- il regime della territorialità dell'imposta
- la disciplina dell'Intrastat
- i rimborsi dell'Iva assolta nei Paesi UE ed extraUE

RIFERIMENTI NORMATIVI

La disciplina comunitaria in materia di Iva è modificata per effetto delle seguenti direttive:

Dir. UE	Modifica	2009	2010
n. 2008/8/CE	Territorialità delle prestazioni dei servizi rese a soggetti passivi IVA	Regola generale: nel <u>Paese del Prestatore</u>	Regola generale: nel Paese del Committente
	Compilazione dell'Intrastat	Regola generale: <u>sole cessioni di beni</u>	Regola generale: anche le prestazioni di servizi
n. 2008/117/CE	Periodicità di presentazione dell'Intrastat in cessione	Regola generale: <u>trimestrale</u>	Regola generale: mensile

ATTENZIONE: attualmente si è solo in presenza di uno "schema" di Decreto Legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri in data 12 novembre 2009, ma non ancora approdato in Gazzetta Ufficiale (pertanto non in vigore); l'Agenzia, nel fornire i primi chiarimenti *in extremis* con la CM 58 del 31/12/2009, ha chiarito che:

- la Direttiva è sufficientemente dettagliata per essere **immediatamente applicabile** (cd. "self executing")
- a partire **dal 1° gennaio 2010 le norme nazionali abrogate o modificate dalla Direttiva vanno disapplicate.**

CM 58/2009: "considerato che alcune delle disposizioni contenute nella Direttiva Servizi risultano sufficientemente dettagliate e tali da consentirne la diretta applicazione almeno per ciò che riguarda le regole generali, nelle more dell'adozione del formale provvedimento di recepimento delle norme comunitarie nell'ordinamento interno, si forniscono di seguito istruzioni operative di massima, sulla base delle norme contenute nella ripetuta direttiva che appaiono oggettivamente suscettibili di immediata applicazione. Ciò allo scopo di evitare che si verifichino fenomeni di doppia tassazione o di detassazione in contrasto con i dettami dell'IVA e con un coerente funzionamento del mercato interno, che potrebbero emergere qualora dal 1° gennaio 2010 in Italia si continuassero ad applicare le previgenti norme. Si ritiene opportuno, infine, precisare che le norme comunitarie oggetto delle presenti istruzioni costituiscono di fatto un superamento delle vigenti disposizioni nazionali, contenute nel DPR n. 633 del 1972, con particolare riferimento all'articolo 7 e 17, nonché nell'articolo 40, commi 4-bis, 5 e 6 del DL n. 331 del 1993, che risultano incompatibili con le nuove regole dettate dalla Direttiva Servizi."

TERRITORIALITÀ DELLE OPERAZIONI AI FINI IVA

Di fondamentale importanza al fine di stabilire l'assoggettabilità ad IVA di una determinata operazione commerciale è il cosiddetto:

- **“presupposto territoriale”**
- presupposto **soggettivo** (attività d'impresa, arte o professione)
- presupposto **oggettivo** (cessioni di beni, prestazione di servizi).

In generale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi si considerano “effettuate nello Stato” (e quindi da assoggettare ad IVA e da fatturare regolarmente) quando sono effettivamente eseguite sul **territorio italiano**; a questa regola principale si innestano numerose deroghe, elencate nel seguito.



Art. 7 comma 1 Dpr 633/72:

a) per **“Stato”** o **“territorio dello Stato”** si intende il territorio della Repubblica italiana, con **esclusione dei comuni di Livigno e di 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 economica Europea con le seguenti esclusioni, oltre quella indicata nella lettera a):

- 1) per la Repubblica ellenica, il Monte Athos;
- 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;
- 4-bis) per la Repubblica di Finlandia, le isole Aland;

c) il **Principato di Monaco** e 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**.

REQUISITI PER L'APPLICAZIONE DELL'IVA

Per non essere “esclusa” da Iva, l'operazione (cessione di beni o prestazione di servizi) deve possedere:

- **PRESUPPOSTO SOGGETTIVO:** coinvolgere almeno un soggetto passivo d'imposta: impresa o professionista (es.: la cessione di beni tra 2 privati non rileva mai ai fini Iva)
- **PRESUPPOSTO OGGETTIVO:** riguardare la cessione di un bene o una prestazione di servizio rientrante nella normativa Iva (es.: la cessione di un “campione” è esclusa da imposta)
- **TERRITORIALITÀ:** l'operazione deve potersi ritenere “effettuata” nel territorio italiano

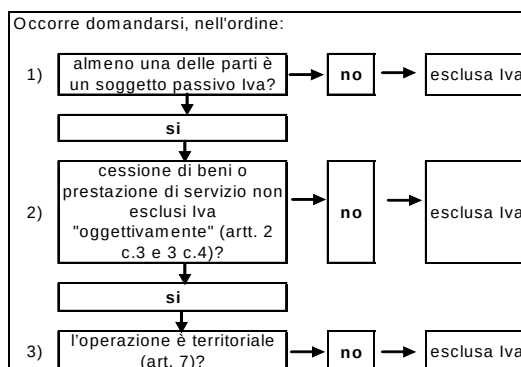
Se l'operazione soddisfa **tutti i requisiti**, essa rientra nel “campo di applicazione dell'Iva”; essa potrà poi essere:

- a) **imponibile:** si applicherà l'aliquota Iva italiana
- b) **non imponibile** (es.: vendite all'estero)
- c) **esente** (es.: prestazioni mediche)

La territorialità rileva al fine di verificare gli adempimenti Iva richiesti dalla normativa italiana (in sostanza ciò che l'Erario italiano pretende sia effettuato per garantire i corretti adempimenti (di documentazione del corrispettivo, di versamento dell'imposta, ecc.) ai fini dell'Iva).

Questi saranno effettuati in via ordinaria dal prestatore se residente in Italia, oppure, in casi determinati, dal committente residente (se il prestatore è un non residente) a mezzo autofattura.

Se l'operazione è “esclusa” da Iva (per mancanza di uno dei requisiti citati) nessun adempimento Iva è richiesto né al prestatore residente né al committente residente.



MODIFICHE ALLA SOGGETTIVITA' PASSIVA

Gli artt. 43 e 44 della Direttiva IVA dispongono un ampliamento del concetto di "soggetto passivo Iva", valevole per tutti i soggetti, ovunque residenti (pertanto anche per soggetti extraUE).

CHI VA CONSIDERATO SOGGETTO PASSIVO IVA:

PERSONE FISICHE (inalterato)		SOGGETTO PASSIVO
non esercitano attività di impresa o di lavoro autonomo		NO
esercitano attività di impresa o di lavoro autonomo	ed acquistano i servizi per l'esercizio della loro attività (la soggettività è dichiarata con la comunicazione del proprio numero di P.Iva al prestatore)	SI
	ed acquistano i servizi per uso privato	NO

SOCIETA' /ENTI COMMERCIALI ED ENTI NON COMMERCIALI (ampliamento)		SOGGETTO PASSIVO
società ed enti commerciali		SI
enti non commerciali	che esercitano attività commerciali, anche per gli acquisti non inerenti l'attività commerciale	SI
	che non esercitano attività commerciali ma hanno un numero di partita IVA	SI
	che non esercitano attività commerciali e non hanno un numero di partita IVA	NO

N.B.: **ampliato** l'ambito della soggettività passiva

Titolarità di P.Iva: per i soggetti UE il controllo può avvenire attraverso la Banca dati disponibile tramite l'Agenzia delle Entrate; per i soggetti extraUE occorre acquisire apposita dichiarazione del committente.

Enti non commerciali: come si può notare, l'ampliamento del concetto riguarda i soli enti non commerciali i quali saranno considerati sempre soggetti passivi ove possiedano un numero di partita IVA:

- per obbligo: avendo realizzato nel corso dell'anno precedente o dell'anno in corso acquisti intraUE per un ammontare superiore a €. 10.000 euro
- per facoltà: hanno optato per l'applicazione dell'imposta in Italia sugli acquisti intracomunitari

CM 58/2009: "Il fatto stesso di possedere tale numero identificativo, anche se non attribuisce la qualifica di soggetto passivo in senso proprio, fa sì che non debba più distinguersi se il committente ha ricevuto una determinata prestazione nell'ambito della propria attività istituzionale o economica in quanto la tassazione avviene comunque in Italia. E' bene precisare che nei casi predetti tali soggetti, benché assimilati agli operatori economici ai fini della territorialità del tributo, non potranno esercitare il diritto a detrazione in quanto trattasi comunque di acquisti effettuati al di fuori dell'esercizio di attività commerciale".

MODIFICHE AL LUOGO DELLO STABILIMENTO

Anche il concetto di stabilimento del soggetto passivo è stato meglio specificato, al fine di evitare che possano sorgere dubbi circa il luogo di imposizione Iva delle prestazioni di servizi.

LUOGO DELLO "STABILIMENTO":

per PERSONA FISICA:	Domicilio	Residenza	Sogg. Passivo in Italia
Per SOCIETA' / ENTI:	Sede legale	Sede effettiva	
	ITALIA	ITALIA	Si
		ESTERO	
	ESTERO	ITALIA senza Stab. Org.	No
		ESTERO	
		ITALIA con Stab. Org.	Si
		ESTERO	No

Rel. Governativa: "vengono stabiliti i seguenti principi generali: per i servizi resi ad un soggetto passivo, il luogo della prestazione è quello in cui questo svolge la propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione situata in un paese diverso da quello del soggetto passivo, il luogo della prestazione corrisponde a quello della stabile organizzazione; per i servizi resi a persone che non sono soggetti passivi, il luogo della prestazione è quello in cui ha sede il prestatore, ovvero quello in cui opera la stabile organizzazione qualora il servizio sia reso da una stabile organizzazione situata in un paese diverso da quello del prestatore."

ALCUNI ASPETTI DELLA TERRITORIALITÀ

ADEMPIMENTI PER LE OPERAZIONI “NON TERRITORIALI”: le operazioni non territoriali sono escluse dal campo di applicazione dell'Iva; in presenza di tali operazioni, pertanto, il soggetto residente che si trova nella condizione di:

- prestatore: emette un documento che **può non avere la forma della fattura** (ricevuta non fiscale, ecc.)
- committente: si limita a **registrare l'operazione in contabilità, senza farla transitare dai registri Iva** (nel caso di contabilità semplificata, l'operazione potrà partecipare solo come rettifica di fine esercizio ai fini dei redditi).

Volume d'affari e detrazione: tali operazioni, **se escluse da Iva**:

- **non creano volume d'affari né plafond**
- **attribuiscono in generale la detrazione sugli acquisti** afferenti (art.19 c.3) e vanno inclusi nel calcolo del pro-rata da operazioni esenti; **ammettono al rimborso se > 50%** delle operazioni attive



AUTOFATTURA: l'ordinamento italiano prevede dei **casi tassativi** di emissione del documento da parte di chi acquista un bene o riceve un servizio. Relativamente a quanto qui interessa, le occasioni in cui tale documento deve essere emesso - e le relative modalità di emissione - sono di seguito riepilogate:

- acquisto di beni o prestazioni di servizi che configurino **operazioni territoriali** da un **soggetto non residente privo di Partita Iva in Italia** (anche per operazioni non imponibili art. 8 e 9 Dpr 633/72 o esenti art. 10 Dpr 633/72): **unico esemplare** da emettere al momento di effettuazione dell'operazione e da annotare **sul registro degli acquisti e sul registro delle vendite**; non crea volume d'affari. Per le “prestazioni di servizi” in deroga di cui ai nuovi art. 7-quater e quinquies, l'autofattura va emessa anche se il prestatore estero ha una partita Iva in Italia
- mancato ricevimento entro 1 mese di fattura relativa ad acquisto intracomunitario**, da emettere entro il termine del mese successivo alla consegna del bene in Italia; medesimo procedimento nel caso di corrispettivo nella fattura intracomunitaria di importo inferiore al reale (N.B.: nelle cessioni nazionali il termine è di 4 mesi): **unico esemplare** da trattare come qualsiasi fattura intracomunitaria (non crea volume d'affari)
- cessioni gratuite** all'estero di beni di produzione propria
- caso di **splafonamento**; **duplice copia** da annotare **nel solo registro degli acquisti**

Sanzioni (CM 32/99): l'omessa autofatturazione è assimilata alla omessa fatturazione di operazioni attive.

DOCUMENTAZIONE FISCALE ESTERA: occorre distinguere:

- **ai fini Iva:** le fatture estere **non hanno alcun valore**; pertanto nel caso di operazione considerata effettuata in Italia (“territoriale”) non si può procedere alla “integrazione” del documento (come invece avviene per le fatture cd. “intracomunitarie” in forza di una specifica previsione di legge, l'art. 47 D.L. 331/93), ma si deve procedere ad emettere un **documento “nazionale” (l'autofattura)**.
- **ai fini delle imposte dirette:** le fatture estere sono l'unico documento valido per documentare il costo (in generale non è necessaria alcuna traduzione in lingua italiana).



CONTRATTI DI APPALTO: pur essendo inquadrati ai fini Iva quali “prestazioni di servizi” (art. 3 Dpr 633/72), in deroga a tale principio nei rapporti con l'estero si consiglia il seguente inquadramento:

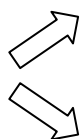
- i corrispettivi dei **beni esportati** ai fini degli adempimenti contrattuali: sono (salvo eccezioni) non imponibili art. 8 quali **“cessioni all'esportazione”**
- il **corrispettivo residuo**: va fatturato quale **prestazione di servizi** disciplinato dall'art. 7.

RIMBORSI SPESE E RIADDEBITI

Rimborsi: i rimborsi di spese sostenute a fronte di una prestazione resa da un prestatore residente costituiscono **prestazioni accessorie ex art. 12 Dpr 633/72** e pertanto seguono il medesimo trattamento Iva dell'operazione principale.

Riaddebiti: le spese sostenute da propri clienti a nome proprio ma per conto di terzi e riaddebitate a questi rientrano tra le prestazioni dei mandatarî senza rappresentanza ed il riaddebito conserva la medesima natura della prestazione riaddebitata.

IL SOGGETTO CHE EFFETTUA
OPERAZIONI NON TERRITORIALI



REGISTRA L'OPERAZIONE IN CONTABILITÀ

NON ANNOTA L'OPERAZIONE NEI REGISTRI IVA

LE CESSIONI DI BENI (ART. 7 COMMA 2 DPR 633/72) – NON MODIFICATO

Si considerano **effettuate nel territorio dello Stato** se hanno **ad oggetto**:

A) BENI IMMOBILI esistenti nel territorio dello Stato

Esempio1: impresa italiana cede ad altra impresa residente un immobile in Francia: la cessione è esclusa da Iva in Italia (sarà tuttavia soggetta agli obblighi Iva in Francia).

Ad analoga conclusione (la cessione non è territoriale ai fini Iva in Italia) si giunge se:

- l'acquirente e/o il cedente sono soggetti non residenti
- l'acquirente e/o il cedente sono soggetti privati.

Analogo trattamento avrà la parcella del Notaio (v. prestazioni di servizio su immobili più oltre).

Esempio2: impresa italiana acquista un fabbricato in Italia da impresa francese: deve autofatturarsi.

Altri diritti reali: analogo criterio vale per la cessione di qualsiasi altro diritto reale (usufrutto, servitù, ecc.).

RM 25472 del 2/12/1976: la cessione di un immobile in Italia da parte di una società senza stabile organizzazione è soggetta ad Iva (soddisfa il requisito soggettivo, oltre che territoriale), anche se la cessione è occasionale.

B) BENI MOBILI alternativamente:

- **nazionali (o comunitari*** o ancora vincolati al regime della *temporanea importazione***) **fisicamente esistenti nel territorio dello Stato** (qualunque sia il luogo di conclusione o di esecuzione del contratto)***
- **spediti da altro Stato membro per essere installati, montati o assemblati nel territorio dello Stato dal fornitore** o per suo conto (le cd. cessioni "*chiavi in mano*").

(*) Sono considerate "comunitarie" anche le merci importate che siano immesse "in libera pratica" nell'UE.

(**) Regimi della "Temporanea importazione":

- a) perfezionamento attivo (beni presenti in Italia per essere lavorati e successivamente riesportati)
- b) trasformazione sotto controllo doganale
- c) ammissione temporanea (trattasi quasi sempre di beni strumentali importati per eseguire dei lavori)

(***) Rientrano anche i beni ceduti nei confronti di passeggeri nel corso di un trasporto intracomunitario su navi, aeromobili, treni e nei free-shop all'interno di porti ed aeroporti (art. 52 D.L. 331/93)

CESSIONI DI BENI MOBILI ESCLUSE DA IVA: sono escluse Iva le cessioni di **beni considerati "allo stato estero"**, tra cui:

1) beni situati fuori della UE

Esempio: perché esistenti all'estero, anche se temporaneamente esportati (RM 391613 del 22/12/1982) o in viaggio (RM 58/2005)

2) beni situati in territori "extradoganali"

Esempio: beni giunti in Dogana ma non ancora sdoganati; beni depositati in *Depositi Iva* o in *Punti franchi* ovvero in transito tra tali luoghi (CM 874 del 19.12.1972)

3) beni situati nella UE ma:

- in **regime di transito comunitario esterno nella UE** (introdotti da paesi extraUE e destinati a paesi extraUE; detti beni non vengono immessi in libera pratica)
- **immessi in libera pratica ma non presenti in Italia**

Esempio: bene immesso in libera pratica in Germania da impresa italiana, ma ivi ceduto prima di giungere in Italia

4) beni esportati in via definitiva senza cessione per lavorazione.

N.B.: per tali operazioni va **comunque emessa fattura** (art. 21 c.6 Dpr 633/72), anche se non concorrono al volume d'affari.

Nota Bene: in entrambi i casi ai fini della territorialità è del tutto **irrilevante**:

- il luogo di conclusione del contratto (in Italia o all'estero)
- il luogo in cui siano stabilite le parti (se sono residenti o non residenti).

Ciò che cambia sono gli adempimenti conseguenti ove l'operazione sia da considerare territoriale.

LE PRESTAZIONI DI SERVIZI – NOVITA'

Le modifiche più rilevanti si registrano sul fronte delle prestazioni di servizi:

- ⇒ con l'introduzione di **nuovi criteri di territorialità**
- ⇒ **l'abrogazione delle prestazioni di servizi intracomunitarie** (le operazioni intraUe rimangono pertanto confinate alle sole cessioni di beni).



Principali NORME MODIFICATE E/O ABROGATE

- ❖ **art. 7 Dpr 633/72**: è riformulato l'articolo 7 che disciplinava le prestazioni di servizi, con l'introduzione di numerosi articoli in sostituzione; è inoltre ampliato il concetto di "soggetto passivo"
- ❖ **art. 40 DL 331/93**: sono abrogati **tutti i riferimenti di legge** che disciplinavano le **prestazioni di servizi intraUE**:
 - art. 40 comma 4-bis (lavorazioni UE)
 - art. 40 comma 5, 6 e 7 (trasporto UE e relative prestazioni accessorie)
 - art. 40 comma 8 (intermediazioni UE - era già stato abrogato dalla Legge Finanziaria 2008)
- ❖ **art. 50 DL 331/93**: sulle modalità di presentazione dell'Intrastat
- ❖ **art. 38-bis e ter Dpr 633/72**: sono riformulati con l'introduzione di nuove procedure per la richiesta di rimborso dell'Iva assolta in un Paese estero

NORME ARMONIZZATE:

- ❖ **art. 9 Dpr 633/72**: la non imponibilità è estesa alle operazioni "estero su estero" divenute territoriali per via della residenza in Italia del committente.

TERRITORIALITÀ DEI SERVIZI - REGOLA GENERALE (art. 7-ter)

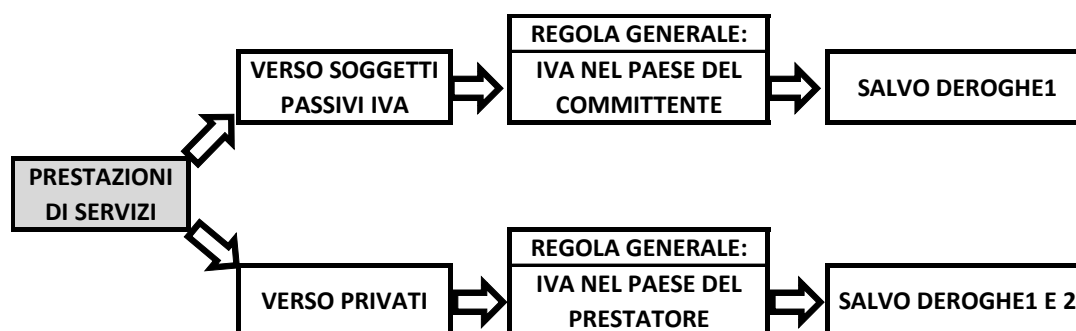
Premesso che la territorialità va verificata sulla scorta:

- ⇒ in generale della residenza fiscale (salvo deroghe)

a far data dal 1/01/2010:

- **si passa** dalla rilevanza della **residenza**:
del **prestatore** a quella del **committente se soggetto passivo Iva** (art. 7-ter)
(cd. "Business to Business" – B2B)
- **permane** la rilevanza della residenza:
del **prestatore** se il **committente non è soggetto passivo Iva**
(cd. "Business to Consumers" – B2C)

La nuova struttura dell'art. 7 per le prestazioni di servizio	
7-ter	regola generale del B2B e del B2C
7-quater e 7-quinquies	deroghe valide <u>sia</u> per il B2B <u>che</u> per il B2C
7-sexies e 7-septies	deroghe valide <u>solo</u> per il B2C



Conseguenze: la norma permette in generale (ad esclusione dei casi di deroga) di ridurre i casi in cui le imprese committenti servizi a soggetti passivi in altri paesi:

- debbano subire l'Iva del paese estero (con onere di richiedere il rimborso all'eserario estero)
- dovendosi provvedere con il sistema del reverse charge, indipendentemente da dove sia effettuato il servizio.

PREVIGENTI PRESTAZIONI DI SERVIZI INTRACOMUNITARI

I soppressi commi 4-bis, 5, 6 e 7 art. 40 DL 331/93 individuano fino al 31/12/2009 le fattispecie dei cd. "servizi intracomunitari":

- 1) **lavorazioni UE**
- 2) **trasporti UE**
- 3) **prestazioni accessorie ai trasporti UE**
- 4) **intermediazioni UE**

CONFLUENZA NELLE REGOLE GENERALI: dall'1/01/2010 tutte le precedenti prestazioni (dall'1/01/2007 per le intermediazioni comunitarie) rientrano nelle previsioni "generali" della territorialità e pertanto:

⇒ **sono territoriali in Italia:** se è **soggetto passivo Iva in Italia il committente:**

- della lavorazione
- del trasporto di beni e relative prestazioni accessorie
- della intermediazione su beni mobili

⇒ **il prestatore italiano escluderà da Iva detti servizi:** se commissionati da soggetto passivo Iva in altro Paese (peraltro non rileva se UE o extraUE).

CASISTICA ed ESEMPI

LAVORAZIONI INTRACOMUNITARIE

Non rileva più:

- 1) che i beni **al termine della lavorazione siano trasportati in altro Stato UE** diverso da quello della lavorazione
- 2) che si tratti effettivamente di "lavorazione" ex art. 176 TULD
- 3) che vi sia la **prevalenza dei beni forniti dal committente ed i beni siano comunitari**.

N.B.: committenti privati: permane (anche in precedenza non si trattava di prestazioni intraUE) il previgente regime di territorialità nel paese è effettuata la lavorazione (v. successivamente i casi di deroga).

Esempi:

Fattispecie	Adempimenti impresa residente	
	fino al 2009	dal 2010
impresa italiana effettua lavorazione in Germania per conto di una impresa italiana	Iva 20%	
impresa italiana effettua lavorazione in Italia su un bene fornito da impresa tedesca e ad essa restituito	non imp. art. 40 DL 331/93	esclusa Iva art. 7-ter
impresa italiana effettua lavorazione in Italia su un bene fornito da impresa tedesca ma il bene rimane in Italia	Iva 20%	
impresa italiana effettua lavorazione in Italia su un bene fornito da impresa tedesca che la incarica di inviare i beni negli USA	non imp. art. 9 p.to 9	
impresa italiana effettua lavorazione in Germania su un bene fornito da impresa tedesca	esclusa Iva art. 7 c. 4 lett. b)	
impresa italiana effettua lavorazione in Italia su un bene acquistato per conto del cliente tedesco	non imp. art. 41 DL 331/93 (rimane "cessione" di beni)	
impresa italiana incarica ditta tedesca di riparare un macchinario precedentemente venduto in Germania	esclusa Iva art. 7 c. 4 lett. b)	autofattura con Iva 20%
impresa tedesca effettua una lavorazione in Germania su bene da restituire ad una impresa italiana	autofattura con Iva 20%	
impresa tedesca effettua una lavorazione in Italia su bene da restituire ad una impresa italiana	autofattura con Iva 20%	
impresa tedesca effettua una lavorazione (non rileva il luogo) su bene fornito da impresa italiana, che la incarica di esportare successivamente negli USA	-	autofattura non imp. art. 9 p.to 9

Nota: nell'ultimo caso:

- fino al 2009: l'operazione era territoriale in Germania (i beni non andavano in altro paese Ue al termine della lavorazione) e pertanto il tedesco fatturava una operazione non imponibile (per esportazione); nulla doveva fare ai fini Iva la ditta italiana
- dal 2010: il trattamento Iva precedentemente del tedesco (operazione non imponibile per export) va eseguito dall'italiano. In questo caso l'Intrastat non sarà presentato (a differenza di tutti gli altri casi precedenti – v. oltre).

TRASPORTO DI BENI INTRACOMUNITARIO

Non rileva più che il trasporto:

- **inizi in uno Stato UE e termini in altro Stato UE; come in precedenza non rileva che durante il percorso si attraversino Paesi che non appartengono all'UE**, o che il trasporto non inizi o termini in alcuno dei Paesi dei due contraenti.

N.B.: il trasporto di persone, al contrario, costituisce un caso di “deroga” ai nuovi criteri generali (v. oltre).

Fino al 31/12/2009 si applicava la ripartizione delle tratte:

- un **autotrasportatore italiano** incaricato da una società (italiana o meno) di trasportare della merce da Bari a Ljubljana (Slovenia), trattandosi di beni in esportazione, fetteva una attura ripartita tra due imponibili:
 - “non imponibile” art.9 c.1 n.2: per la parte di corrispettivo riguardante il trasporto effettuato nel territorio nazionale
 - non soggetta all'imposta ai sensi dell'art.7 c. 4 lett. c) Dpr 633/72: per la tratta di trasporto internazionale
- qualora lo stesso trasporto fosse stato commissionato ad un **autotrasportatore slavo**, la società italiana doveva procedere ad emettere autofattura per la tratta italiana del trasporto (emessa non imponibile art. 9 c. 1).

Esempi:

Fattispecie	Adempimenti impresa residente	
	fino al 2009	dal 2010
impresa italiana effettua un trasporto da Verona a Berlino per conto di impresa italiana	Iva 20%	
impresa italiana effettua un trasporto da Verona a Berlino (o Roma) per conto di impresa tedesca	non imp. art. 40 DL 331/93	esclusa Iva art. 7-ter
impresa italiana effettua un trasporto da Verona a Zagabria per conto di impresa croata	tratta IT: non imp. art. 9 + tratta extraIT: escl. art. 7	
impresa italiana effettua un trasporto da Verona a Zagabria per conto di impresa tedesca	tratta IT: non imp. art. 9 + tratta extraIT: escl. art. 7	
impresa tedesca effettua un trasporto da Verona a Berlino (o Roma) per conto di impresa italiana	autofattura con Iva 20%	
impresa tedesca effettua un trasporto da Verona a Zagabria per conto di impresa italiana	-	Autofattura non imp. art. 9 p.to 2
impresa tedesca effettua un trasporto da Berlino (o Zurigo) a Zagabria per conto di impresa italiana	-	Autofattura (*)

(*) Non è chiaro se si possa applicare la non imponibilità ex art. 9 p.to 2 (preferibile) in quanto letteralmente limitato ai beni che dall'Italia escono in Paesi extraUE (e non da paesi UE/extraUE a paesi extraUE). In ogni caso l'Intrastat non sarà presentato (a differenza di tutti gli altri casi precedenti – v. oltre).

IMPORTAZIONI ED AUTOFATTURA

Come noto il corrispettivo riferito alla parte di trasporto per la tratta nazionale concorre alla determinazione della base imponibile Iva in Dogana (su cui è calcolata l'Iva da versare). Indipendentemente da ciò, l'Iva sulla bolletta non sostituisce l'obbligo di “assolvere” gli adempimenti Iva da parte del committente sul documento del prestatore non residente (per quanto la stessa sia “non imponibile” ai sensi dell'art. 9 (v. RM 425079 del 27/3/1984).

L'autofattura va emessa solo nel caso in cui (v. RM 425079 del 27/03/1984 e RM 410684 del 11/04/1979):

- **il trasporto sia commissionato dall'acquirente italiano** (in caso contrario, infatti, il trasporto non segue il trattamento proprio dei trasporti, ma è eventualmente radddebitato dal cedente quale mero costo accessorio)
- **il vettore è un soggetto extraUE o (dal 2010) di un paese UE**
- **che effettua un trasporto anche sul tratto italiano.**

Novità – dal 2010: nel caso di vettore UE o extraUE, con riferimento al corrispettivo relativo al trasporto:

- non va più distinta la quota relativa al trasporto effettuato al di fuori del territorio italiano rispetto a quello effettuato all'interno dei confini italiani
- ma per l'intero corrispettivo va emessa autofattura “non imp. art. 9 c. 2 Dpr 633/72”

INTERMEDIAZIONI INTRACOMUNITARIE SU BENI MOBILI

Il previgente art. 7 c.4 lett. f) quinquies Dpr 633/72, in vigore dal 1/01/2007 **ha di fatto anticipato gli effetti della riforma limitatamente alla territorialità delle intermediazioni di beni mobili**, abrogando il regime speciale delle intermediazioni intracomunitarie **ed essendo l'unico riferimento normativo per le operazioni:**

- ⇒ **sia con Paesi UE**
- ⇒ **che con paesi extraUE.**

Intermediazioni escluse: rimangono escluse dall'ambito di applicazione del nuovo art. 7-ter le mediazioni (v. oltre):

- su beni immobili (deroga dell'art. 7-quater)
- per committenti privati

N.B.: dovrebbero rientrare invece le mediazioni su locazioni/leasing di beni mobili (diversi dai mezzi di trasporto), su pubblicità, consulenza e assistenza tecnica e legale, ecc., in precedenza escluse (da confermare).



Mediazioni estero su estero: la non imponibilità è estesa alle operazioni "estero su estero" divenute territoriali per via della residenza in Italia del committente.

Esempi:

Fattispecie	Adempimenti impresa residente	
	fino al 2009	dal 2010
agente italiano riceve una provvigione per la vendita di una ditta italiana in Germania	Iva 20%	
agente italiano riceve una provvigione per la vendita di una ditta italiana procacciata negli USA	fattura non imp. art. 9 n. 9	
agente italiano riceve una provvigione per la vendita di una ditta tedesca procacciata in Germania	non imp. art. 40 DL 331/93	esclusa Iva art. 7-ter
agente italiano riceve una provvigione per la vendita di una ditta USA procacciata negli USA	Iva 20% se la vendita è “effettuata”; escluso Iva in caso contrario	
impresa italiana paga una provvigione ad agente tedesco per la vendita di beni in Italia	autofattura con Iva 20%	
impresa italiana paga una provvigione ad agente tedesco per la vendita di beni in Germania	autofattura con Iva 20%	
impresa italiana paga una provvigione ad agente italiano per il procacciamento di una vendita di beni tra l’Italia e gli USA (o viceversa)	fattura non imp. art. 9 n. 7	
impresa italiana paga una provvigione ad agente tedesco per il procacciamento di una vendita tra l’Italia (o la Svizzera) e gli USA (o viceversa)	autofattura non imp. art. 9 n. 7	

In tutti i casi di prestazione diversa da quelle non imp. art. 9 sarà presentato l'Intrastat (v. oltre).

Nota – mediatore "occasionale": secondo la RM 437/08 se il mediatore non è un soggetto passivo (non esercita abitualmente come agente) **non scatta il presupposto per l'autofattura** in capo al mandante. Non si concorda, tuttavia, con l'agenzia: il presupposto "soggettivo", infatti, va verificato in capo alla mandante, non al prestatore (considerato il *ribaltamento* che opera il reverse charge).

Si badi che ciò avviene, ad esempio, per gli acquisti di rottami da privati: l'acquirente soggetto passivo si autofattura.



ATTENZIONE: per l'Agenzia il beneficio della non imponibilità è subordinato al fatto che **alla merce sia già stata data la relativa destinazione in Dogana** (di importazione, esportazione o transito) – v. RM 420248 del 30/06/80. L'agente dovrà badare a fatturare solo a seguito di effettiva esportazione o introduzione dei beni in Italia se non intende applicare l'Iva; si noti che un simile obbligo non trova, tuttavia, fondamento in una disposizione di legge.

RITENUTA: le **provvigioni ad agenti non residenti non sono soggette a ritenuta** alla fonte (art. 25-bis Dpr 600/73) se il soggetto non ha una stabile organizzazione in Italia (non risulta infatti, in tal caso, tassato in Italia).

TERRITORIALITÀ DEI SERVIZI – LE DEROGHE

Come in precedenza, numerosi sono i casi di deroga al “principio generale” della territorialità: alcune deroghe entrano, peraltro, in vigore con un regime temporale differenziato.



“Vecchi” servizi intracomunitari: come visto, dai casi di deroga devono essere tenute distinte le “vecchie” prestazioni di servizi intracomunitarie; esse **non costituiscono più un regime “speciale” né rientrano nei successivi casi “di deroga”**, ma sono **confluiti nella ordinaria disciplina della territorialità** di tutti i servizi.

Nel proseguo, la **decorrenza è stabilita al 1 gennaio 2010 se non diversamente specificato**.



PRESTAZIONI “COMPLESSE” - ATTENZIONE: in presenza di prestazioni di servizio che si estrinsecano in una **molteplicità di obbligazioni** (contratti che prevedono più servizi), occorre verificare se le stesse siano:

- o **sostanzialmente “autonome”**: ogni prestazione segue il proprio regime Iva
- o **strettamente interconnesse e contrattualmente finalizzate ad un unico risultato**: si applica il concetto di “accessorietà” e a tutti i servizi si riserverà il regime Iva della prestazione principale (v. RM 153/2002 e 267/2002; RM 131/2006; RM 137/2006 e RM 230/2007)

Esempi:

convegno: il materiale scientifico, la cena sociale e i coffee-break sono “accessorie” all’evento culturale

competizioni: oltre al servizio di assistenza ai team (preparazione motori, fornitura di ricambi e rifornimenti, ecc., in occasione di un rally automobilistico) anche presentazione dei team e un servizio di pubbliche relazioni rientra tra le “prestazioni sportive”.

DEROGHE sia per SOGGETTI PASSIVI che per i PRIVATI

1) DEROGHE DELL’ART. 7-QUATER

TIPOLOGIA DI SERVIZIO	TERRITORIALITÀ in ITALIA
IMMOBILI (conferma) - prestazioni relative a beni immobili, comprese le perizie - prestazioni di agenzia - fornitura di alloggio alberghiero o in settori analoghi (alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio, ecc.) - concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili (locazioni, usufrutto, ecc.) - prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari	quando l'immobile è situato in Italia
TRASPORTO (conferma) di persone	in proporzione alla distanza percorsa in Italia (la tratta fuori dall'Italia è esclusa da Iva)
RISTORAZIONE E CATERING (novità) - 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 dell'UE	se il luogo di partenza del trasporto è situato nel territorio dello Stato
- diverse dalle precedenti	quando sono materialmente eseguite in Italia
MEZZI DI TRASPORTO (dal 2013) (novità) Locazione, leasing, noleggio e simili < a 30gg (< 90gg se imbarcazioni) di mezzi di trasporto	quando i mezzi sono messi a disposizione del destinatario in Italia e sempre che siano utilizzate all'interno del territorio dell'UE; si considerano effettuate in Italia quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario al di fuori del territorio dell'UE e sono utilizzati in Italia.

CASISTICA ed ESEMPI

PRESTAZIONI SU IMMOBILI

Trattandosi non disposizione non immovativa, si ritiene poter recuperare la Prassi formatasi nel passato. Vi rientrano pertanto:

- ⇒ gli **appalti ed i sub-appalti** relativi alla **costruzione o ristrutturazione**, manutenzione e simili
- ⇒ le seguenti operazioni (elencazione non tassativa):
 - **rogiti notarili**
 - **perizie**
 - prestazioni di **intermediazione immobiliare** (attività di agenti e mediatori immobiliari)
 - prestazioni inerenti alla **progettazione e direzione-lavori** degli immobili (RM 450281/1993 e 4501035/1992).

Ed inoltre:

- progettazione di arredamento (RM 355378 del 26/07/1985)
- servizi di multiproprietà (Corte UE causa C-37/08)

Non si applica alla locazione degli stand fieristici (v. servizi culturali).

Esempi:**Costruzione di fabbricato**

- **impresa edile italiana** stipula con impresa svizzera contratto di appalto per la costruzione di un immobile a Zurigo. Essendo l'immobile situato fuori dell'Italia l'impresa italiana emetterà fattura fuori campo IVA art. 7-quater Dpr 633/72, a nulla rilevando la nazionalità del committente, bensì **l'ubicazione dell'immobile**. La norma si applica anche se l'immobile è di proprietà di altra ditta italiana. In tal caso non rileva dunque né il domicilio, né la residenza o la sede del prestatore e del cliente; non rileva neppure se le prestazioni sono rese direttamente dall'impresa appaltante o a mezzo imprese sub-appaltatrici (RM 412116 del 22/11/78). Si applica anche ai compensi per lo studio e la progettazione dell'immobile (RM 465215 del 17/12/1991).

N.B.: si noti che nel senso di:

- non considerare esportazione ex art. 8 i materiali che l'appaltatore invia all'estero per essere utilizzati in un cantiere edile
 - considerare cessione all'esportazione i beni inviati all'estero in esecuzione di appalti in settori diversi dall'edilizia
- la Comm. Trib. 1° grado di Udine sez. VI sent. 984 del 22 giugno 1990 ed altre interpretazioni ministeriali.

Se l'impresa edificasse per conto di un privato:

- permane esclusa Iva per l'Italia
- tuttavia la Svizzera obbligherebbe la impresa italiana ad aprire P.Iva per fatturare con Iva svizzera al privato.
- **impresa edile svizzera** stipula con impresa italiana un contratto di appalto per la costruzione di un immobile a Milano: per le stesse motivazioni di cui sopra, la ditta svizzera emette fattura in esclusione di Iva e la ditta italiana si emette autofattura art. 17 c.3, in quanto l'operazione si considera effettuata in Italia, dove è ubicato l'immobile. Nell'autofattura l'impresa italiana applica l'aliquota Iva propria (es.: 4% se fabbricato "tupini"; 20% se commerciale, ecc.)
- **impresa edile svizzera** stipula con impresa italiana un contratto di appalto per la costruzione di un immobile a New York: la ditta svizzera emette fattura esclusa Iva; la ditta italiana registra la fattura ai soli fini delle imposte dirette.

Definizione di "immobile": deve farsi riferimento al Cod. Civ.; sono pertanto inclusi gli *impianti* fissati permanentemente al suolo.

Servizi immobiliari: rientra nella medesima disciplina l'utilizzo del bene immobile (es.: locazione); la norma ha di fatto integrato quanto già recepito dall'Agenzia (v. RM 170/99).

Attenzione: per cantieri che durano più di 12 mesi, la maggior parte delle convenzioni contro le doppie imposizioni prevede la presunzione assoluta di costituzione di "stabile organizzazione".

TRASPORTO DI PERSONE

Anche in questo caso è confermata la territorialità in base alla distanza percorsa in Italia (in precedenza riservata anche ai trasporti di beni).

Vi rientra anche:

- ⇒ noleggio con conducente (CM 7/1998)

Trasporti marittimi ed aerei: la tratta territoriale è stata forfettariamente stabilita:

- trasporto via mare: nel 5% del corrispettivo (CM 11/1980)
- trasporto aereo: nel 38% del corrispettivo (RM 89/1997)

Esempio1: impresa italiana noleggia un pullman turistico con autista a soggetto austriaco; la gita prevede il trasferimento da Roma a Vienna e ritorno. L'impresa italiana emette fattura con i corrispettivi per:

- la tratta Roma – Brennero (andata) e Brennero-Roma (ritorno): in campo Iva (per quanto non imp. art. 9 p.to 1)
- la tratta Brennero - Vienna (andata) e Vienna - Brennero (ritorno): escluso Iva art. 7-quater

Nulla cambia se committente è una impresa austriaca o un privato (es.: ente non commerciale): in quest'ultimo caso, tuttavia, la normativa austriaca obbliga ad aprire P.Iva per fatturare con Iva austriaca al privato.

Esempio2: nel caso precedente sia l'impresa austriaca a fornire il trasporto ad impresa italiana. L'austriaco fattura:

- la tratta Vienna - Brennero e Vienna – Brennero: non imponibile (è esclusa da Iva per l'Italia e pertanto il corrispettivo non va auto fatturato dal committente)
- la tratta Brennero-Roma e Roma – Brennero: escluso Iva (è territoriale in Italia e pertanto l'impresa italiana autofattura il corrispettivo applicando la non imponibilità art. 9 Dps 633/72)

Attenzione: alcuni Paesi Membri (es.: Germania, Belgio, Austria) al fine di evitare una perdita di gettito fiscale, nel caso di effettuazione di **viaggi “frequenti”** sul proprio territorio richiedono l'Iva sulla tratta nazionale, tramite la **nomina di un rappresentante fiscale** da parte del vettore (ovvero la sua identificazione diretta ai fini Iva). Anche a seguito delle novità si renderà esigibile la stessa pretesa.

RISTORAZIONE E CATERING - NOVITÀ

I servizi di ristorazione e di catering sono tassabili in Italia quando:

- ⇒ in generale: materialmente eseguiti in Italia
- ⇒ a bordo di treno/nave/aereo: se resi:
 - in un trasporto comunitario: se il viaggio è cominciato in Italia (escluso Iva se iniziato in altro paese UE)
 - in un trasporto extraUE: se Italia è il primo paese attraversato dopo il paese extraUE

Esempio1: impresa italiana si reca in un ristorante a Parigi: la prestazione è eseguita in Francia e il prestatore applica l'Iva francese

Esempio2: impresa italiana effettua il servizio-ristorante su un treno Torino-Varsavia che parte dall'Italia per andare prima in Svizzera, poi in Germania ed infine in Polonia.

La prestazione sarà:

- territoriale in Italia (è paese di partenza) sulle somministrazioni effettuate in Italia
- esclusa Iva sulle somministrazioni effettuate in Svizzera
- territoriale in Germania (paese di ripartenza dopo un paese non UE) per le somministrazioni effettuate in Germania ed in Polonia.

2) DEROGHE DELL'ART. 7-QUINQUIES (dal 2011) - conferma

Sono confermate le deroghe dell'art. 7 c. 4 lett. b): le prestazioni di servizi che si sostanziano in:

- ⇒ **servizi culturali, scientifici, artistici, didattici, sportivi, ricreativi e simili** (comprese le **fiere e le esposizioni**, come già aveva chiarito la Corte UE)
- ⇒ prestazioni ad esse accessorie

sono territoriali in Italia **se materialmente eseguite in Italia**.

CASISTICA ed ESEMPI

Prestazione didattica / artistica / scientifica / culturale / sportiva

- **soggetto non residente** (non importa se UE o meno) tiene un **convegno** (ovvero effettua una prestazione artistica o sportiva, ecc.) **in Italia**. In questo caso l'imposta sarà assolta dal committente il servizio trattandosi di operazione imponibile resa da un soggetto non residente. Il committente italiano dunque emetterà autofattura a norma dell'art. 17 c.3 Dpr 633/72 da annotarsi nel registro delle fatture e in quello degli acquisti.
- il **professionista italiano** che tiene un convegno all'estero (anche nell'UE) fattura *fuori campo Iva*, indipendentemente che il committente sia una ditta italiana o estera.

ALTRE OPERAZIONI CHE RIENTRANO

- Servizi didattici: la tenuta di **corsi di lingue** (RM prot. 415329 del 3.10.86)
- Servizi culturali: organizzazione di **convegni** (RM 131/06); organizzazione di **mostre** di quadri, sculture e simili, di **fiere, esposizioni** e, più in generale, **l'organizzazione di eventi** (Corte UE, C-114/05, 9.3.06 e RM 230/2007)
- Servizi scientifici: quelli che arricchiscono la conoscenza umana (scoperte scientifiche) e che, in ogni caso, non sono finalizzate alla produzione di un giudizio o parere (differenza con la "consulenza") – v. CM 12/86, RM 86/02 e 15/07
- Servizi artistici: **servizi di fotografie**
- **Indossatori e registi**: si applica l'art. 7 c. 3 (RM prot. 421035 del 3.06.1980)
- **Assistenza a gare sportive**: servizi sportivi (RM 267/02).

Servizi resi dall'Ente Fiera: i servizi resi in occasione di una Fiera dai soggetti organizzatori (Corte CEE, C-114/05, 9.3.06):

- vanno considerati **unitariamente** ai fini Iva e non sono scindibili nelle loro componenti quali: **affitto di attrezzature**, affitto di materiale o di mezzi di comunicazione, assicurazione dei beni in esposizione, accoglienza dei visitatori da parte di hostess, **vigilanza, custodia e affitto degli spazi** espositivi, ecc.
 - sono disciplinate dall'art. 7 c. 4 lett. b) e pertanto assoggettati ad Iva nello Stato ove si svolge l'evento fieristico
- Con la sentenza della Corte UE vanno considerate superate le precedenti posizioni dell'Agenzia (RM 192/96 e 70/97).

DEROGHE per i servizi ai PRIVATI**3) SERVIZI resi a QUALSIASI "PRIVATO" - DEROGHE DELL'ART. 7-SEXIES**

TIPOLOGIA DI SERVIZIO		TERRITORIALITÀ in ITALIA
LAVORAZIONI	lavorazioni e perizie relative a beni mobili materiali ; operazioni rese in attività accessorie ai trasporti (carico, scarico, movimentazione e simili)	quando sono materialmente eseguite in Italia
TRASPORTO di beni	diversi dal trasporto UE	in proporzione alla distanza percorsa in Italia
	con inizio e fine in 2 paesi UE	quando la relativa esecuzione ha inizio in Italia
INTERMEDIAZIONI	intermediazione in nome e per conto del cliente	quando le operazioni oggetto dell'intermediazione si considerano "effettuate" in Italia
E-COMMERCE	prestazioni rese tramite mezzi elettronici da soggetti stabiliti al di fuori del territorio dell'UE	quando il committente è domiciliato in Italia o è ivi residente senza avere un domicilio all'estero
MEZZI DI TRASPORTO (dal 2013)	locazione, leasing, noleggio e simili > a 30gg (> 90gg se imbarcazioni) di mezzi di trasporto	quando sono rese da prestatori stabiliti in Italia e semprechè siano utilizzate nel territorio dell'UE ; le stesse prestazioni se rese da soggetti passivi extraUE si considerano effettuate in Italia quando sono ivi utilizzate
TELECOMUNICAZ. (dal 2015)	telecomunicazione e telediffusione	quando rese da prestatori stabiliti in Italia a committenti residenti o domiciliati nel territorio dell'UE e sempre che siano utilizzate nel territorio dell'UE. Se rese da soggetti stabiliti al di fuori del territorio dell'UE si considerano effettuate in Italia quando sono ivi utilizzate

Le deroghe applicabili ai soli soggetti non passivi Iva sono numericamente non molto frequenti.

Agenti – luogo della cessione: la cessione si considera effettuata (art. 31 e 32 Dir. 112/2006):

- se il bene viene trasportato/spedito (dal cedente, dall'acquirente o da un terzo): nel luogo in cui il bene si trova al momento iniziale del trasporto/spedizione
- se il bene non è trasportato/spedito: nel luogo in cui si trova il bene al momento della cessione

Esempi:

Fattispecie	Adempimenti dal 2010
Lavorazioni	
impresa italiana effettua lavorazione in Italia per conto di un privato (tedesco o italiano)	Fattura con Iva 20%
impresa italiana effettua lavorazione in Germania per conto di un privato (tedesco o meno)	Iva tedesca (apert. di P.Iva in D)
impresa tedesca effettua una lavorazione in Italia per conto di un privato	Iva 20% (apertura di P.Iva in IT)
impresa tedesca effettua una lavorazione in Germania per conto di un privato	Fatt. con Iva tedesca
Trasporto di beni	
Vettore italiano trasporta beni da Verona a Berlino per conto di un privato	Fatt. con Iva 20%
Vettore italiano trasporta beni da Berlino a Verona per conto di un privato	Iva tedesca (apert. di P.Iva in D)
Vettore italiano trasporta beni da Verona a Zagabria (o viceversa) per conto di un privato	tratta italiana: non imp. art. 9 tratta extraIT: escluso Iva
Intermediazioni	
Agente tedesco procaccia la vendita dell'auto di un privato tedesco in Italia	Fatt. con Iva tedesca
Agente italiano procaccia la vendita dell'auto di un privato tedesco in Italia	Fatt. con Iva tedesca (apertura di P. Iva in Germania)

4) SERVIZI resi a "PRIVATI" EXTRA-UE - DEROGHE DELL'ART. 7-SEPTIES

Tipologia prestazione di servizi	Territorialità
• locazione, leasing, noleggio di beni mobili diversi dai mezzi di trasporto • diritti su opere dell'ingegno e simili (licenze, concessioni, ecc.) • prestazioni pubblicitarie • consulenza tecnica o legale (inclusi servizi di interpretariato) • elaborazione o fornitura dati e simili • messa a disposizione del personale • operazioni bancarie, finanziarie e assic. • servizi di telecomunicazione e diffusione radiofonica e televisiva • servizi online (cd. e-commerce) • obblighi di "non fare" in tutto o in parte una delle attività precedenti	non territoriali in Italia se rese a soggetti "privati" extra UE

Le suddette deroghe (coincidenti con le prestazioni del previgente art. 7 c. 4 lett. d) sono attualmente limitate ai privati extraUE e pertanto si verificano piuttosto raramente.

CASISTICA ed ESEMPI

⇒ **BENI IMMATERIALI – CONCESSIONI E LICENZE DI DIRITTI – SOFTWARE:** sono prestazioni di servizio (non cessione di bene).

Tra esse rientrano: diritti d'immagine; diritti di ripresa televisiva; invenzioni e modelli industriali; disegni, pitture, sculture ed opere dell'architettura; opere letterarie, musicali, cinematografiche e simili; marchi e insegne; cessioni, concessioni e licenze di detti beni; traduzioni anche di testi a carattere commerciale; includono la cessione del supporto magnetico sul quale sono registrati detti beni (floppy e CD rom divengono costi accessori). Diverso è il caso del software cd. "standardizzato" (es.: word, excel), che si considera cessione di beni.

Nel caso di cessione tramite Internet, vi versa nel caso dell'e-commerce.

L'acquisizione da parte di impresa residente di un diritto di sfruttamento del marchio per la produzione in qualsiasi paese di determinati beni configura operazione "territoriale" e come tale va autofatturata dall'impresa italiana ex art. 17 c. 3.

Stesso trattamento per cessioni di copyright su brevetti, musiche, film, ecc. , nonché per i **interpreti e traduttori** (CM 147/98).

⇒ **CONSULENZA TECNICA E LEGALE**

- Un **consulente aziendale svizzero** esegue in Italia una prestazione professionale di organizzazione aziendale nei confronti della società italiana Beta S.r.l.; trattasi di operazione imponibile resa da un soggetto non residente per cui l'imposta andrà assolta dal committente italiano del servizio il quale emetterà autofattura a norma dell'art. 17 Dpr 633/72 che andrà annotata sia nel registro delle fatture emesse sia in quello degli acquisti
- Un **avvocato italiano** patrocinia in un contenzioso un soggetto tedesco: se si tratta (art. 7-ter):
 - di soggetto passivo (senza stabile organizzazione in Italia): l'operazione è esclusa da Iva (residenza del committente)
 - di soggetto privato tedesco: l'avvocato dovrebbe fatturare con Iva (criterio della residenza del prestatore)

Se poi si trattasse di un privato svizzero l'operazione sarebbe esclusa da Iva art. 7-septies.

In modo speculare si comporterà il professionista tedesco che prestasse la consulenza in Italia: nei confronti di soggetti passivi d'imposta fattura senza Iva, nei confronti dei privati applica l'Iva tedesca.

- Un commercialista funge da **rappresentante fiscale** ad una società straniera (comunitaria o meno): l'operazione è esclusa da Iva.

N.B. - Rimborsi spesa: seguono la disciplina nazionale (anche nel caso di obbligo di autofattura) e pertanto:

⇒ il rimborso a piè di lista è escluso da Iva	⇒ il rimborso chilometrico è imponibile Iva
---	---



Concetto di "consulenza/assistenza tecnica": la consulenza presuppone una **prestazione d'opera intellettuale** (es.: non è tale una riparazione). Vi rientrano "tutte quelle attività professionali che si estrinsecano in giudizi, precisazioni, chiarimenti o pareri" (per tutte la RM 15/2007), ed in generale le prestazioni fornite da "consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili (CM 12 del 9.04.1981; RM 450156 del 25.08.1992 e RM 129/02).

N.B.: non è "consulenza" la **prestazione d'opera non intellettuale** (es.: montaggi/riparazioni, ecc. – Dre Lombardia ris. 21913/96; RM prot. 421035 del 3.06.1980).

Differenza tra "perizia" e "consulenza":

- **perizia:** presuppone l'individuazione di **elementi oggettivi** (in riferimento al valore, o qualità, natura e simili – la RM 153/02 esclude invece un controllo di sola quantità -, anche se assumono particolare rilevanza i calcoli e le nozioni scientifiche), senza alcuna analisi di "utilità prospettica"
- **consulenza:** attiene a giudizi e **valutazioni soggettive** (es.: consulti giuridici, pareri, ecc.) che implicino sempre una analisi di "utilità prospettica" (RM 15/07), di convenienza economica e simili.

Nel caso di compresenza all'interno di una prestazione unica, il corrispettivo va suddiviso nelle due componenti,

Casistica:

- **perizia:** la quantificazione di un danno al fine di un risarcimento (RM prot. 405727 del 2.02.1985); al contrario è consulenza la verifica della congruità di un preventivo di spesa (RM prot. 356351 del 25.11.1987);
- **perizie:** le analisi di conformità su merci eseguite da un laboratorio; al contrario prestazione generica art. 7 c. 3 il riscontro delle quantità riportate sui documenti di accompagnamento delle merci (RM 153/02);
- **consulenza:** sviluppo di formule di nuovi prodotti; controllo degli standard di qualità dei prodotti (RM 15/07); assistenza per la certificazione di qualità (RM 122/05); ricerca del personale (RM 137/06);
- **intermediazione:** ricerca di immobili all'estero (Ris. 57395/96 Dre Lombardia)

N.B.: la perizia può configurare *lavorazione comunitaria* alle condizioni di cui all'art. 40 c. 4-bis DL 331/93.

⇒ **ELABORAZIONE E FORNITURA DATI**

Il concetto di elaborazione e fornitura di dati e simili è riferito a quell'insieme di procedure volte a fornire dati ed elaborati riguardanti qualsiasi interesse dell'operatore committente, tra cui: dati contabili, statistici, di mercato, tecnici, economici, scientifici, demografici, ecc.

Un classico esempio di elaborazione dati è la tenuta della contabilità di sedi secondarie di imprese non residenti.

Ricerche di mercato: in generale rientrano nella fattispecie (ricerche di potenziali clienti, sul consumo di un determinato prodotto, ecc.).

Si noti che il Ministero non è stato univoco nell'inquadramento della fattispecie; in particolare:

- ha avuto modo di considerare la ricerca di mercato quale "consulenza tecnica" (RM 410082 del 22.10.76)
- peraltro essa non ricadrà nel caso dell'*intermediazione* solo qualora la ricerca di nuovi clienti prescindano dal buon esito dei "contatti" favoriti.

N.B.: se la fornitura dei dati viene effettuata tramite internet si rientra nel concetto di **e-commerce** (v. oltre).

⇒ **PUBBLICITÀ**

Rivista francese pubblica in Belgio foto pubblicitarie per conto di una ditta italiana. Non essendo più rilevante dal 2010 che il luogo di utilizzo del servizio sia all'interno della UE, il belga emetterà fattura esclusa da Iva e la ditta italiana dovrà emettere autofattura (con Iva 20%) a norma dell'art. 17 c. 3 sull'intero corrispettivo addebitato; ciò anche se la prestazione pubblicitaria viene eseguita sempre in Belgio da soggetto extra UE ed anche qualora la prestazione fosse eseguita negli USA.



N.B.: con le nuove norme è risolto il problema di distinguere la parte di servizio utilizzata nella UE dalla parte utilizzata in paesi extraUE.

Concetto di pubblicità: deve intendersi qualsiasi attività diretta, con qualsiasi mezzo, alla diffusione di informazioni a livello commerciale, rivolta ad una pluralità di individui.

Non vi rientra, ad esempio, l'organizzazione di sfilate di moda (RM prot. 421035 del 3.06.1980).

⇒ **Finanziamento/assicurazioni**

Prestazioni di tipo finanziario e assicurativo rientrano "in campo Iva" se prestate a committenti residenti; pertanto, ad esempio nel caso in cui una impresa italiana:

1) stipuli un mutuo con società svizzera (senza rappresentante fiscale o identificazione diretta in Italia)

- l'erogazione del mutuo: l'operazione è sì territoriale, ma esclusa da Iva art. 2 (cessione di denaro)
- interessi e commissioni di qualsiasi tipo: configurano operazioni territoriali, con obbligo di emissione di una autofattura, che sarà esente Iva art. 10 Dpr 633/72 (RM 97 del 30.04.1997).

(nel caso di interessi di mora non va emessa autofattura in quanto operazione oggettivamente esclusa art. 15)

2) stipuli una polizza assicurativa con società svizzera (senza rapp. fisc. o P. Iva in Italia)

- va emessa autofattura per il premio pagato.

Analogo trattamento per le provvigioni di broker assicurativo.

Vi rientra anche l'amministrazione ed il recupero crediti (RM 130/07), per quanto l'operazione non si "esente" in Italia ai fini Iva.

⇒ **Leasing / noleggio**

- **di mezzi di trasporto (fino al 2103):** concessionaria tedesca si accorda per la locazione finanziaria di una autovettura ad una impresa italiana tramite società di leasing tedesca. L'operazione non è territoriale in Italia (lo è in Germania), indipendentemente da dove è utilizzato il mezzo (la ditta italiana non emette autofattura), in quanto la società è residente nella UE (la concessionaria emetterà fattura con Iva tedesca: essendo detraibile l'Iva sulle vetture in Germania, sarà possibile richiedere il rimborso dell'Iva all'erario tedesco!).
- **di altri beni:** società di leasing tedesca cede in leasing un particolare macchinario ad una ditta italiana: l'operazione va autofatturata.

I medesimi concetti valgono nel caso del noleggio.

⇒ **E-commerce**

Il D.lgs 273 del 01 agosto 2003 (in vigore dal 4/10/2003), nel recepire la Direttiva UE n. 2002/38/ce, ha introdotto un regime speciale per il cd. "e-commerce" (o commercio elettronico), modificando l'art. 7 Dpr 633/72.

Novità 2010: detto regime si modifica ulteriormente, **non rilevando più il luogo "di utilizzo"** della prestazione.

Definizione di commercio elettronico

La negoziazione *on line* propriamente detta riguarda l'effettuazione del servizio direttamente "scaricato" dalla rete (Internet), sia che si tratti:

- di cessione di beni
- che prestazioni di servizio (i cd. "servizi *online*").

Non vi rientrano invece quei servizi che sono perfezionati in altro modo e per i quali la trasmissione a mezzo rete non rappresenta altro che una modalità di spedizione dei lavori. L'e-commerce può riguardare **unicamente beni immateriali** (fornitura di dati, software, musica, libri, immagini, ecc., scaricati con *download* da Internet).

Esempi:

- l'acquisto di file (software, musica, film, libri, ecc.) "scaricati" da Internet: è e-commerce
- l'accesso a banche dati e l'elaborazione/fornitura di dati tramite Internet (es.: servizi finanziari *online*): è e-commerce
- l'organizzazione di giochi on-line: è e-commerce
- la "manutenzione" di software tramite internet è e-commerce
- l'ordine di acquisto effettuato tramite Internet di un macchinario: non è e-commerce
- la trasmissione tramite internet di tavole e progetti edili: non configura e-commerce, in quanto la prestazione non si perfeziona nella semplice trasmissione delle immagini (ma nei più complessi computi metrici e calcoli statici effettuati in separata sede)

Fornitore	Committente	Imponi-bilità	Adempimenti	Luogo di tassazione
ITA	Privato UE	Si	Fattura con Iva da parte del cedente ITA	IT
	Sogg. Iva UE	No	Autofattura da parte del cessionario UE	UE
	ExtraUE	No	Escluso Iva (di norma vi è obbligo di aprire P.Iva nel paese extraUE)	ExtraUE
UE	Privato ITA	No	Fattura con Iva da parte del cedente UE	UE
	Sogg. Iva ITA	Si	Autofattura da parte del cessionario italiano	IT
ExtraUE	Privato ITA	SI	Aperta P. Iva in Italia – fattura con Iva	IT
		NO	Aperta P. Iva nella UE – fattura con Iva UE	UE
	Sogg. Iva ITA	Si	Autofattura da parte del cessionario italiano	IT

(1) Soggetto ITA o UE, con Iva o senza; soggetto extraUE

PRESTATORE EXTRAUE – SEMPLIFICAZIONE: l'impresa extraUE che presta servizi a privati consumatori, ove non sia già registrata in altri paesi dell'Ue, può identificarsi in Italia (presentando la dichiarazione di inizio attività) e procedere trimestralmente:

- alla trasmissione delle cessioni effettuate in Italia e nella Ue, paese per paese
- al versamento cumulativo dell'Iva dovuta per le tutte le operazioni effettuate nella Ue (art. 74 quinquies Dpr 633/72); l'Erario italiano riverserà poi agli altri paesi UE l'Iva spettante

L'impresa non ha il diritto di detrazione ma il diritto al rimborso dell'Iva sugli acquisti inerenti l'attività effettuata in Italia.

Acquisto di "file" con download tramite internet: da parte di:

a) impresa italiana: il documento che riceverà dipende dalla tipologia del fornitore; se quest'ultimo è un'impresa:

- residente: riceve fattura con Iva
- non residente:
 - con partita Iva nella UE (in quanto soggetto UE o residente extraUE identificatosi nella UE): riceve fattura senza Iva e dovrà procedere ad autofatturarsi
 - senza partita Iva nella UE (soggetto residente extraUE non identificatosi nella UE): fattura senza Iva; l'impresa italiana dovrà procedere ad autofatturarsi (se il software è utilizzato in Italia o nella UE)

Discorso del tutto analogo nel caso di consultazione di banche dati a pagamento sul web.

b) privato italiano: se il fornitore è un'impresa:

- residente: riceve fattura con Iva
- non residente:
 - con partita Iva nella UE (in quanto soggetto UE o residente extraUE identificatosi nella UE): riceve fattura con l'Iva del paese UE

Il fornitore non potrà, al contrario, cedere ai privati senza una P.Iva italiana o comunitaria.

Spese di progettazione: nel caso di incarico ad un non residente del progetto e costruzione di un macchinario, la prestazione:

- ⇒ non rientra nella cessione di opera dell'ingegno
- ⇒ ma nella **prestazione accessoria ad un bene mobile**.

A conclusione opposta si perviene nel caso di acquisizione di un brevetto (o di un know-how o comunque una serie di studi e conoscenze già acquisite a prescindere dalla commessa) al fine della produzione di determinati beni.

Tuttavia, nel caso in cui il **progetto sia preordinato alla successiva produzione di beni** da esportare (e rientri pertanto nel quadro più ampio di un unico contratto di appalto), l'intera operazione è **non imponibile art. 8** (RM 412178 del 4.01.1980 e 500462 del 18.02.1992).

Nel caso poi in cui il progetto preveda la produzione **di modelli o stampi**, si applica un trattamento specifico.

Analogo concetto trova applicazione nel caso di immobili: il progetto "ingegneristico" (disegni, calcoli statici, ecc.) è prestazione accessoria a bene immobile art. 7-quater; la creazione artistica, al contrario, effettuata da parte di un architetto si considera *cessione di opera dell'ingegno*.

I SERVIZI CON L'ESTERO fino al 31/12/2009

DPR 633/72	Descrizione	Prestatore del Servizio	Committente	Criterio impositivo	Territ. or.	Adempimenti del soggetto residente
Art. 7 c. 3	Prestazione di servizi in genere	Residente	Residente o non residente	Residenza prestatore	SI	Fatt. imponibile
		Non residente	Residente		NO	Fuori campo IVA
Art. 7 c. 4 lett. a)	Servizi relativi a beni immobili , tra cui: perizie prestazioni di agenzia progettazione e direzione lavori, costruzione , riparazione, manutenzione e simili	Residente	Residente o non residente	Immobile in Italia	SI	Fatt. imponibile
		Non residente	Residente			Autofat. art.17(**)
		Non residente o residente (*)	Residente o non residente (*)	Immobile in altro Paese UE/extraUE	NO	Fuori campo IVA
Art. 7 c. 4 lett. b)	Servizi relativi a beni mobili , tra cui: perizie manutenzione, lavorazione , costruzione e simili Servizi culturali, scientifici, artistici, didattici, sportivi, ricreativi e simili Operaz. di carico/scarico , manutenz., ecc., accessorie ai trasporti di beni	Residente	Residente o non residente	Prestazioni eseguite in Italia	SI	Fatt. imponibile
		Non residente	Residente	Prestazioni eseguite in Italia		Autofat. art.17(**)
		Non residente o residente (*)	Residente o non residente (*)	Prestazioni effettuate fuori dall'Italia (UE o extraUE)	NO	Fuori campo IVA
Art. 7 c. 4 lett. c)	Trasporto	Residente	Residente o non residente	Tratta italiana	SI	Fatt. imponibile
				Tratta non italiana	NO	Fuori campo IVA
		Non Residente	Residente	Tratta italiana	SI	Autofat. art.17(**)
				Tratta non italiana	NO	Fuori campo IVA
Art. 7 c. 4 lett. d) (commit. Italiano)	Locazione, leasing, nolegg io di beni mobili diversi dai mezzi di trasporto Diritti su opere dell'ingegno e simili Prestazioni pubblicitarie Consulenza tecnica o legale (inclusi servizi di interpretariato) Elaborazione o fornitura dati e simili Formazione e addestram. personale Operaz. bancarie , finanziarie e assic. Servizi di telecomunicazione e diffusione radiofonica e televisiva Servizi online (cd. E-commerce) Intermediaz. delle suddette operazioni	Residente	Residente (privato o meno)	Utilizzo in Italia o UE	SI	Fatt. imponibile
				Utilizzo extraUE	NO	Fuori campo IVA
		Sogg. UE	Resid. sogg. Iva	Utilizzo in Italia o UE	SI	Autofat. art.17
			Residente privato	Qualsiasi luogo di utilizzo	SI	Fatt. con Iva UE
		Sogg. extraUE	Residente (privato o meno – eccetto e-comm./telecom)	Utilizzo in Italia o UE	SI	Autofat. art.17(**)
				Utilizzo extraUE	NO	Fuori campo IVA
		Residente	Sogg. Iva UE (non italiano)	Qualsiasi luogo di utilizzo	NO	Fuori campo IVA
			Sogg. UE privato		SI	Fatt. imponibile
Art. 7 c. 4 lett. f) 1° periodo (commit. extra-UE)	Locazione, leasing, nolegg io di beni mobili diversi dai mezzi di trasporto Diritti su opere dell'ingegno e simili Prestazioni pubblicitarie Operaz. bancarie, finanziarie e assic. Servizi di telecomunicazione e diffusione radiofonica e televisiva Servizi online (cd. E-commerce) Intermediaz. delle suddette operazioni	Residente	Sogg. ExtraUE (privato o meno)	Utilizzo in Italia	SI	Fatt. imponibile
				Utilizzo extra Italia	NO	Fuori campo IVA
		Residente	Sogg. ExtraUE (privato o meno)	Qualsiasi luogo di utilizzo	NO	Fuori campo IVA
Art. 7 c. 4 lett. f) ter	Servizi online (cd. E-commerce)	Sogg. extraUE	Residente privato	Qualsiasi luogo di utilizzo	SI	Rapp. Fiscale
Art. 7 c. 4 lett. f) 2° periodo	Locazione (anche finanziaria) o noleggi o di mezzi di trasporto	Residente	Residente o non residente (***)	Utilizzo in Italia o UE	SI	Fatt. imponibile
				Utilizzo extraUE	NO	Fuori campo IVA
		Sogg. UE	Residente	Qualsiasi luogo di utilizzo	NO	Fuori campo IVA
		Sogg. extraUE	Residente o non residente	Utilizzo in Italia	SI	Autofat. art.17(**)
Art. 7 c. 4 lett. f) quinquies	Intermediazioni su beni mobili (Agenti e commissionari - v. par. "Servizi internazionali")	Residente	Residente	Qualsiasi luogo	SI	Fatt. imponibile
		Non residente			NO	Autofat. art.17(**)
		Residente	Sogg. Iva UE (non italiano)	Qualsiasi luogo di effettuaz. Vend/Acq.	NO	Fuori campo IVA
			Sogg. UE privato	Qualsiasi luogo	SI	Fatt. imponibile
		Residente	Sogg. extraUE	Vendita/acquisto effettuata in Italia	SI	Autofat. art.17(**)
				Vend./acquisto non effettuata in Italia	NO	Fuori campo IVA

LEGENDA: il prospetto va letto per righe, in un ordine orizzontale. Nel prospetto il riferimento ai paesi UE è fatto con esclusione dell'Italia.

TERRITORIALITA' DEI SERVIZIO CON L'ESTERO DAL 2010

Descrizione servizio	Prestatore	Committente	CRITERIO IMPOSITIVO 2010		TERR.	Ademp. del sogg. residente
Prestazione di servizi in genere (ESCLUSE LE DEROGHE SOTTOSTANTI)	Residente	Non Res. sogg. IVA	Residenza committente		NO	Fuori campo IVA
		Non Res. privato	Residenza prestatore		SI	Fatt. imponibile
	Non residente	Residente sogg. IVA	Residenza committente		SI	Autofattura art.17
		Residente privato	Residenza prestatore		NO	Iva estera (1)
Servizi relativi a beni immobili , tra cui: perizie mediazioni di agenzia progettazione e direzione lavori, costruz. , riparazione, manutenzione e simili	Residente	Resid. o meno (sogg. Iva o meno)	Immobile in Italia		SI	Fatt. imponibile 20%
	Non residente	Residente sogg. IVA				Autofattura art.17
		Residente privato				Iva con Rapp. fiscale
	Residente o meno	Residente o meno	Immobile in altro Paese UE/extraUE		NO	Fuori campo IVA (1)
Servizi relativi a beni mobili , tra cui: perizie manutenzione, lavorazione , costruzione e simili (INCLUSE LE cd. "LAVORAZIONI INTRAUE") operaz. di carico/scarico , manutenz., ecc., accessorie ai trasporti di beni	Residente	Non Resid. sogg. IVA	Residenza committente		NO	Fuori campo IVA
		Non Res. privato	Eseguiti in Italia		SI	Fatt. imponibile 20%
			Eseguiti fuori Italia (UE o extraUE)		NO	Fuori campo IVA
	Non residente	Residente sogg. IVA	Residenza committente		SI	Autofattura art.17
		Residente privato	Eseguiti in Italia		SI	Iva con Rapp. fiscale
			Eseguiti fuori Italia (UE o extraUE)		NO	Fuori campo IVA (1)
Servizi culturali, scientifici, artistici, didattici, sportivi, ricreativi e simili (incluse relative prestazioni accessorie)	Residente	Non Resid. sogg. IVA	Eseguiti in Italia		SI	Fatt. imponibile 20%
		Non Res. privato				Autofattura art.17
	Non residente	Residente sogg. IVA				Iva con Rapp. fiscale
		Residente privato				Iva con Rapp. fiscale
	Residente o meno	Residente o meno	Eseguiti fuori dall'Italia (UE o extraUE)		NO	Fuori campo IVA (1)
Trasporto di beni (INCLUSI I cd. "TRASPORTI INTRAUE")	Residente	Non Resid. sogg. IVA	Residenza committente		NO	Fuori campo IVA
		Non Res. privato	Trasp. non intraUE	Tratta italiana	SI	Fatt. imponibile (2)
				Tratta non italiana	NO	Fuori campo IVA
			Trasporto IntraUE	Inizio in Italia	SI	Fatt. imponibile (2)
				Inizio non in Italia	NO	Fuori campo IVA
	Non residente	Residente sogg. IVA	Residenza committente		SI	Autofattura art.17 (2)
		Residente privato	Trasp. non intraUE	Tratta italiana	SI	Iva con Rapp. Fisc. (2)
				Tratta non italiana	NO	Fuori campo IVA (1)
			Trasporto IntraUE	Inizio in Italia	SI	Iva con Rapp. Fisc. (2)
Inizio non in Italia				NO	Fuori campo IVA (1)	
Trasporto di persone (incluso noleggio con conducente)	Residente	Non Residente (sogg. Iva o meno)	Tratta italiana		SI	Fatt. imponibile (2)
			Tratta non italiana		NO	Fuori campo IVA
	Non residente	Non Residente (sogg. Iva o meno)	Tratta italiana		SI	Fatt. imponib. (2 e 3)
			Tratta non italiana		NO	Fuori campo IVA (1)

Locazione, leasing, noleggio di beni mobili <u>diversi dai mezzi di trasporto</u> Diritti su opere dell'ingegno e simili Prestazioni pubbлицarie Consulenza tecnica/legale (incl. interpreti) Elaborazione o fornitura dati e simili Formazione e addestram. personale Operaz. bancarie , finanziarie e assicurative Servizi di telecomunicazione Intermediaz. delle suddette operazioni	Residente	Non Resid. sogg. IVA	Residenza committente	NO	Fuori campo IVA
		Sogg. ExtraUE privato			
		Sogg. UE privato	Residenza prestatore	SI	Fatt. imponibile
	Sogg. UE o extraUE	Residente sogg. Iva	Residenza committente	SI	Autofattura art.17
		Residente privato	Residenza prestatore	NO	Fuori campo IVA (1)
SERVIZI ONLINE (CD. E-COMMERCE)	Residente	Non Resid. sogg. IVA	Residenza committente	NO	Fuori campo IVA
		Non Resid. privato			
	Non residente	Residente sogg. IVA		SI	Autofattura art.17
		Residente privato		SI	Iva con Rapp. fiscale
Intermediazioni su beni mobili (INCL. LE cd. "INTERMEDIAZIONI INTRAUE")	Residente	Non Resid. sogg. IVA	Residenza committente	NO	Fuori campo IVA
		Non Resid. privato	Vend./acq. effettuata in Italia	SI	Fatt. imponibile (2)
			Vend./acq. non effet. in Italia	NO	Fuori campo IVA
	Non residente	Residente sogg. IVA	Residenza committente	SI	Autofatt. art.17 (2)
		Residente privato	Vend./acq. effettuata in Italia	SI	Iva con Rapp. Fisc. (2)
			Vend./acq. non effet. in Italia	NO	Fuori campo IVA (1)
Locazione (anche finanziaria) o noleggio di MEZZI DI TRASPORTO (fino al 2013 – salvo novità in sede di approvazione dello schema di D.lgs.)	Residente	Residente o meno (***)	Utilizzo in Italia o UE	SI	Fatt. imponibile
			Utilizzo extraUE	NO	Fuori campo IVA
	Sogg. UE	Residente	Qualsiasi luogo di utilizzo	NO	Fuori campo IVA
	Sogg. extraUE	Residente o meno	Utilizzo in Italia	SI	Autofat. art.17
			Utilizzo nell'UE o extraUE	NO	Fuori campo IVA

Note:

- (1) Il prestatore, se l'operazione è territoriale nel suo Paese (es: l'immobile è sito nel suo Paese), applica la propria Iva estera in fattura (che potrà anche essere di "non imponibilità")
- (2) L'art. 9 non è modificato: pertanto l'operazione è "non imponibile" ex art. 9 c. 1 (trasp.: p.to 2 per i beni; p.to 1 per persone; mediazioni: p.to 7)
- (3) Se il committente è privato, il prestatore deve aprire P.Iva in Italia (con rapp. Fiscale o Identific. diretta) e fatturare un'operaz. nazionale

LEASING/NOLEGGIO DI MEZZI DI TRASPORTO – REGIME DAL 2013

Leasing e locazione/noleggio di MEZZI DI TRASPORTO a lungo termine (> 30gg) (fino al 2013 – salvo novità in sede di approvazione dello schema di D.lgs.)	Residente	Non Res. sogg. IVA	Residenza committente	NO	Fuori campo IVA
		Non Res. privato	Utilizzo nella UE	SI	Fatt. imponibile
	Non residente		Residente sogg. IVA	Utilizzo extraUE	NO
		Residenza committente		SI	Autofattura art.17
	Sogg. UE	Residente privato	Utilizzo nella UE	NO	Iva estera (1)
			Utilizzo extraUE	NO	Fuori campo IVA
	Utilizz. in Italia		SI	Iva con Rapp. fiscale	
Sogg. extraUE	Utilizz. fuori dall'Italia		NO	Iva estera (1)	
Locazione/noleggio di MEZZI DI TRASPORTO a breve termine (< 30gg) (fino al 2013 – salvo novità in sede di approvazione dello schema di D.lgs.)	Residente	Non Res. sogg. IVA	A disposiz. in Italia e utilizzati nella UE ; A disp. in Paesi ExtraUE e utilizz. In Italia	SI	Fatt. imponibile
			altri casi	NO	Fuori campo IVA
		Non Res. privato	A disposiz. in Italia e utilizzati nella UE ; A disp. in Paesi ExtraUE e utilizz. In Italia	SI	Fatt. imponibile
			altri casi	NO	Fuori campo IVA
	Non residente	Residente sogg. IVA	A disposiz. in Italia e utilizzati nella UE ; A disp. in Paesi ExtraUE e utilizz. In Italia	SI	Autofattura art.17
			A disp. non in Italia o utilizz. extraUE ; A disp. in Paesi ExtraUE e non ut. in Italia	NO	Iva estera (1)
		Residente privato	A disposiz. in Italia e utilizzati nella UE ; A disp. in Paesi ExtraUE e utilizz. In Italia	SI	Iva con Rapp. fiscale
			A disp. non in Italia o utilizz. extraUE ; A disp. in Paesi ExtraUE e non ut. in Italia	NO	Iva estera (1)

RAPPRESENTANZA FISCALE E IDENTIFICAZIONE DIRETTA

L'istituto della rappresentanza fiscale è stato **oggetto di profonda rivisitazione da parte del D.lgs 191/2002** (che modifica l'art. 17 Dpr 633/72). In futuro è prevedibile il progressivo abbandono della rappresentanza a vantaggio della identificazione diretta da parte dei soggetti non residenti.

Cenni: la **rappresentanza fiscale** è un istituto che permette, con una sorta di finzione giuridica, di "rendere residente" in uno stato un operatore economico effettivamente residente in altro stato, **UE o extraUE**; in questo modo il rappresentato viene ad assumere tutti i diritti ed i doveri dei soggetti residenti che pongono in essere le medesime operazioni. Questa figura è resa possibile con l'interposizione di un soggetto residente, che rappresenta giuridicamente l'operatore estero.

Dal 31/08/2002 sostanzialmente **in tutte le ipotesi in cui era in precedenza previsto l'obbligo o la facoltà di nomina del rappresentante fiscale è attualmente possibile optare per la identificazione diretta**, con indubbi vantaggi in ordine al risparmio in termini di costi (e di responsabilità solidale) della rappresentanza.

Osservazione: **non tutti i paesi riconoscono il rappresentante fiscale**, anche all'interno della UE (es.: Germania); tuttavia, a livello UE, la legge comunitaria n. 39/2002 ha introdotto l'obbligo generalizzato di permettere l'identificazione diretta degli operatori economici non residenti presso qualsiasi altro paese UE.

La rappresentanza fiscale in Italia: è regolata dall'art. 17 c. 2 Dpr 633/72, il quale prevede che:

- per le **cessioni ed i servizi effettuati nel territorio dello Stato** (cioè considerati "territoriali" ex art. 7)
- **da ovvero nei confronti di soggetti non residenti** privi di stabile organizzazione in Italia
- i **relativi obblighi e i diritti** di cui al Dpr 633/72
- possono essere **adempiuti o esercitati nei modi ordinari da un "rappresentante fiscale" residente nel territorio dello Stato**
- nominato secondo particolari modalità (art. 53 c. 3 Dpr 633/72)

Occorre tenere presente che quanto chiarito nel capitolo trova applicazione senz'altro sul territorio nazionale, ma vale in modo del tutto speculare per la generalità degli stati UE e per la maggior parte dei paesi più industrializzati.

STABILE ORGANIZZAZIONE

È **soggetta agli tutti gli adempimenti civilistici** (art. 2506 C.C.) e **fiscali** (art. 87 c. 1 lett. d Tuir) **delle società di capitale** residenti (apertura di partita Iva, tenuta dei registri contabili, dichiarazioni, registrazione alla CCIAA e deposito del bilancio, ecc.). Il libro giornale della S.O. altro non è che un "sezionale" dei registri tenuti dalla società estera.

La S.O. è **tenuta in proprio ad adempiere agli obblighi fiscali** derivanti dalle operazioni poste in essere in Italia:

⇒ **dalla S.O. stessa**

⇒ dal soggetto non residente (in tal caso è possibile provveda direttamente il non residente – RM 4/2002).

La stessa può coesistere con la presenza sul territorio di un rappresentante fiscale o con la identificazione diretta (si avrà in tal caso una duplice posizione Iva).

E' detta anche "succursale"; per un approfondimento di S.O. si rimanda alla Convenzione OCSE del 1977.

Analogie col Rappresentante Fiscale: la S.O. **"personifica" direttamente la società madre**; in tal senso:

ai fini delle imposte dirette: non può ritenersi un soggetto distinto dalla casa madre (sarà tuttavia tassata nello stato ove risiede per il solo reddito ivi prodotto)

ai fini Iva: occorre distinguere:

⇒ **nei rapporti con soggetti terzi:** casa madre e S.O. sono soggetti distinti

⇒ **nei rapporti interni:** le operazioni tra la casa madre e la propria S.O.:

- in generale: non rilevano ai fini Iva
- derogano alcune operazioni, tra cui le importazioni e le cessioni UE

Esempi:

- sono possibili cessioni o acquisti casa madre e S.O. (con emissione di fatture l'un l'altro)
- la società madre può decidere, di volta in volta, di avvalersi o meno della S.O. e può porre in essere direttamente le operazioni con i clienti residenti nel paese della S.O.
- la S.O. è un soggetto distinto dalla casa madre al fine delle triangolazioni (è il caso della casa madre che acquista dei beni con incarico di consegnarli direttamente alla S.O.).

Filiale: a differenza della S.O., essa rappresenta una società controllata costituita all'estero (autonomia gestionale).

Individuazione: si deve ritenere che valgano i medesimi concetti stabiliti dall'art. 162 Tuir per le imposte dirette.

LA NOMINA DEL RAPPRESENTANTE IN ITALIA

Premesso che, salvo casi particolari, per i soggetti non residenti non vi è l'obbligo di nominare un rappresentante fiscale in Italia, questi può essere:

- o una **persona fisica**
- o una **persona giuridica**

Modalità della nomina: la nomina deve essere fatta alternativamente (art. 53 c. 3 Dpr 633/72):

- a) con **atto pubblico**
- b) con **scrittura privata "registrata"**
- c) con **lettera annotata in apposito registro tenuto presso l'Ufficio Iva**

Nei primi due casi la nomina va comunicata entro 30 giorni all'Ufficio Iva.

Se l'atto non è formalizzato in Italia, la firma del notaio estero deve essere autenticata dal Consolato italiano.

Termini della nomina: deve essere fatta (e presentata all'Ufficio Iva nel caso sub c) precedente) antecedentemente all'effettuazione della prima operazione intrattenuta col rappresentante.

Nomina irregolare - RM 9/98: in mancanza di una regolare nomina gli atti compiuti dal rappresentante sono inefficaci (possibilità del recupero dell'Iva nei confronti dell'acquirente nazionale). Se, tuttavia, si è presentata tempestivamente all'Ufficio IVA la lettera di nomina (e questa è stata annotata nell'apposito registro modello VI solo successivamente), la violazione assume la natura di irregolarità formale (gli atti del rappresentante rimangono validi).

Fac-simile di lettera di incarico: "La società Alfa Ltd, con sede in, registrata presso, con numero registrazione, conferisce al Sig. Bianchi, iscritto al collegio dei dottori commercialisti in Trento, residente in, via, la rappresentanza per i rapporti tributari in Italia.

In particolare il mandato è riferito a:

- tenuta delle scritture contabili e dei registri previsti dalla normativa italiana, inclusi i relativi adempimenti
- presentazione delle dichiarazioni richieste per lo svolgimento dell'attività della società in Italia, con procura alla firma di dette dichiarazioni
- rappresentanza presso gli uffici e davanti alle Commissioni tributarie
- potere di firma presso l'istituto di credito limitato all'importo di €.

L'incarico, con effetto dal, ha durata di un anno ed si rinnova tacitamente di anno in anno se non è comunicata disdetta con anticipo di almeno mesi ... Al rappresentante spetta un compenso annuo di €., esclusi i rimborsi di spese eventualmente sostenute, da documentarsi in modo idoneo.

Responsabilità del rappresentante: il rappresentante **risponde in solido con il rappresentato** degli obblighi derivanti dalle norme fiscali ai fini IVA (es: versamenti e dichiarazione Iva, sanzioni tributarie, ecc.) limitatamente alle operazioni transitate dallo stesso rappresentante (Cass. Sent. 29/3 e 12/7 2001 n. 9449 e RM 66/2002). Si trova pertanto a dover versare comunque l'Iva a debito, anche in mancanza di provvista da parte del mandante; è dunque opportuno cautelarsi con la previsione di adeguate garanzie (cauzioni, fidejussioni, ecc.).

DIRITTI E DOVERI DEL RAPPRESENTANTE

Il rappresentante nominato in base all'art. 53 Dpr 633/72 assume gli stessi obblighi e i diritti dei soggetti residenti.

Alcuni obblighi e diritti:

Obblighi del R.F.		Diritti del R.F.
• apertura della P. Iva per il sogg. estero • fatturazione e registrazione • liquidazioni e versamenti periodici Iva	• dichiarazione annuale IVA • presentazione elenchi Intrastat • versamenti ritenute e presentazione del 770	• detrazione dell'IVA • rimborsi IVA • maturazione plafond

IMPOSTE DIRETTE - Ritenute ed altri adempimenti: anche ai fini dei redditi è prevista la figura del rappresentante per gli adempimenti tributari (peraltro con una responsabilità ancora maggiore del rappresentante ai fini Iva).

Per le società non residenti è previsto l'obbligo di "domiciliazione", con indicazione delle generalità di un rappresentante per i rapporti tributari (art. 4 c.2 Dpr 600/73).

Spesso, al rappresentante fiscale nominato ai fini Iva è affidato anche l'incarico di curare altri adempimenti relativi alle imposte sui redditi (con apposita nomina); in particolare:

- l'effettuazione e versamento delle ritenute (e relativo 770): nei casi in cui siano dovute (es: presenza di dipendenti)
- nel caso di attività che attribuisca un reddito (ma non d'impresa, nel qual caso subentrerebbe la figura della stabile organizzazione con obblighi particolari): la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Firma delle dichiarazioni: la rappresentanza negoziale per la sottoscrizione della dichiarazione deve essere specificatamente conferita, nella lettera di incarico o in atto separato (CM 7/1977). Naturalmente, analogo discorso si applica nel caso di contratti o negozi giuridici posti in essere dal R.F. per conto del rappresentato.

➤ **INTESTAZIONE DELLE FATTURE (RM 15/09/93 n. 7-15):** entrambe

- le fatture emesse
- le fatture ricevute

dal rappresentante vanno intestate

- ⇒ sia al soggetto non residente
- ⇒ che al rappresentante residente

La nomina deve pertanto essere notificata al cliente prima dell'effettuazione dell'operazione ed al fornitore prima dell'emissione della fattura.

Esempio: prestazione svolta in Italia da società di consulenza aziendale Americana con rappresentante in Italia.

Società Brown Ltd
5th Avenue New York - USA

Bari 16/10/2007

Rappresentata da
Dott. Gerardi Aldo,
Via Puccini, 70100 Bari
P.I. 03232745729

Cliente
Società Alfa S.r.l
Via G. Verdi n. 121, 70100 Bari
P.I. 03243720727

Fattura N. 51

Prestazioni di consulenza tecnica inerente la gestione e programmazione di alcune fasi del processo produttivo.

Corrispettivo	€. 10.000
<u>IVA 20%</u>	<u>€. 2.000</u>
Importo totale	€. 12.000

➤ **UTILIZZO DEL RAPPRESENTANTE**

Il rappresentante **può assumere ai fini Iva la veste di "controparte"** (es.: cessionario) **nei confronti del mandante.**

Esempio: in una operazione comunitaria tra due soggetti UE, è possibile che:

- il fornitore comunitario fattura una cessione intracomunitaria al suo rappresentante fiscale in Italia (quest'ultimo sarà tenuto agli adempimenti relativi: integrazione della fattura, Intrastat, ecc.)
- il rappresentante fattura in seguito una cessione interna al cliente italiano

e ciò indipendentemente dal fatto che la merce sia spedita all'acquirente italiano direttamente dal fornitore UE (RM prot. 15/8 del 5.08.1994). Detta operazione ha valenza esclusivamente Iva, non rilevando alcun aspetto reddituale.

Casi di OBBLIGO e FACOLTA' di Utilizzo del rappresentante

Quando l'operazione è **posta in essere direttamente tra l'operatore UE o extraUE e l'operatore nazionale:**

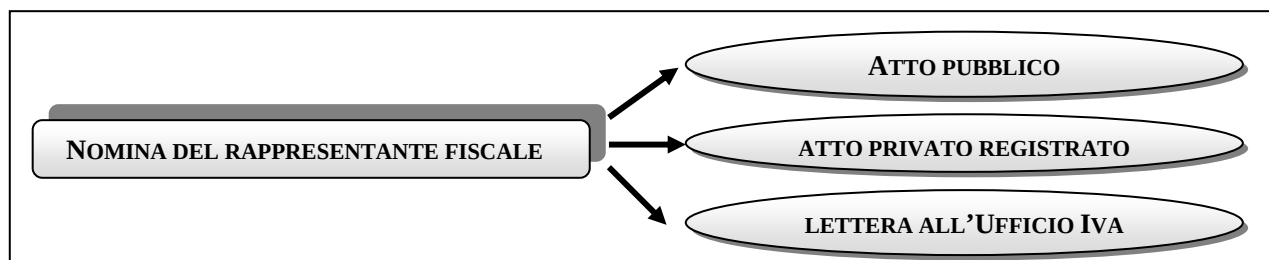
- pur in presenza di precedente nomina del rappresentante fiscale in Italia
- l'operazione non deve necessariamente transitare dal rappresentante fiscale (**CM 13/94, RM 18/98 e RM 66/02**).

Peraltro l'intervento del rappresentante:

- permane per tutte le operazioni (cessioni di beni o servizi) effettuate in Italia verso cittadini "privati" (v. oltre)
- è **sempre escluso per le "prestazioni di servizio" dell'art. 7 c. 4 lett. d)** (il soggetto passivo Iva **deve** auto fatturarsi).

Esempio: impresa tedesca cede beni a impresa italiana: potrà alternativamente decidere di fare una cessione UE:

- col proprio R.F. (nell'Intrastat indicherà la propria P.Iva "italiana" come cessionario); questi procede successivamente ad una cessione nazionale (con Iva italiana) con la ditta italiana
- direttamente con l'impresa italiana (opererà come non esistesse alcun R.F.).



L'IDENTIFICAZIONE DIRETTA

In mancanza di un rappresentante fiscale, **gli obblighi relativi** alle cessioni e prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato (cioè considerate "territoriali" ai sensi dell'art. 7 Dpr 633/72 e art. 40 DL 331/93) da soggetti residenti all'estero **possono essere adempiuti alternativamente:**

- ⇒ **direttamente dal cedente/prestatore se soggetto UE con l'identificazione diretta nell'altro paese**
- ⇒ **dai cessionari/committenti con Partita Iva, attraverso l'emissione di autofattura** (cd. *reverse charge*).

E' una possibilità introdotta dal D.lgs 191 del 19.06.2002 **a partire dal 31 agosto 2002** (v. RM 289 del 06/09/2002).

IDENTIFICAZIONE DIRETTA

Qualsiasi operatore può evitare la nomina del rappresentante fiscale nei casi in cui si poteva ricorrervi in precedenza.

Soggetti interessati:

- o attualmente ancora i **SOLI OPERATORI UE**;
- o per i soggetti residenti in paesi extraUE occorrerà attendere la stipula di convenzioni bilaterali con cui attuare lo scambio di informazioni necessarie (RM 220/03).

Applicazione: è una facoltà, non un obbligo. E' possibile proseguire avvalendosi del rappresentante fiscale.

PROCEDURA PER L'APERTURA DI PARTITA IVA

Il soggetto non residente che già si avvale di un rappresentante fiscale, **può identificarsi direttamente ed assolvere gli adempimenti IVA in Italia:**

- a) **procedendo alla chiusura della partita IVA** richiesta per loro conto dal rappresentante fiscale utilizzando il modello AA7 o AA9
- b) **presentando il modello ANR-1 all'Ufficio Roma 6** in data anteriore a quella di effettuazione delle operazioni IVA in Italia; il **numero di partita IVA** va indicato in tutti gli atti. Unitamente al modello occorre presentare fotocopia di carta di identità ed un certificato di competente autorità che attesti la qualifica di operatore economico.

Attenzione: è prevista la perfetta confluenza della P.Iva del rappresentante con quella nuova aperta dal non residente e pertanto, ad esempio, il periodo di imposta rimane unico, i crediti transitano sulla nuova posizione, si mantiene il plafond e lo status di esportatore abituale.

Qualora non si avvalessse in precedenza di un rappresentante, occorre procedere solo come al caso sub b).

ADEMPIMENTI CONSEGUENTI

Con l'apertura della P. Iva, il soggetto non residente è tenuto "in proprio" all'esercizio di tutti i diritti/doveri in tema di Iva: fatturazione, tenuta degli ordinari registri Iva, detrazione relativamente agli acquisti, dichiarazione ed altro.

Operativamente, va da sé che gli adempimenti saranno normalmente espletati da un esperto della fiscalità del paese ove si è aperte P.Iva (di norma un commercialista del luogo). Questi, non qualificandosi come rappresentante fiscale, non avrà alcuna responsabilità solidale per le obbligazioni Iva del rappresentato, pur svolgendo di fatto la medesima attività.

Imposte dirette: a differenza di quanto accade per un soggetto residente, **l'apertura di Partita Iva per un non residente non implica alcun obbligo ai fini delle imposte sui redditi.**

Questi, per verificare l'eventuale assoggettamento ad imposte dirette nel paese dove apre la P.Iva, deve **escusivamente verificare se sussistono i presupposti che configurano la "stabile organizzazione"**; ove non sussistano, si troverà ad effettuare i soli adempimenti Iva (presenterà la dichiarazione dei redditi solo nel proprio paese di residenza).

REVERSE CHARGE

Questa ipotesi è percorribile **in alternativa:**

- o alla identificazione diretta
- o ed alla nomina del rappresentante fiscale.

Soggetti interessati: interessa i **solì operatori con Partita Iva.** Per gli operatori italiani è esperibile sia per le operazioni poste in essere con operatori UE o extraUE.

Applicazione: è un **obbligo in assenza per il cedente/prestatore di Partita Iva attiva nel paese** dove è territoriale l'operazione (ciò avviene a seguito di identificazione diretta o nomina del rappresentante fiscale in tale paese).

Adempimenti: tutti gli obblighi che farebbero capo al cedente se fosse identificato nello stato ai fini Iva gravano sul cessionario/committente: fatturazione (tramite autofattura), registrazione, liquidazione dell'Iva e quant'altro.

➤ **AUTOFATTURA**

Il momento impositivo (in cui va emessa l'autofattura) è determinato dall'art. 6 Dpr 633/72:

- per i beni mobili all'atto della loro **consegna o spedizione** al cessionario
- per le prestazioni di servizi dall'atto del **pagamento del corrispettivo**

L'imponibile non concorre a formare il volume d'affari e non conferisce plafond.

Va emessa in unico esemplare.

Base imponibile (art. 14 c. 1 Dpr 633/72): i corrispettivi dovuti e le spese sostenute in valuta estera sono computati secondo il **cambio del giorno in cui l'operazione è stata effettuata** (art. 6 Dpr 633/72) o in mancanza secondo il cambio del giorno antecedente più prossimo.

Esempio: nel caso precedente si avrebbe:

Società Alfa S.r.l. Via G. Verdi, 121 70100 Bari P.I. 03243720727	Bari 16/10/2007	Spett. Società Alfa S.r.l. Via G. Verdi, 121 70100 Bari P.I. 03243720727
Autofattura N. 167 (art. 17 comma 3 Dpr 633/72)		
Autofattura emessa per le seguenti prestazioni di servizi ricevuti presso la nostra sede dalla Soc. Brown Ltd, con sede a New York (USA): consulenza tecnica inerente la gestione e programmazione di alcune fasi del processo produttivo.		
Corrispettivo pagato il 26/09/02 €. 10.000		
Iva 20% €. 2.000		
Importo totale €. 12.000		

La fattura è registrata al n. 167 del Registro vendite e al n. 215 del Registro acquisti.



Registrazione: tale fattura sarà **annotata**

- nel registro degli **acquisti**
- nel registro delle **fatture emesse**

con compensazione dell'Iva a debito e a credito, assumendo la natura di partita di giro.

Scrittura contabile:

Diversi	a	Diversi	
Spese di consulenza			10.000
Iva a credito			2.000
		Fornitori	10.000
		Iva a debito	2.000

CASI DI OBBLIGO DI IDENTIFICAZIONE IVA O RAPPRESENTANZA IN ITALIA

Il nuovo art. 17 c. 2 Dpr 633/72 (modificato dal D.lgs 191/2002 - il criterio generale, peraltro, era già enunciato nella CM 13/1994) dispone i casi in cui è necessario ricorrere da parte del cedente/prestatore non residente alternativamente:

- alla apertura diretta della P.Iva
- ad un rappresentante fiscale

Tale obbligo:

- ⇒ **non ricorre in caso committente soggetto passivo Iva**; in tal caso è lo stesso committente ad adempiere agli obblighi Iva con la “autofatturazione”
- ⇒ **ricorre nel caso di committente senza Partita Iva** (privati, enti non commerciali, ecc.)

La CM 14/1994 elenca una casistica (non tassativa) in cui l'operatore non residente deve procedere alla nomina del rappresentante (attualmente alternativa alla identificazione Iva diretta):

- 1) richiesta di **rimborso in via ordinaria** (non ex art. 38-ter) **dell'IVA pagata in Italia**
- 2) introduzione in Italia di beni in **depositi fiscali**
- 3) **immissione al consumo o immissione in libera pratica** da paesi extraUE.
- 4) operazioni “**quadrangolari**”
- 5) effettuazione di **operazioni considerate “territoriali”** ex art. 7 Dpr 633/72 **nei confronti di soggetti privati**: queste sono principalmente:

⇒ **cessioni di beni precedentemente introdotti in Italia:**

- **per essere ivi installati, montati o assemblati** da parte del soggetto non residente
- **per esigenze della propria impresa** (es.: caso della tentata vendita – RM 30/2000)
- in importazione temporanea (non vengono più riesportati)
- beni ceduti “su catalogo” (per cessioni superiori a € 27.888)

ATTENZIONE: l'impresa deve anzitutto regolarizzare l'introduzione del bene in Italia (esportazione o cessione comunitaria nei confronti del rapp. fiscale) e in seguito fatturare la cessione tramite rapp. fiscale.

⇒ **prestazioni di servizi** (“comunitarie” o meno. Es.: vettore estero che fattura un trasporto in Italia ad un committente privato italiano, fotografo estero che fattura ad un privato italiano un servizio effettuato in Italia – RM 187/96 -, ecc.)

Agente estero: agente svizzero percepisce provvigione da privato italiano per la vendita di un bene conclusa in Italia: l'art. 40 c. 8 DL 331/93 considera territoriale l'operazione, che pertanto va tassata nel paese ove è stato ceduto il bene. L'intermediario deve nominare un rappresentante fiscale in Italia, che fatturi con IVA al privato e versi all'erario italiano l'imposta (CM 13/94, p.to 4.4).

CONSIDERAZIONE: si noti che in assenza di rappresentante o di identificazione diretta **non può essere prodotto in Italia un documento valido ai fini IVA**, né dal soggetto estero che, naturalmente, dal privato (nel caso di impresa committente, al contrario è possibile l'autofattura). La territorialità dell'operazione, tuttavia, richiede l'assoggettamento della stessa ad IVA; ecco perché in questi casi si rende obbligatoria la presenza di un rappresentante.

CASI PARTICOLARI DI OBBLIGO DI EMISSIONE DI AUTOFATTURA

Per alcune operazioni vige comunque l'obbligo di autofattura. In particolare per le:

- ⇒ **prestazioni di servizi di cui all'art. 7 c. 4 lett. d)** che siano territoriali (v. pag. 3 e segg.)
 - vige **comunque l'obbligo di emettere autofattura** da parte del cessionario/committente
 - indipendentemente dal fatto che il cedente/prestatore abbia proceduto alla identificazione diretta o alla nomina di un rappresentante fiscale.

Attenzione: si deve ritenere (ma non è pacifico in dottrina) che ove le prestazioni siano effettuate verso “privati”, scatti comunque l'obbligo di utilizzo di Rapp. Fiscale o identificazione diretta (in caso contrario si avrebbe un vero e proprio “salto di imposta”).

ALTRI CHIARIMENTI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE FISCALE

RAPPORTI TRA RAPPRESENTANTE E RAPPRESENTATO

Il rappresentante fiscale deve regolarizzare ai fini Iva le operazioni effettuate dal rappresentato sul suolo estero; deve pertanto aprire partita Iva e procedere alla fatturazione delle operazioni che competono territorialmente al paese estero.

- **Aspetti Iva:** in generale il rappresentante assume le parti di un soggetto “terzo”; in tal senso:
 - riceve fattura dal soggetto rappresentato per l'introduzione dei beni sul suolo estero
 - per procedere poi alla fatturazione della successiva cessione in tale paese.
- **Aspetto contabile e reddituale:** le operazioni effettuate rientrano direttamente nella sfera giuridica del rappresentato.

Esempio: un imprenditore italiano effettua delle cessioni in Germania a cittadini privati tedeschi.

Per le operazioni è territorialmente competente la Germania (il bene è ivi fisicamente presente) e pertanto:

⇒ l'imprenditore italiano:

- deve nominare un rappresentante fiscale in tale paese
- fattura le cessioni alla sua partita Iva tedesca art. 41 DL 331/93; compila l'Intra1-bis

⇒ il rappresentante a sua volta:

- apre una partita Iva intestata all'italiano e pone in uso i relativi registri Iva
- registra le fatture quali acquisti intracomunitari e compila l'Intrastat; emette quindi fattura per le cessioni ai privati tedeschi (con Iva tedesca)
- procede quindi alla liquidazione Iva ed al relativo versamento all'Erario tedesco
- può richiedere il rimborso se a seguito di costi sostenuti la dichiarazione Iva annuale tedesca risulti in credito

L'impresa italiana registrerà:

⇒ in contabilità: la sola fattura del rappresentante (potrà in alternativa registrare entrambe le fatture emesse: la propria (verso la partita Iva tedesca) e quella messa dal rappresentante (verso i privati tedeschi); in tal caso, onde evitare la duplicazione dei ricavi, la propria fattura sarà registrata con dei conti transitori da stornare debitamente). L'Iva tedesca deve figurare come credito verso terzi e non come costo;

⇒ nei registri Iva: la sola fattura emessa verso la partita Iva tedesca

In contabilità

Registrata fattura non imponibile emessa verso la Partita Iva tedesca

Rappresentante fiscale	a	Conto di transito	10.000
------------------------	---	-------------------	--------

Stornate le poste ai fini contabili

Conto di transito	a	Rappresentante fiscale	10.000
-------------------	---	------------------------	--------

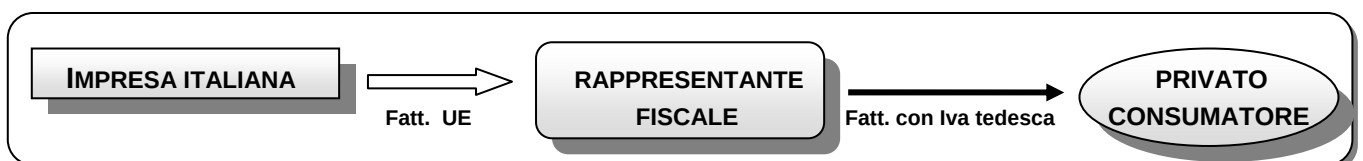
Emessa fattura dal rappresentante

Banche	a	Diversi	1.150
		Merci c/vendita	1.000
		Debiti per Iva tedesca	150

Registrati costi sostenuti dal rappresentante

Diversi	a	Fornitore	575
Merce c/acquisti			500
Credito per Iva tedesca			75

N.B.: se la cessione ai privati avvenisse in Italia, l'imprenditore emetterebbe semplicemente fattura con Iva.



Triangolazioni: in alcuni casi il rapporto rappresentante-rappresentato non presuppone una fatturazione tra i due soggetti. È il caso dell'operatore extraUE che, al fine di evitare l'addebito di un'Iva estera, voglia tramutare una triangolazione extraUE con una triangolazione comunitaria.

Esempio: ditta svizzera (extraUE) acquista dei beni da un'impresa italiana, ma la incarica di consegnare la merce ad un operatore tedesco. In mancanza di rappresentante fiscale, il soggetto svizzero avrebbe addebitata in fattura l'Iva italiana; in seguito alla nomina del rappresentante fiscale in qualsiasi paese UE, l'operazione si configura come triangolazione comunitaria (la ditta italiana dovrà fatturare alla partita Iva comunitaria aperta dal rappresentante fiscale). In tal caso **non vi è alcuna fatturazione dei beni tra lo svizzero ed il rappresentante fiscale.**

RAPPRESENTANTE FISCALE "LEGGERO"

Una particolare forma di rappresentante fiscale (cd. "leggero") è prevista dall'art. 44 c. 3 DL 331/93.

Poteri del rappresentante "leggero": in generale non può essere nominato per effettuare operazioni con Iva estera (operazioni territoriali nello stato estero); può infatti effettuare esclusivamente operazioni (attive o passive):

- non imponibili
 - non soggette
 - esenti
- e comunque **senza obbligo di pagamento dell'imposta**

Nella pratica ciò si verifica quando un soggetto IVA in altro Paese UE:

- effettua operazioni rilevanti dal punto di vista territoriale in Italia
- ma limitatamente ad operazioni che non generano un debito di imposta in Italia

Esempio: un classico caso di utilizzo è per la trasformazione di determinate operazioni (in cui partecipa un soggetto extraUE) in **triangolazioni comunitarie**.

N.B.: il "R.F. leggero" non assume alcuna "responsabilità Iva", non generandosi un debito di imposta in Italia per le operazioni in cui interviene.

OBBLIGHI FISCALI: il rappresentante fiscale leggero ha **minori obblighi** fiscali; egli deve procedere unicamente:

- 1) alla **fatturazione** delle operazioni
- 2) alla **compilazione e presentazione degli elenchi Intrastat** relativi alle cessioni e agli acquisti intracomunitari

Il rappresentante leggero **non procederà pertanto mai alla** (CM n. 13 del 23/02/94):

- **registrazione** delle operazioni
- presentazione della **dichiarazione annuale IVA**

PASSAGGIO DA RAPPRESENTANTE "LEGGERO" AD "ORDINARIO"

Dal momento in cui viene effettuata la prima operazione imponibile o la prima **operazione passiva per la quale s'intende ottenere il rimborso dell'imposta** addebitata (fermo restando la precedente situazione) inizia l'obbligo:

- di comunicare all'ufficio IVA la variazione della qualifica da rappresentante "leggero" a rappresentante fiscale ordinario ai sensi dell'art. 35 Dpr 633/72
- di procedere alla fatturazione, registrazione, dichiarazione, ecc., con il rispetto integrale della normativa IVA secondo le ordinarie regole.

Novità - MODELLO ANR/3 - IDENTIFICAZIONE DIRETTA DI SOGGETTO NON RESIDENTE

Dall'**1 gennaio 2010** i **soggetti non residenti** esercenti attività di impresa, arte o professione che effettuano in **Italia operazioni rilevanti ai fini IVA** utilizzano il nuovo **modello ANR/3**, che sostituisce il precedente mod. ANR/2.

Il modello è utilizzato

- per l'**identificazione diretta** ex art. 35-ter del Dpr 633/1972;
- per comunicare le **variazioni dei dati** intervenute successivamente o la **cessazione dell'attività**.

L'identificazione diretta da parte del **soggetto non residente** è alternativa alla nomina di un rappresentante fiscale.

Il soggetto che ha scelto di nominare il rappresentante fiscale e, in un secondo tempo, preferisce ricorrere all'identificazione diretta **presenta il mod. ANR/3** solo dopo aver **chiuso la partita Iva richiesta** in precedenza **dal rappresentante fiscale**.

Stabile organizzazione: il soggetto non residente non può più assumere una duplice posizione IVA nel territorio dello Stato; in presenza di una stabile organizzazione in Italia, non è consentito al soggetto non residente di operare tramite rappresentante fiscale o mediante identificazione diretta per assolvere gli adempimenti relativi alle operazioni effettuate direttamente dalla casa madre. Tali operazioni, infatti, devono confluire nella posizione IVA attribuita alla stabile organizzazione operante nel territorio dello Stato (art. 11 DL 135/2009).

La **gestione dei soggetti non residenti** che si identificano direttamente è delegata al **Centro operativo di Pescara**, di conseguenza le relative dichiarazioni, con conseguente attribuzione di partita IVA, sono presentate, prima di effettuare operazioni rilevanti IVA in Italia, esclusivamente a tale Ufficio, ubicato in via Rio Sparto 21, 65100 Pescara

- **direttamente o tramite raccomandata.**

Le dichiarazioni di variazioni dati o cessazione attività possono essere presentate, in aggiunta alla modalità descritta, **anche in via telematica** diretta o tramite intermediari abilitati.

ISTRUZIONI PER LA COMPILAZIONE

Il presente modello deve essere utilizzato dai soggetti non residenti nello Stato, esercenti attività di impresa, arte o professione in altro Stato membro dell'Unione Europea o in un Paese terzo con il quale esistano strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta, che ai sensi dell'art. 17, secondo comma, intendono porre in essere in Italia operazioni rilevanti ai fini IVA, assolvendo gli obblighi ed esercitando i diritti che derivano dall'applicazione di tale tributo direttamente.

I predetti soggetti che vogliano adottare detto sistema **devono identificarsi direttamente**, ai sensi dell'art. 35-ter, producendo la presente dichiarazione all'ufficio competente **prima di effettuare qualsiasi operazione territorialmente rilevante in Italia**.

Il modello ANR deve essere altresì utilizzato per comunicare le variazioni di uno o più dei dati indicati nella dichiarazione per l'identificazione diretta ovvero per comunicare la cessazione dell'attività.

Il modello deve essere compilato a macchina o a stampatello in tutte le sue parti e sottoscritto dal dichiarante.

Le notizie vanno riportate senza alcuna abbreviazione.

Le date devono essere espresse in forma numerica riportando nell'ordine, giorno, mese ed anno (es. 25 novembre 2008 = 25 11 2008). Gli indirizzi vanno indicati in modo completo.

Alternativa tra identificazione diretta e rappresentanza fiscale

Ai sensi dell'art. 17, secondo comma, il ricorso all'identificazione diretta è alternativo alla nomina di

un rappresentante fiscale. Pertanto, i soggetti non residenti che si avvalgono di un rappresentante fiscale, se intendono identificarsi direttamente e procedere direttamente ad assolvere gli adempimenti IVA connessi alle operazioni effettuate in Italia, devono preliminarmente procedere alla chiusura della partita IVA richiesta per loro conto dal rappresentante fiscale in precedenza nominato utilizzando il modello AA7 o AA9. Solo successivamente i soggetti non residenti potranno identificarsi direttamente presentando il presente modello.

Si evidenzia che il sistema di identificazione diretta si rende applicabile anche in presenza di una stabile organizzazione in Italia.

Modalità di presentazione

Le dichiarazioni per l'identificazione diretta nello Stato con conseguente attribuzione di partita IVA, devono essere presentate esclusivamente all'Agenzia delle entrate - **Centro Operativo di Pescara – via Rio Sparto n. 21 – 65100 Pescara**, cui è attribuita la competenza in tale materia, secondo le seguenti modalità:

- direttamente all'ufficio (anche a mezzo di persona appositamente delegata);
- a mezzo servizio postale e mediante raccomandata, allegando copia fotostatica di un documento di identificazione del dichiarante, nonché la certificazione attestante la qualità di soggetto passivo agli effetti dell'IVA posseduta nello Stato di appartenenza. In tal caso le dichiarazioni si considerano presentate il giorno in cui risultano spedite.

Le dichiarazioni di variazione dati ovvero di cessazione attività possono invece essere presentate, oltre che secondo le modalità sopra descritte, anche per via telematica, direttamente o mediante intermediari abilitati.

QUADRO A - TIPO DI DICHIARAZIONE

QUADRO A TIPO DI DICHIARAZIONE	
1 IDENTIFICAZIONE DIRETTA	
2 VARIAZIONE DATI	PARTITA IVA DATA VARIAZIONE
3 CESSAZIONE ATTIVITÀ	PARTITA IVA DATA CESSAZIONE
4 RICHIESTA DUPLICATO DEL CERTIFICATO DI PARTITA IVA	PARTITA IVA

La **casella 1 – IDENTIFICAZIONE DIRETTA** – deve essere barrata dal soggetto non residente che intende identificarsi al fine di assolvere gli obblighi ed esercitare i diritti in materia di IVA direttamente. Il modello deve essere presentato in data anteriore a quella di effettuazione delle operazioni rilevanti in Italia agli effetti dell'IVA.

L'ufficio attribuisce al contribuente un numero di partita IVA da indicare in tutti gli atti rilevanti ai fini di tale tributo e da utilizzare per le operazioni in relazione alle quali viene adottato il sistema di identificazione diretta.

La **casella 2 – VARIAZIONE DATI** – deve essere barrata in tutti i casi di variazione dei dati precedentemente comunicati da parte di soggetti già identificati direttamente; indicare il numero di partita IVA e la data in cui è avvenuta la variazione.

La dichiarazione di variazione dati deve essere presentata, ai sensi dell'art. 35-ter, comma 4, entro 30 giorni dalla data in cui si è verificata la variazione oggetto di comunicazione.

ATTENZIONE: al fine di consentire la corretta acquisizione dei dati nell'Anagrafe Tributaria il modello deve essere sempre compilato integralmente.

Si precisa che più variazioni intervenute nella stessa data possono essere comunicate con un unico modello.

La **casella 3 – CESSAZIONE ATTIVITÀ** – deve essere barrata dal soggetto non residente che non intende più assolvere gli obblighi ed esercitare i diritti in materia di IVA direttamente ovvero che abbia cessato l'esercizio di attività di impresa, arte o professione nello Stato estero di stabilimento.

La casella deve essere altresì barrata in caso di estinzione del soggetto non residente, identificatosi direttamente, avvenuta in conseguenza di operazioni straordinarie o trasformazioni sostanziali soggettive (fusioni, scissioni ecc.).

Indicare il numero di partita IVA e la data di cessazione.

La dichiarazione di cessazione attività nelle ipotesi di estinzione del soggetto non residente avvenuta a seguito di trasformazioni ovvero di cessazione dell'esercizio di attività nello Stato estero di stabilimento deve essere presentata entro 30 giorni dalla data in cui si è verificata detta estinzione.

La **casella 4 – RICHIESTA DUPLICATO DEL CERTIFICATO DI PARTITA IVA** – deve essere barrata da parte dei soggetti che abbiano smarrito il relativo certificato di attribuzione; indicare, ove possibile, il numero di partita IVA attribuito.

QUADRO B - SOGGETTO D'IMPOSTA

SEZIONE 1: PERSONE FISICHE

QUADRO B SOGGETTO D'IMPOSTA		SEZIONE 1 - PERSONE FISICHE			
Dati identificativi	COGNOME	NOME		DATA DI NASCITA	SESSO
	STATO ESTERO OVVERO COMUNE ITALIANO DI NASCITA	PROVINCIA	DITTA		
Residenza anagrafica estera	NUMERO IDENTIFICAZIONE IVA STATO ESTERO	CODICE FISCALE			
	INDIRIZZO COMPLETO (VIA O PIAZZA, NUMERO CIVICO)				
Domicilio estero	CITTA'	STATO ESTERO			
	INDIRIZZO COMPLETO (VIA O PIAZZA, NUMERO CIVICO)				
	CITTA'	STATO ESTERO			

La presente sezione deve essere compilata dalle imprese individuali e dai lavoratori autonomi (artisti o professionisti).

Dati identificativi

DITTA: indicare, se esistente, la denominazione della ditta. Per le denominazioni particolarmente lunghe devono essere eliminati titoli onorifici, professionali e simili eventualmente presenti.

NUMERO DI IDENTIFICAZIONE IVA STATO ESTERO: il campo deve essere in ogni caso compilato dai soggetti residenti in altro Stato membro dell'Unione Europea, indicando il numero di identificazione ai fini IVA attribuito dallo Stato di appartenenza ovvero altro numero identificativo attribuito.

CODICE FISCALE: il campo deve essere sempre compilato qualora il soggetto non residente sia già in possesso del numero di codice fiscale e in ogni caso nelle ipotesi di:

- presentazione della dichiarazione di variazione dati (casella 2 del quadro A);
- presentazione della dichiarazione di cessazione attività (casella 3 del quadro A);
- richiesta duplicato del certificato di partita IVA (casella 4 del quadro A);
- presentazione della dichiarazione per l'identificazione diretta (casella 1 del quadro A), da parte dei soggetti non residenti che in precedenza abbiano nominato un rappresentante fiscale, ai sensi dell'art. 17, secondo comma, acquisendo pertanto il numero di codice fiscale.

Domicilio estero

Indicare l'indirizzo completo della sede dell'impresa individuale ovvero, per i lavoratori autonomi, l'ubicazione dello studio.

SEZIONE 2: SOGGETTI DIVERSI DALLE PERSONE FISICHE

SEZIONE 2 - SOGGETTI DIVERSI DALLE PERSONE FISICHE	
Dati identificativi	DENOMINAZIONE o RAGIONE SOCIALE
	NATURA GIURIDICA
Sede legale	NUMERO IDENTIFICAZIONE IVA STATO ESTERO
	CODICE FISCALE
Rappresentante	INDIRIZZO COMPLETO (VIA O PIAZZA, NUMERO CIVICO)
	CITTA' STATO ESTERO
Rappresentante	COGNOME
	NOME
Rappresentante	DATA DI NASCITA
	SESSO
Rappresentante	STATO ESTERO O VERO COMUNE ITALIANO DI NASCITA
	PROVINCIA
Rappresentante	CODICE FISCALE
	INDIRIZZO COMPLETO (VIA O PIAZZA, NUMERO CIVICO)
Rappresentante	CITTA' STATO ESTERO

La presente sezione deve essere compilata dai soggetti diversi dalle persone fisiche (società, enti ecc.).

Dati identificativi

DENOMINAZIONE O RAGIONE SOCIALE: deve essere riportata senza alcuna abbreviazione, ad eccezione della natura giuridica che deve essere sempre indicata in forma contratta. Per denominazioni particolarmente lunghe devono essere eliminati titoli onorifici, professionali e simili eventualmente presenti.

NATURA GIURIDICA: deve essere indicato il codice desunto dalla seguente tabella:

TABELLA NATURA GIURIDICA

30. Società semplici, irregolari e di fatto
31. Società in nome collettivo
32. Società in accomandita semplice
33. Società di armamento
34. Associazioni fra professionisti
35. Società in accomandita per azioni
36. Società a responsabilità limitata
37. Società per azioni
38. Consorzi
39. Altri enti ed istituti
40. Associazioni riconosciute, non riconosciute e di fatto
41. Fondazioni
42. Opere pie e società di mutuo soccorso
43. Altre organizzazioni di persone e di beni
44. Trust

NUMERO DI IDENTIFICAZIONE IVA STATO ESTERO: il campo deve essere in ogni caso compilato dai soggetti residenti in altro Stato membro dell'Unione Europea, indicando il numero di identificazione ai fini IVA attribuito dallo Stato di appartenenza ovvero altro numero identificativo attribuito.

CODICE FISCALE: il campo deve essere sempre compilato qualora il soggetto non residente sia già in possesso del numero di codice fiscale e in ogni caso nelle ipotesi di:

- presentazione della dichiarazione di variazione dati (casella 2 del quadro A);
- presentazione della dichiarazione di cessazione attività (casella 3 del quadro A);
- richiesta duplicato del certificato di partita IVA (casella 4 del quadro A);
- presentazione della dichiarazione per l'identificazione diretta (casella 1 del quadro A), da parte dei soggetti non residenti che in precedenza abbiano nominato un rappresentante fiscale, ai sensi dell'art. 17, secondo comma, acquisendo pertanto il numero di codice fiscale.

Sede legale

INDIRIZZO: indicare l'indirizzo completo della sede legale.

Rappresentante

Indicare i dati identificativi nonché la residenza anagrafica estera del rappresentante legale.

Il campo codice fiscale deve essere compilato se il rappresentante è già in possesso del numero di codice fiscale.

QUADRO C - ATTIVITÀ ESERCITATA

QUADRO C		
ATTIVITÀ ESERCITATA	CODICE ATTIVITÀ	DESCRIZIONE ATTIVITÀ

Nel presente quadro deve essere indicata l'attività esercitata abitualmente nello Stato estero di stabilimento.

CODICE ATTIVITÀ: deve essere indicato il codice dell'attività svolta desunto dalla classificazione delle attività economiche vigente al momento della presentazione del modello, disponibile presso gli uffici locali dell'Agenzia delle entrate e nei siti Internet dell'Agenzia delle entrate www.agenziaentrate.gov.it e del Ministero dell'Economia e delle Finanze www.finanze.gov.it.

DESCRIZIONE ATTIVITÀ: descrivere sinteticamente l'attività effettivamente esercitata.

UFFICIO COMPETENTE DELLO STATO ESTERO

UFFICIO COMPETENTE
DELO STATO ESTERO

Indicare nell'apposito campo l'ufficio dell'amministrazione dello Stato estero competente ad effettuare i controlli sull'attività del contribuente, come previsto dall'art. 35-ter, comma 2, lettera c).

ALLEGATI

ALLEGATI

Nel presente riquadro devono essere indicati tutti i documenti richiesti dall'ufficio e presentati unitamente alla dichiarazione.

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE

FIRMA DELLA
DICHIARAZIONE

Il sottoscritto si impegna ad esibire le scritture contabili entro i termini stabiliti dall'Amministrazione finanziaria italiana, come previsto dall'art. 35-ter, comma 2, lettera e).

DATA

FIRMA DEL DICHIARANTE

La sottoscrizione della dichiarazione deve essere apposta dal contribuente o da chi ne ha la rappresentanza.

Con la sottoscrizione della dichiarazione per l'identificazione diretta, il soggetto non residente assume anche l'impegno ad esibire le scritture contabili entro i termini stabiliti dall'amministrazione finanziaria italiana, come espressamente richiesto dall'art. 35-ter, comma 2, lettera e).

DELEGA

DELEGA

Il sottoscritto

delega il Sig.

nato a

il

a presentare in sua vece il presente modello

DATA

FIRMA DEL DICHIARANTE

Il presente riquadro deve essere compilato se il modello viene presentato a mezzo di persona incaricata.

In tal caso la persona incaricata è tenuta ad esibire all'ufficio, oltre al proprio documento, un documento del delegante. Se il documento del delegante è in copia fotostatica, questa deve essere consegnata all'ufficio.

RIMBORSI IVA AI SOGGETTI NON RESIDENTI

Nei confronti degli operatori (imprese o professionisti) non residenti e privi di rappresentante fiscale/identificazione diretta, al fine di evitare che siano “percossi” dall’Iva pagata all’estero nella effettuazione delle proprie operazioni (e pertanto di essere penalizzati rispetto alle medesime operazioni effettuate nel proprio Paese), è concesso il rimborso dell’Iva assolta a determinate condizioni e con particolari procedure (v. Dir. CEE 77/388).

Il concetto trova una applicazione generalizzata:

- per tutti gli operatori UE e per alcuni extraUE: per le spese sostenute in Italia (art. 38-ter Dpr 633/72)
- per gli operatori residenti: per le spese sostenute in paesi UE e, in alcuni casi, in paesi extraUE.

SOGGETTI INTERESSATI

Sono gli operatori economici (i privati rimangono sempre “incisi” dall’Iva, anche se estera):

- ⇒ domiciliati e **residenti nell’UE**
- ⇒ domiciliati o **residenti in Stati extraUE** con i quali vi sia una **convenzione di reciprocità** (es.: esclusi gli Usa)

➤ **Condizioni:** non abbiano:

- ⇒ una Partita Iva italiana (a causa di identificazione diretta, nomina di un rappresentante fiscale ex art. 17 Dpr 633/72 ovvero di una stabile organizzazione nello Stato italiano)
- ⇒ **non abbiano effettuato operazioni attive rilevanti ai fini Iva in Italia** (RM 18/98 e RM 129/98) e cioè non deve aver posto in essere operazioni che si considerano territoriali ex art. 7) ad eccezione di:
 - prestazioni di trasporto ed accessorie, incluse le prestazioni di trasporto intracomunitario per le quali l’imposta è dovuta dal committente residente nel territorio dello Stato
 - prestazioni di cui all’art. 7 c. 4 lett. d) Dpr 633/72
- ⇒ **l’Iva relativa all’operazione in oggetto sia detraibile in Italia** (es.: l’Italia non rimborsa l’Iva sulle prestazioni alberghiere); non rileva invece la detraibilità nello stato membro di residenza.

Esempio: l’autotrasportatore estero può richiedere il rimborso dell’Iva pagata sui rifornimenti in Italia previa presentazione delle fatture dell’impianto di distribuzione. Si noti che anche gli **autotrasportatori residenti** per il rifornimento di carburante presso le stazioni stradali, possono chiedere il rimborso all’autorità competente del paese estero.

N.B.: relativamente ai principali paesi dell’UE, sono molte le spese con Iva indetraibile in Italia ma detraibile in tali paesi. Tra le spese più frequenti: spese relative alle autovetture: ovunque eccetto Spagna; vitto e alloggio: in Germania e Inghilterra; in generale è poi esclusa la detraibilità sulle cd. “spese voluttuarie” (cioè non direttamente inerenti).

MODALITÀ OPERATIVE

Spese rimborsabili: il rimborso spetta relativamente:

• agli acquisti di beni e di servizi fruiti nell’esercizio dell’attività (professionale o d’impresa)
• l’imposta deve essere detraibile ai sensi dell’art. 19 Dpr 633/72
• il soggetto richiedente il rimborso può essere solo il cessionario (del bene o del servizio)
• è escluso il rimborso dell’Iva relativa agli immobili

Nel caso di soggetti che pongono in essere attività che danno luogo a detrazione con altre senza detrazione d’imposta, l’Iva è rimborsata limitatamente al corrispondente pro-rata (Corte Europea sent. del 27/7/2000).

PRINCIPALI NOVITÀ dal 2010

Paesi UE

- ⇒ **procedura telematica:** la precedente procedura cartacea è sostituita da un più celere procedura telematica
- ⇒ presentazione dell’istanza allo Paese membro del rimborso **per il tramite dello Stato membro di stabilimento** (non più direttamente ai diversi Ufficio Iva dei paesi esteri interessati):
 - **per soggetti passivi residenti in Italia:** l’istanza andrà inviata **all’Agenzia Entrate** (probabilmente al Contro operativo di Pescara)
 - l’Agenzia delle Entrate successivamente *girerà* le richieste agli uffici competenti i vari Paesi membri.

Esempio: l'autotrasportatore italiano che si reca spesso in Europa per lavoro, non si troverà più a dover inoltrare tante istanze quanti sono i Paesi UE presso i quali ha fatto rifornimento di carburante (con l'incombenza di conoscere l'indirizzo preciso dell'ufficio competente estero), ma accorperà tutto in una domanda telematica all'Agenzia Entrate, la quale si interpone quale interlocutore unico.



Nota: ciò consentirà agli **studi professionali di procedere agevolmente ad inviare le istanze per conto dei propri clienti**, in luogo di dirottarli, come avviene ordinariamente oggi, presso le Agenzie specializzate (di norma case di spedizione).

⇒ **tempistica certa e uniforme del rimborso:**

- entro 4 mesi** dalla ricezione, lo Stato membro del rimborso comunica al contribuente la decisione di **approvare o respingere** la richiesta di rimborso;
- se lo Stato membro del rimborso **accetta** la richiesta, il rimborso deve essere versato al più tardi **entro i successivi 10 giorni lavorativi**.
- non serve allegare le fatture in originale** (le quali andranno tenute a disposizione)



Nota: il controllo dovrebbe spettare in primo luogo al Paese membro di stabilimento; solo su richiesta di eventuali approfondimenti, il Paese membro chiederà conto dell'operazione (presumibilmente richiedendo la produzione di tutta la documentazione).

Paesi ExtraUE

Come detto, il meccanismo del rimborso dell'Iva applicabile ai soggetti Iva residenti in Paesi extra-UE con i quali vige il cd. "principio di reciprocità".

Anche con tali paesi sarà introdotta la procedura telematica, per quanto l'armonizzazione delle procedure potrebbe richiedere delle modifiche ed una tempistica diversa rispetto ai paesi UE.

ALTRE REGOLE - RIMBORSO DELL'ITALIA AI SOGGETTI NON RESIDENTI

Periodicità: il rimborso va richiesto relativamente ad operazioni effettuate in un periodo non inferiore alternativamente:

- ⇒ ad un trimestre
- ⇒ ad un anno

Termine: il rimborso va richiesto entro il termine perentorio del **30 giugno dell'anno successivo**

Importo minimo: **25 Euro** per il rimborso annuale; 200 Euro per quello trimestrale (se il credito trimestrale è inferiore al minimo, si cumula con quello del trimestre successivo)

Sede legale e sede amministrativa: è escluso da rimborso il soggetto con sede legale in paese extraUE non convenzionato con l'Italia, anche se abbia una sede amministrativa sul territorio italiano (CTC sent. 2677/96)

Riaddebito di costi: il rimborso è possibile anche quando un soggetto residente riaddebiti dei costi sostenuti per conto o in nome di un soggetto non residente; in tal caso, tuttavia, occorre che il riaddebito rientri nell'ambito di un servizio più ampio reso dal soggetto residente - e non si configuri pertanto un mero contratto di "commissione" - (RM 149/99).



N.B.: ogni stato disciplina con proprio regolamento le procedure per accedere al rimborso; per quanto riguarda l'Italia, il regolamento attuativo è contenuto nel DM 20.05.1982 (v. CM 64351942 del 3/08/82).

TRASPORTATORI ED AUTOVEICOLI

- ⇒ **Rimborso delle spese per carburanti:** i distributori di carburante devono rilasciare, su richiesta al momento del rifornimento, la fattura agli autotrasportatori non residenti (Dpr 444/97). Solo questa, infatti, legittima la richiesta di rimborso dell'Iva.
- ⇒ **Rimborso dell'Iva sugli autoveicoli:** nel caso di cessione di autoveicoli di tipo commerciale (in Italia non è detraibile l'Iva sulle autovetture) il rimborso è esperibile solo se il veicolo viene immatricolato per la prima volta in uno stato membro e non in Italia (RM 101/96).

CONTABILITÀ

L'Iva pagata all'estero si ritiene vada considerata un "credito" e non un costo (il relativo rimborso poi sarà una posta finanziaria e non una sopravvenienza, salvo il caso di mancata effettuazione dello stesso).

UFFICI COMPETENTI PER SINGOLO STATO

Uffici preposti rimborso IVA a soggetti non residenti (8ª e 13ª direttiva)	Uffici informazioni per i soggetti non residenti	Uffici preposti rimborso IVA a soggetti non residenti (8ª e 13ª direttiva)	Uffici informazioni per i soggetti non residenti
Austria Finanzamt Graz-Stadt Referat für ausländische Unternehmer Conrad von Hötzendorfstrasse 14-18 8018 GRAZ Tel. (+43) (316) 8810 Fax (+43) (316) 817608 Belgique Bureau Central de TVA pour assujettis étrangers-Remboursement Tour Sablon-25° étage - Rue Stevens 7 1000 BRUXELLES Tel. (+32) (2) 5525977-5525982 Fax (+32) (2) 5525542 Danimarca Told-og Skatteregion Sonderborg Hilmar Finsens Gade 18 6400 SONDERBORG Tel. (+45) 74127300 Fax (+45) 74422809 Finlandia Uudenmaan verovirasto Yritysverotoimisto PL 34 00052 VEROTUS Tel. (+358) (9) 73114311 Fax (+358) (9) 73114392 Francia Direction Générale des Impôts Service de remboursement de la TVA aux assujettis établis à l'étranger 10, Rue d'Uzès 75080 PARIS CEDEX 02 Tel. (+33) (1) 44822540 (+33) (1) 44822541 Fax (+33) (1) 40410536 Germania Bundesamt für Finanzen Friedhofstraße 1 53225 BONN Tel. (+49) (228) 4060 Fax (+49) (228) 4062661 Gran Bretagna HM Custom and Excise VAT Overseas Repayment Unit Custom House PO Box 34 LONDON DERRY BT 48 7AE Northern Ireland Tel (+44) (2871) 376200 Fax (+44) (2871) 372520 Grecia Ministry of Finance 14th Directorate of VAT Sina 2-4 10672 ATHENS Tel. (+30) (1) 3647203 Fax (+30) (1) 3645413	Austria Finanzamt Graz-Stadt Referat für ausländische Unternehmer Conrad von Hötzendorfstrasse 14-18 8018 GRAZ Tel. (+43) (316) 8810 Fax (+43) (316) 817608 Belgique Bureau Central de TVA pour assujettis étrangers-Renseignements, Contrôle Tour Sablon-24° étage - Rue Stevens 7 1000 BRUXELLES Tel. (+32) (2) 5525933-5525934 Fax (+32) (2) 5525541 Danimarca Told-og Skattestyrelsen Hermodsgade 8 2200 KØBENHAVEN Tel. (+45) 35877300 Fax (+45) 31859094 Finlandia Uudenmaan verovirasto Yritysverotoimisto PL 32 00052 VEROTUS Tel. (+358) (9) 73114327 Fax (+358) (9) 73114700 Francia Direction Générale des Impôts Bureau de gestion de la fiscalité professionnell 86-92, Allée de Bercy, Télédéc 971 75074 PARIS CEDEX 12 Tel. (+33) (1) 53181113 Fax (+33) (1) 53189501 Germania Bundesamt für Finanzen Friedhofstraße 1 53225 BONN Tel. (+49) (228) 4060 Fax (+49) (228) 4062661 Gran Bretagna HM Custom and Excise Aberdeen VAT Office Custom House 28 Guild Street ABERDEEN AB9 2DY Tel (+44) (1224) 844844 Fax (+44) (1224) 844611 Grecia Ministry of Finance 14th Directorate of VAT Sina 2-4 10672 ATHENS Tel. (+30) (1) 3647203 Fax (+30) (1) 3645413	Irlanda The Revenue Commissioners VAT Repayment Section Government Offices ENNIS County Clare Tel. (+353) (65) 41200 Fax (+353) (65) 40394 Italia Ufficio Entrate di Roma 6 Via Canton, n. 20 00144 ROMA Tel. (+39) (06) 52074217 (+39) (06) 52090223 Fax (+39) (06) 5203907 Lussemburgo Administration de l'Enregistrement et des Domaines Bureau d'imposition XI 17, Avenue Guillaume BP 31 2010 LUXEMBOURG Tel. (+352) 449051 (switch board) (+352) 44905455 (Bureau XI) Fax (+352) 250796 (Bureau XI) Paesi Bassi Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland Postbus 2865 6401 DJ HEERLEN Tel. (+31) (45) 5736666 Fax (+31) (45) 5736684 Portogallo Direcção-Geral das Contribuições e Impostos Direcção de Serviços de Reembolsos do IVA Avª João XXI, 76, Apartado 8220 1802 LISBOA Codex Tel. (+351) (1) 7950102 Fax (+351) (1) 7938113 Spagna Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria Dependencia Regional de Gestión Sección de Regímenes Especiales C/. Guzmán el Bueno, 139, Planta 1a 28071 MADRID Tel. (+34) (1) 5826739 Fax (+34) (1) 5826757 Svezia Särskilda Skattekontoret 77183 LUDVIKA Tel. (+46) (240) 87000 Fax (+46) (240) 10340	Irlanda Taxes Central Registration Office Arus Brugha 9/15 Upper O'Connell Street DUBLIN Tel. (+353) (1) 8746821 Fax (+353) (1) 8746078 Italia Ministero delle Finanze Segretariato Generale Ufficio Relazioni Internazionali Viale dell'Aeronautica, 122 00144 ROMA Tel. (+39) (06) 5912983 Fax (+39) (06) 5912971 Lussemburgo Administration de l'Enregistrement et des Domaines Bureau d'imposition 10 7, Rue de Plébiscite BP 31 2010 LUXEMBOURG Tel. (+352) 449051 (switch board) (+352) 44905451 (Bureau 10) Fax (+352) 291193 (Bureau 10) Paesi Bassi Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland Postbus 2865 6401 DJ HEERLEN Tel. (+31) (45) 5736666 Fax (+31) (45) 5736684 Portogallo Serviço de Administração do IVA Avª João XXI, 76, 1000 LISBOA Tel. (+351) (1) 7936673 Fax (+351) (1) 7936528 Spagna - Tel. (+34) 901 335533 (Información básica) - Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) C/. Infanta Mercedes, n. 37 28071 MADRID Tel. (+34) (91) 5838976 Fax (+34) (91) 5838808 Svezia Skattemyndigheten i Stockholms län Skattekontor rik 10661 STOCKHOLM Tel (+46) (8) 6941000 Fax (+46) (8) 6435230

MODELLO PER IL RIMBORSO DELL'IVA ASSOLTA IN ITALIA (valido fino ad approvazione della nuova modulistica)

MOD. IVA 79

ISTRUZIONI PER LA COMPILAZIONE

- A. L'istanza deve essere compilata su un modello stampato in una delle lingue ufficiali delle Comunità europee; il modello deve però essere redatto nella lingua dello Stato nel quale viene chiesto il rimborso.
- B. L'istanza deve essere compilata in stampatello e deve essere presentata, entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello cui si riferisce la richiesta, al servizio competente dello Stato destinatario (vedi D).
- C. Se noto deve essere indicato il numero di registrazione IVA precedentemente attribuito nello Stato nel quale viene richiesto il rimborso.
- D. La domanda dev'essere presentata presso gli uffici competenti, rispettivamente:
- per l'Austria: Finanzamt Graz-Stadt - Referat für ausländische Unternehmer - Conrad von Hötzendorfstrasse 14-18 - 8018 GRAZ - Tel. (+43) (316) 8810 - Fax (+43) (316) 817608
 - per il Belgio: Bureau Central de TVA pour assujettis étrangers-Remboursement - Tour Sablon-25^e étage - Rue Stevens 7 - 1000 BRUXELLES - Tel. (+32) (2) 5525977-5525982 - Fax (+32) (2) 5525542
 - per la Danimarca: Told-og Skatteregion Sønderborg - Hilmar Finsens Gade 18 - 6400 SONDERBORG - Tel. (+45) 74127300 - Fax (+45) 74422809
 - per la Finlandia: Uudenmaan verovirasto - Yritysverotoimisto - PL 34 - 00052 VEROTUS - Tel. (+358) (9) 73114311 - Fax (+358) (9) 73114392
 - per la Francia: Direction Générale des Impôts - Service de remboursement de la TVA aux assujettis établis à l'étranger - 10, Rue d'Uzès - 75080 PARIS CEDEX 02 - Tel. (+33) (1) 44822540 (+33) (1) 44822541 - Fax (+33) (1) 40410536
 - per la Germania: Bundesamt für Finanzen - Friedhofstraße 1 - 53225 BONN - Tel. (+49) (228) 4060 - Fax (+49) (228) 4062661
 - per la Gran Bretagna: HM Customs and Excise - VAT Overseas Repayment Unit - Customs House - PO Box 34 - LONDONDERRY BT 48 7AE - Northern Ireland - Tel (+44) (2871) 376200 - Fax (+44) (2871) 372520
 - per la Grecia: Ministry of Finance - 14th Directorate of VAT - Sina 2-4 - 10672 ATHENS - Tel. (+30) (1) 3647203 - Fax (+30) (1) 3645413
 - per l'Irlanda: The Revenue Commissioners - VAT Repayment Section - Government Offices - ENNIS - County Clare - Tel. (+353) (65) 41200 - Fax (+353) (65) 40394
 - per l'Italia: Centro Operativo di Pescara - 65100 Pescara - Via Rio Sparto n. 21 Tel. 085 5772369 - 085 5772318 - 085 5772319 Fax 085 5772325 - 085 52145
 - per il Lussemburgo: Administration de l'Enregistrement et des Domaines - Bureau d'imposition XI - 17, Avenue Guillaume - BP 31 - 2010 LUXEMBOURG - Tel. (+352) 449051 (switch board) - (+352) 44905455 (Bureau XI) - Fax (+352) 250796 (Bureau XI)
 - per i Paesi Bassi: Belastingdienst/Particulieren/ - Ondernemingen buitenland - Postbus 2865 - 6401 DJ HEERLEN - Tel. (+31) (45) 5736666 - Fax (+31) (45) 5736684 -
 - per il Portogallo: Direcção-Geral das Contribuições e Impostos - Direcção de Serviços de Reembolsos do IVA - Av.ª João XXI, 76, Apartado 8220 - 1802 LISBOA Codex - Tel. (+351) (1) 7950102 - Fax (+351) (1) 7938113
 - per la Spagna: Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria - Dependencia Regional de Gestión - Sección de Regímenes Especiales - C/ Guzmán el Bueno, 139, Planta 1a - 28071 MADRID - Tel. (+34) (1) 5826739 - Fax (+34) (1) 5826757
 - per la Svezia: Särskilda Skattekontoret - 77183 LUDVIKA - Tel. (+46) (240) 87000 - Fax (+46) (240) 10340
- E. L'istanza deve riferirsi ad acquisti di beni o servizi fatturati o ad importazioni effettuate in un periodo non inferiore a un trimestre solare né superiore a un anno solare. L'istanza può tuttavia riferirsi ad un periodo inferiore ad un trimestre qualora tale periodo costituisca il saldo di un anno. L'istanza può riguardare anche fatture non oggetto di domande precedenti e relative ad operazioni effettuate nel corso dell'anno solare in questione.
- F. Il richiedente deve indicare al punto 9 a) del modello, la natura dell'attività per la quale ha acquistato i beni e servizi cui si riferisce l'istanza di rimborso (ad esempio: partecipazione all'esposizione internazionale di dal al; stand n.; o trasporto internazionale di merci da a in data).
- G. All'istanza deve essere allegato un attestato rilasciato dall'amministrazione dello Stato membro nel quale risiede il richiedente, dal quale risulti la qualità di soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto in tale Stato. Tuttavia quando l'ufficio di cui al punto D è già in possesso di un attestato, il richiedente non deve più fornire uno nuovo durante il periodo di un anno a decorrere dalla data del rilascio del primo attestato.
- H. All'istanza devono essere allegati gli originali delle fatture o dei documenti d'importazione comprovanti l'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto di cui si chiede il rimborso.
- I. l'importo chiesto a rimborso non può essere inferiore a:
 - 200 € (Euro) se il periodo cui esso si riferisce è inferiore a un anno solare ma pari o superiore a tre mesi
 - 25 € (Euro) se il periodo cui esso si riferisce è di un anno solare ovvero inferiore a tre mesi, qualora tale periodo costituisca il saldo di un anno solare.
- L. Le prestazioni di trasporto non imponibili sono quelle effettuate nel quadro del traffico internazionale di beni, in particolare - a determinate condizioni - le prestazioni di trasporto connesse con il transito, l'esportazione o l'importazione di beni.
- M. I rimborsi ottenuti irregolarmente sono passibili delle sanzioni previste dalla legislazione dello Stato che ha effettuato il rimborso.

MODULARIO ENTRATE-004	 AGENZIA DELLE ENTRATE	MOD. IVA 79
		

ISTANZA DI RIMBORSO DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO DA PARTE DEI SOGGETTI NON RESIDENTI

Servizio
competente
destinatario
dell'istanza

	PROT. UFFICIO N. IL FUNZIONARIO
--	--

È la prima richiesta di rimborso? ☐ SI ☐ NO	
Se noto indicare il numero di Registrazione IVA in precedenza attribuito 	

Barrare →
la casella che
interessa

1	Cognome e nome o ragione sociale del richiedente	
	Via e numero civico	
	Codice postale, località, Stato	
2	Attività esercitata dal richiedente	
3	Ufficio fiscale e numero di registrazione IVA nello Stato in cui il richiedente ha la sede, il domicilio o la residenza abituale	
4	Periodo cui si riferisce la richiesta di rimborso	mese dal anno mese al anno
5	Importo totale (in cifre) chiesto a titolo di rimborso (distinta all'interno)	
6	Il richiedente chiede il rimborso dell'importo di cui alla casella n. 5 secondo le modalità indicate nella casella n. 7	
7	Modo di pagamento richiesto Conto bancario ☐ Conto postale ☐	
	Numero di conto	Codice dell'organismo finanziario
	Intestato a	
	Denominazione e indirizzo dell'organismo finanziario	
8	N. degli allegati: Fatture: Documenti d'importazione:	
9	Il richiedente dichiara: a) Che i beni o servizi elencati all'interno della presente richiesta sono stati acquistati in qualità di soggetto passivo in occasione di:	
	b) di non aver effettuato durante il periodo cui si riferisce la presente richiesta nel paese nel quale è chiesto il rimborso: ☐ alcuna cessione di beni o prestazione di servizi	
	c) di aver effettuato unicamente: ☐ prestazioni di servizi per le quali l'imposta è a carico del destinatario; ☐ talune prestazioni di trasporto non imponibili e prestazioni di servizi accessorie a tali prestazioni di trasporto;	
	d) che le informazioni fornite nella presente richiesta rispondono a verità	
	Il richiedente si impegna a restituire le somme indebitamente ricevute	

Barrare →
la casella che
interessa

.....
Località

.....
Data

.....
Firma

[illegible]

MODELLI INTRASTAT – NOVITA' 2010

A partire dall'1/1/93 le formalità relative alle operazioni comunitarie vengono segnalate dagli operatori attraverso la presentazione di elenchi riepilogativi degli acquisti e delle cessioni da e nei confronti di altri operatori economici di Paesi dell'UE.

I modelli utilizzati, approvati con DM 27.10.2000 (elenchi in Euro) e DM 21/11/1992 (in Lire), sono i seguenti:

NOVITA' 2010 – PRESTAZIONI DI SERVIZIO NELL'INTRASTAT

Dal 2010 l'Intrastat considera anche le prestazioni di servizi; più in particolare:

- ❖ **includerà**: le prestazioni di servizi **territoriali nel paese del committente** e pertanto:
 - **in generale**: **quelle verso operatori UE** che "assolvono" l'IVA nel proprio Stato con applicazione del *reverse charge*
 - sia quali operazioni attive (servizi prestati) che passive (servizi ricevuti).
- ❖ **non conterrà**: le **operazioni territoriali nel paese del prestatore** e pertanto:
 - sempre **quelle verso i soggetti "privati"** o assimilati
 - alcuni servizi verso soggetti passivi nei casi di deroga

NUOVI SOGGETTI OBBLIGATI: sono pertanto obbligati alla presentazione degli elenchi riepilogativi:

1. i **soggetti passivi IVA** (società, imprenditori o professionisti) **che effettuano cessioni o acquisti** di beni con soggetti passivi d'imposta in altri Paesi dell'UE;
2. i **soggetti passivi IVA** (società, imprenditori o professionisti) **che prestano o ricevono prestazioni di servizi** con soggetti passivi d'imposta in altri Paesi dell'UE;
3. gli **enti non commerciali** (senza partita Iva) che effettuano acquisti intracomunitari soggetti all'imposta.

Esempio: il sig. Rossi, autotrasportatore, dovrà presentare l'Intrastat (fino ad oggi a lui sconosciuto)

- dovendo riepilogare i trasporti effettuati verso soggetti passivi UE (non imponibili art. 40 DL 331/93)
- non anche quelli commissionati da "privati" UE (che continuerà a fatturare con l'Iva italiana)

Nota: l'Intrastat diviene obbligatorio:

- non solo per tutte le attuali **"prestazioni di servizi intracomunitarie"** dell'art. 40 DL 331/93 (trasporti, prestazioni accessorie ai trasporti e lavorazioni intracomunitarie)
- ma **anche per tutte le altre prestazioni di servizi** per le quali l'IVA è assolta con il meccanismo del *"reverse charge"* da parte del committente comunitario (con riferimento ai committenti italiani, sono le operazioni per le quali l'art. 7 dispone che l'operazione è territoriale in Italia e va pertanto "autofatturata" dal committente ove si tratti di soggetto con Partita Iva)
- ad **esclusione delle prestazioni non imponibili** perché rivolti a paesi extraUE.

PROROGA: i singoli Paesi membri potranno non introdurre fin dal 1 gennaio 2010 tali obblighi, recependo in modo progressivo i precetti delle direttive UE.

Per quanto attiene l'Italia è certa una **proroga (probabilmente di 6 mesi, facendo slittare i primi Intra-servizi a luglio 2010)**; attualmente infatti non è neppure disponibile la modulistica definitiva, né il sistema informatico per acquisire i flussi di informazioni.



NUOVA MODULISTICA

Oltre ai modelli ordinari, si aggiungono:

- ⇒ mod. Intra1-quater: per i servizi prestati
- ⇒ mod. Intra2-quater: per i servizi ricevuti

ed i mod. Intra-quinquies per le relative rettifiche

Dati da comunicare: con riferimento ai servizi resi o ricevuti, vanno indicati i seguenti dati:

• codice ISO e codice IVA dell'acquirente e del fornitore	• codice servizio
• ammontare dell'operazione in euro	• modalità di erogazione
• ammontare dell'operazione in valuta (solo per i servizi ricevuti)	• modalità di incasso
• numero e data della fattura emessa / ricevuta	• paese di pagamento

MODELLI INTRASTAT DAL 2010

Cessioni

- ☐ Intra - 1 riguardante i dati anagrafici dell'operatore nazionale e dell'eventuale soggetto delegato, nonché i dati riassuntivi dell'elenco delle cessioni
- ☐ Intra - 1 bis elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie di beni
- ☐ Intra - 1 ter elenco riepilogativo delle rettifiche delle cessioni relative a periodi precedenti
- ☐ Intra - 1 quater riguardante le prestazioni di servizi resi in reverse charge
- ☐ Intra - 1 quinquies riguardante le rettifiche delle prestazioni di servizi resi in reverse charge

Acquisti

- ☐ Intra - 2 riguardante i dati anagrafici dell'operatore nazionale e dell'eventuale soggetto delegato, nonché i dati riassuntivi dell'elenco degli acquisti
- ☐ Intra - 2 bis elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari di beni
- ☐ Intra - 2 ter elenco riepilogativo delle rettifiche degli acquisti relativi a periodi precedenti
- ☐ Intra - 2 quater riguardante le prestazioni di servizi ricevuti in reverse charge
- ☐ Intra - 2 quinquies riguardante le rettifiche delle prestazioni di servizi ricevuti in reverse charge

PERIODICITÀ DI PRESENTAZIONE - DAL 2010

CESSIONI UE	FINO AL 2009	DAL 2010
fino a 40.000 euro	annuale	trimestrale
fino a 50.000 euro	trimestrale	
da 50.001 a 250.000 euro		mensile
superiore a 250.000 euro		

ACQUISTI UE	FINO AL 2009	DAL 2010
fino a 50.000 euro	annuale	trimestrale
da 50.001 a 180.000 euro		mensile
superiore a 180.000 euro		



Note: è soppressa:

- la periodicità annuale
- la diversa periodicità tra acquisti e vendite (che diviene uguale a quella sui servizi)

VARIAZIONE INFRANNUALE DI PERIODICITÀ

La periodicità cambia in corso d'anno; dal 2010, se in corso d'anno:

- i contribuenti che hanno periodicità **trimestrale superano € 50.000**
- la presentazione mensile dovrà avvenire **a partire dal trimestre successivo** a quello in cui la soglia è superata
- con riferimento sia alle cessioni che agli acquisti (di beni e/o servizi)

N.B.: con il primo nuovo elenco si dovranno riportare (non vi è una forma ma si consiglia in forma cartacea) anche le operazioni effettuate nei periodi precedenti.

Esempio1: una ditta ha effettuato nel 2009 acquisti UE per € 30.000 (periodicità trimestrale, posto che l'annuale è soppressa); nel corso del 2010 a febbraio consegue un monte acquisti per un totale di € 60.000: dal 19 Aprile 2010 presenta l'Intrastat con cadenza mensile (presenta il primo Intra 2-bis). Invia alle Dogane un prospetto cartaceo contenente le operazioni effettuate dal gennaio fino a febbraio 2010 (meglio se suddivise per mese).

Esempio2: la stessa ditta ha periodicità trimestrale in cessione; a luglio 2010 consegue un monte cessioni per un totale di € 60.000: dal 19 ottobre 2010 presenta l'Intrastat con cadenza mensile (presenta il primo Intra 1-bis), e Invia alle Dogane un un prospetto cartaceo contenente tutte le operazioni effettuate da gennaio fino a giugno 2010.

- **INIZIO ATTIVITÀ DI SCAMBI COMUNITARI:** in caso di inizio dell'attività di scambi comunitari in corso d'anno, i termini di presentazione dei modelli Intra sono **definiti in via presuntiva, sulla base degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie che si prevede di realizzare nell'anno in corso** (CM del 05/02/93 n.39). Detta disposizione si applica anche a chi richiede partita Iva nel corso dell'anno.

La CM 13 del 23/02/94, dopo aver confermato detta regola di presentazione dei modelli Intrastat per chi inizia l'attività di scambi comunitari, afferma che "ai fini della valutazione della presunzione è evidente che non può non tenersi conto delle cessioni e degli acquisti intracomunitari effettuati nel corso del **primo** dei singoli periodi di riferimento (mensile o trimestrale) per i quali sono stabilite le diverse cadenze di presentazione degli elenchi".

- **OPZIONE:** in entrambi i casi, il soggetto che rientri in una fascia "inferiore" può adempiere con periodicità della fascia superiore (nel frontespizio andrà indicata la periodicità prescelta, non quella "naturale"):
- 1) trimestrali: possono presentare i modelli con cadenza mensile
 - 2) annuali: possono presentare i modelli con cadenza trimestrale ovvero mensile

ATTENZIONE: prima di esercitare l'opzione per periodicità superiori occorre considerare che:

- ⇒ **vanno automaticamente adempiuti gli obblighi connessi** (pertanto nel caso si opti per una periodicità mensile diviene obbligatorio compilare anche la parte statistica; in deroga, tuttavia, il soggetto potrà non compilare detta parte nel caso di presentazione degli elenchi ai soli fini statistici – es. lavorazioni UE)
 - ⇒ l'opzione è **vincolante per almeno un anno**.
- In tal senso la CM 60/99, a chiarimento delle disposizioni del Dpr 10 del 7.01.1999.



ATTENZIONE: la periodicità di presentazione degli elenchi riepilogativi **può essere diversa tra gli Intra relativi agli acquisti e quelli relativi alle cessioni**, in virtù del diverso ammontare degli acquisti e delle cessioni effettuate nel periodo d'imposta precedente.

Esempio:

Acquisti intracomunitari 2009:	€.	30.000
Cessioni intracomunitarie 2009:	€.	100.000

- per gli **acquisti intracomunitari** la "periodicità" provvisoria nel 2010 sarà **trimestrale**
- per le **cessioni intracomunitarie** sarà nel 2010 provvisoriamente **mensile**

TERMINI DI PRESENTAZIONE - DAL 2010

Modelli Intrastat dal 2010: sono fissati come segue:

TERMINI	FINO AL 2009	DAL 2010
annuali	31/01 dell'anno successivo	entro il 19 del mese successivo al trimestre
trimestrali	30/04; 31/07; 31/10; 31/01 anno succ.	
mensili	entro il 20 del mese successivo	entro il 19 del mese successivo

Se il giorno della scadenza è festivo la presentazione è prorogata al primo giorno lavorativo successivo.

MODELLI INTRASTAT 2009: rimangono i precedenti termini (mensili al 20/01/2010; altri al 31/01/2010).

MODALITÀ DI PRESENTAZIONE - DAL 2010

Si modificano anche le modalità di presentazione:



- ⇒ **esclusivamente in via telematica** (anche avvalendosi spedizionieri, commercialista, ecc.)
- ⇒ **essendo soppressa** la possibilità di presentare il **supporto cartaceo e/o floppy disk**.

PERIODO SENZA EFFETTUAZIONE DI OPERAZIONE: se non si pone in essere alcuna operazione comunitaria (di cessione o di acquisto) non vi è alcun obbligo di presentazione del relativo modello Intrastat.

BOZZE MINISTERIALI ANCORA IN VIA DI APPROVAZIONE**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	6	7	8	9	10	11
TOTALE									


**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 VAUTA	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
TOTALE										


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

Mod. INTRA-1 Quinquies

SEZIONE 4. RETTIFICHE AI SERVIZI RESI INDICATI IN SEZIONI 3 DI PERIODI PRECEDENTI

 PERIODO MESE TRIMESTRE ANNO 20 PARTITA IVA

P R O G R.	SEZIONE 3 DA RETTIFICARE				ACQUIRENTE		AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN EURO	RIFERIMENTO FATTURA		CODICE SERVIZIO	MODALITA' DI EROGAZIONE	MODALITA' DI INCASSO	PAESE DI PAGAMENTO
	SEZIONE DOGANALE	ANNO	PROTOCOLLO DICHIARAZIONE	PROGR. SEZ. 3	STATO	CODICE IVA		NUMERO	DATA				
1	2	3	4	5	6	7	8	10	11	12	13	14	15
TOTALE													


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

Mod. INTRA-2 Quinquies

SEZIONE 4. RETTIFICHE AI SERVIZI RICEVUTI INDICATI IN SEZIONI 3 DI PERIODI PRECEDENTI

 PERIODO MESE TRIMESTRE ANNO 20 PARTITA IVA

P R O G R.	SEZIONE 3 DA RETTIFICARE				FORNITORE		AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN EURO	AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN VAUTA	RIFERIMENTO FATTURA		CODICE SERVIZIO	MODALITA' DI EROGAZIONE	MODALITA' DI INCASSO	PAESE DI PAGAMENTO
	SEZIONE DOGANALE	ANNO	PROTOCOLLO DICHIARAZIONE	PROGR. SEZ. 3	STATO	CODICE IVA			NUMERO	DATA				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
TOTALE														

PARTE NORMATIVA

Schema di Decreto Legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri in data 12 novembre 2009 concernente la **“Attuazione delle direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE che modificano la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro, nonché il sistema comune dell'IVA per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie”**.

ART. 7 (Territorialità dell'imposta - definizioni)

1. Agli effetti del presente decreto:

- 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;
 - 2) per la Repubblica federale di Germania, l'isola di Helgoland ed il territorio di Bùsingen;
 - 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 Manda 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. ";

ART. 7-bis (Territorialità - Cessioni di beni)

1. 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 assemblati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto.
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. 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.

ART. 7-ter (Territorialità - Prestazioni di servizi)

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.
2. 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:
1.
 - 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.

ART. 7-quater (Territorialità - Disposizioni relative a particolari prestazioni di servizi)

1. 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), 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.

ART. 7-quinquies (Territorialità - Disposizioni relative alle prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili)

1. In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, 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 organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le medesime attività 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.

ART. 7-sexies (Territorialità - Disposizioni speciali relative a talune prestazioni di servizi rese a committenti non soggetti passivi)

1. In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, 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, 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. 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.

ART. 7-septies (Territorialità - Disposizioni relative a talune prestazioni di servizi rese a non soggetti passivi stabiliti fuori della Comunità)

1. In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, 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. ";

Art. 17 Soggetti passivi

1. 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, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo.
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.
3. Nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dalla 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 nella forma prevista 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 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.
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.
- (omissis)

Art. 21 Fatturazione delle operazioni

1. Per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili, o, ferma restando la sua responsabilità, assicura che la stessa sia emessa dal cessionario o dal committente,

ovvero, per suo conto, da un terzo. L'emissione della fattura, cartacea o elettronica, da parte del cliente o del terzo residente in un Paese con il quale non esiste alcun strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza è consentita a condizione che ne sia data preventiva comunicazione all'amministrazione finanziaria e purché il soggetto passivo nazionale abbia iniziato l'attività da almeno cinque anni e nei suoi confronti non siano stati notificati, nei cinque anni precedenti, atti impositivi o di contestazione di violazioni sostanziali in materia di imposta sul valore aggiunto. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono determinate le modalità, i contenuti e le procedure telematiche della comunicazione. La fattura si ha per emessa all'atto della sua consegna o spedizione all'altra parte ovvero all'atto della sua trasmissione per via elettronica.

2. La fattura è datata e numerata in ordine progressivo per anno solare e contiene le seguenti indicazioni:

- a) ditta, denominazione o ragione sociale, residenza o domicilio dei soggetti fra cui è effettuata l'operazione, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti e, relativamente al cedente o prestatore, numero di partita IVA. Se non si tratta di imprese, società o enti devono essere indicati, in luogo della ditta, denominazione o ragione sociale, il nome e il cognome;
- b) natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione;
- c) corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compreso il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'art. 15, n. 2;
- d) valore normale degli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono;
- e) aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro;
- f) numero di partita IVA del cessionario del bene o del committente del servizio qualora sia debitore dell'imposta in luogo del cedente o del prestatore, con l'indicazione della relativa norma;
- f-bis) il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento del cessionario o committente, per le operazioni effettuate nei confronti di soggetti stabiliti nel territorio di un altro Stato membro della Comunità;
- g) data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e numero dei chilometri percorsi, delle ore navigate o delle ore volate, se trattasi di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi, di cui all'art. 38, comma 4, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427; h) annotazione che la stessa è compilata dal cliente ovvero, per conto del cedente o prestatore, da un terzo.

3. Se l'operazione o le operazioni cui si riferisce la fattura comprendono beni o servizi soggetti all'imposta con aliquote diverse, gli elementi e i dati di cui al comma 2, lettere b), c) ed e), devono essere indicati distintamente secondo l'aliquota applicabile. Per le operazioni effettuate nello stesso giorno nei confronti di un medesimo destinatario può essere emessa una sola fattura. In caso di più fatture trasmesse in unico lotto, per via elettronica, allo stesso destinatario da parte di un unico fornitore o prestatore, le indicazioni comuni alle diverse fatture possono essere inserite una sola volta, purché per ogni fattura sia accessibile la totalità delle informazioni. La trasmissione per via elettronica della fattura, non contenente macroistruzioni né codice eseguibile, è consentita previo accordo con il destinatario. L'attestazione della data, l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto della fattura elettronica sono rispettivamente garantite mediante l'apposizione su ciascuna fattura o sul lotto di fatture del riferimento temporale e della firma elettronica qualificata dell'emittente o mediante sistemi EDI di trasmissione elettronica dei dati che garantiscano i predetti requisiti di autenticità e integrità. Le fatture in lingua straniera devono essere tradotte in lingua nazionale a richiesta dell'amministrazione finanziaria e gli importi possono essere espressi in qualsiasi valuta purché l'imposta sia indicata in euro.

4. La fattura è emessa al momento di effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'art. 6. La fattura in formato cartaceo è compilata in duplice esemplare di cui uno è consegnato o spedito all'altra parte. Per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulti da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione ed avente le caratteristiche determinate con decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472, la fattura è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione e contiene anche l'indicazione della data e del numero dei documenti stessi. In tale caso, può essere emessa una sola fattura per le cessioni effettuate nel corso di un mese solare fra le stesse parti. In deroga a quanto disposto nel terzo periodo la fattura può essere emessa entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni limitatamente alle cessioni effettuate a terzi dal cessionario per il tramite del proprio cedente.

5. Nelle ipotesi di cui all'art. 17, secondo comma il cessionario o il committente deve emettere la fattura in unico esemplare, ovvero, ferma restando la sua responsabilità, assicurarsi che la stessa sia emessa, per suo conto, da un terzo.

6. 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, nonché dall'art. 74-ter per le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo. In questi casi 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.

7. Se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relativi sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura.

Le spese di emissione della fattura e dei conseguenti adempimenti e formalità non possono formare oggetto di addebito a qualsiasi titolo.

ART. 38-bis 1 (Rimborso dell'imposta assolta in altri Stati membri della Comunità)

1. I soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato che hanno assolto l'imposta in un altro Stato membro in relazione a beni e servizi ivi acquistati o importati, possono chiederne il rimborso a detto Stato membro presentando un'istanza all'Agenzia delle entrate tramite apposito portale elettronico.
2. L'Agenzia delle entrate provvede ad inoltrare tale richiesta allo Stato membro del rimborso, eccetto i casi in cui, durante il periodo di riferimento del rimborso, il richiedente:
 - a) non ha svolto un'attività d'impresa, arte o professione;
 - b) ha effettuato unicamente operazioni esenti o non soggette che non danno diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi degli articoli 19 e seguenti;
 - c) si è avvalso del regime dei contribuenti minimi di cui ai commi da 96 a 117 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244
 - d) si è avvalso del regime speciale per i produttori agricoli.
3. Nei casi indicati al comma 2 l'Agenzia delle entrate notifica al richiedente il mancato inoltro della richiesta di rimborso. Avverso il provvedimento motivato di rifiuto dell'inoltro è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario.
4. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanarsi entro novanta giorni doli l'entrata in vigore della presente disposizione, è individuato il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate e sono stabilite le modalità ed i termini procedurali per l'applicazione delle disposizioni del presente articolo nonché per la realizzazione dei relativi scambi informativi.

CIRCOLARE N. 58/E del 31 dicembre 2009

OGGETTO: Disciplina IVA del luogo di prestazione dei servizi – Direttiva n. 2008/8/CE del Consiglio del 12 febbraio 2008

INDICE

Premessa

1. Le nuove regole sul luogo di prestazione dei servizi
2. D deroghe ai principi generali di territorialità
- 2.1 D deroghe previste sia per i rapporti B2B che per i rapporti B2C
- 2.1.1 D deroghe già vigenti
- 2.1.2 Nuove fattispecie derogatorie
- 2.2 D deroghe previste esclusivamente per i rapporti B2C
3. Obblighi dei contribuenti

PREMESSA

La Direttiva n. 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008 (di seguito Direttiva Servizi) ha apportato rilevanti modifiche alla Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006 (di seguito Direttiva IVA), per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi. Le nuove regole, che incidono profondamente sulla territorialità delle prestazioni di servizi ai fini IVA, individuando lo Stato in cui una determinata prestazione di servizi deve essere assoggettata ad imposta, si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2010.

Le principali novità introdotte possono essere così sintetizzate:

1. modifica della regola generale del luogo di tassazione dei servizi resi a soggetti passivi, per i quali si passa dal criterio della tassazione nel Paese di stabilimento del prestatore al criterio di tassazione nel Paese di stabilimento del cliente. Al contrario, per le prestazioni rese a privati consumatori si conferma, come regola generale, quella della tassazione nel Paese del prestatore;
 2. conferma di talune deroghe già esistenti (che comportano l'applicazione degli stessi criteri di tassazione sia per le prestazioni rese a soggetti passivi, che a privati consumatori) concernenti a. le prestazioni di servizi relativi ad immobili, b. le prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili c. le prestazioni di trasporto passeggeri;
 3. introduzione di nuove deroghe sia per le prestazioni rese a soggetti passivi che a privati consumatori, con riferimento alle prestazioni di ristorazione e catering, nonché alla locazione a breve termine di mezzi di trasporto;
 4. conservazione di talune deroghe vigenti, limitatamente ai servizi resi a privati consumatori, relative a prestazioni di servizi:
a. di intermediazione, b. di trasporto di beni, c. relative a beni mobili materiali, d. di telecomunicazione, teleradiodiffusione e servizi resi tramite mezzi elettronici;
 5. introduzione di una regola particolare per la locazione a lungo termine di mezzi di trasporto, resa a privati consumatori;
 6. ampliamento della definizione di soggetto passivo ai fini della individuazione della territorialità dei servizi, che comporta che siano considerati tali anche a. gli enti non commerciali (individuati nel diritto interno dall'articolo 4, quarto comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633) anche quando agiscono nell'ambito dell'attività istituzionale, b. gli enti che non svolgono alcuna attività commerciale, ma che risultano già identificati ai fini IVA;
 7. generalizzazione del principio in base al quale il committente nazionale soggetto passivo provvede agli obblighi contabili e di assolvimento dell'imposta per le prestazioni di servizio a lui rese da un soggetto passivo non stabilito e territorialmente rilevanti in Italia.
- Va, inoltre, rilevato che l'articolo 7 della Direttiva Servizi prevede che gli Stati membri adottino i necessari strumenti per conformarsi alle regole sopra descritte a partire dal 1° gennaio 2010.

Al riguardo, occorre anche tener conto che il Consiglio dei Ministri in data 12 novembre 2009 ha proceduto all'esame preliminare del Decreto Legislativo concernente la "Attuazione delle direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE che modificano la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro, nonché il sistema comune dell'IVA per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie". Su tale provvedimento, peraltro, relativamente alle regole generali di tassazione dei servizi, le competenti commissioni della Camera e del Senato non hanno formulato osservazioni particolari.

Ciò stante, considerato che alcune delle disposizioni contenute nella Direttiva Servizi risultano sufficientemente dettagliate e tali da consentire la diretta applicazione almeno per ciò che riguarda le regole generali, nelle more dell'adozione del formale provvedimento di recepimento delle norme comunitarie nell'ordinamento interno, si forniscono di seguito istruzioni operative di massima, sulla base delle norme contenute nella ripetuta direttiva che appaiono oggettivamente suscettibili di immediata applicazione. Ciò allo scopo di evitare che si verifichino fenomeni di doppia tassazione o di detassazione in contrasto con i dettami dell'IVA e con un coerente funzionamento del mercato interno, che potrebbero emergere qualora dal 1° gennaio 2010 in Italia si continuassero ad applicare le previgenti norme.

Si ritiene opportuno, infine, precisare che le norme comunitarie oggetto delle presenti istruzioni costituiscono di fatto un superamento delle vigenti disposizioni nazionali, contenute nel DPR n. 633 del 1972, con particolare riferimento all'articolo 7 e 17, nonché nell'articolo 40, commi 4-bis, 5 e 6 del DL n. 331 del 1993, che risultano incompatibili con le nuove regole dettate dalla Direttiva Servizi.

La scrivente si riserva, comunque, di fornire ulteriori più dettagliati chiarimenti in materia dopo l'introduzione, nell'ordinamento nazionale, delle disposizioni di recepimento della direttiva servizi.

Per una più agevole lettura si fa presente che nel prosieguo si farà riferimento agli articoli della Direttiva IVA (direttiva 2006/112/CE), come emendati dalla Direttiva 2008/8/CE.

1. LE NUOVE REGOLE SUL LUOGO DI PRESTAZIONE DEI SERVIZI

Come anticipato in premessa, la Direttiva Servizi ha modificato le regole relative al luogo delle prestazioni di servizi rese ai soggetti passivi, rendendo di norma tali servizi tassabili nello Stato membro in cui è stabilito il destinatario.

A decorrere dal 1° gennaio 2010, infatti, le prestazioni di servizi cosiddette generiche, per le quali, cioè, non sono previste specifiche deroghe ai criteri di territorialità, rese a soggetti passivi (comunemente detti rapporti *Business to Business* o B2B) si considerano territorialmente rilevanti nel territorio dello Stato se rese a soggetti passivi stabiliti in Italia (c.d. criterio del *luogo del committente* previsto dall'articolo 44 della Direttiva IVA).

Va, tuttavia, considerato che sulla base degli articoli 43 e 44 della Direttiva IVA, ai fini della tassazione delle prestazioni di servizio si considerano sempre soggetti passivi:

- i soggetti che esercitano attività di impresa, arte o professione, per le prestazioni ricevute in relazione a tali attività;
- i soggetti passivi che effettuano, accanto ad operazioni soggette all'imposta, anche operazioni non rientranti nell'ambito del campo applicativo del tributo ai sensi dell'articolo 2 della Direttiva 2006/112/CE. In relazione alla disciplina nazionale, rientrano in tale categoria gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, anche quando agiscono al di fuori della sfera delle attività commerciali o agricole;
- gli enti non soggetti passivi che sono già identificati ai fini del tributo.

Con riferimento alle disposizioni nazionali, rientrano in questo ambito gli enti che, avendo realizzato nel corso dell'anno solare precedente, ovvero nel corso dell'anno, acquisti di beni provenienti da un altro Stato membro per un ammontare superiore a 10.000 euro, sono stati obbligati a chiedere l'attribuzione di un numero di partita IVA, allo scopo di assoggettare ad IVA in Italia tali acquisti intracomunitari (come previsto dall'articolo 38 del D.L. n. 331 del 1993 convertito dalla legge n. 427 del 1993). Sono, altresì, considerati soggetti passivi gli stessi enti che anche al di sotto di tale soglia hanno optato per l'applicazione dell'imposta in Italia sugli acquisti intracomunitari e che a tale motivo dispongono di un numero di partita IVA (articolo 38, comma 6, del D.L. citato). Il fatto stesso di possedere tale numero identificativo, anche se non attribuisce la qualifica di soggetto passivo in senso proprio, fa sì che non debba più distinguersi se il committente ha ricevuto una determinata prestazione nell'ambito della propria attività istituzionale o economica in quanto la tassazione avviene comunque in Italia. E' bene precisare che nei casi predetti tali soggetti, benché assimilati agli operatori economici ai fini della territorialità del tributo, non potranno esercitare il diritto a detrazione in quanto trattasi comunque di acquisti effettuati al di fuori dell'esercizio di attività commerciale.

Di contro, i servizi generici prestati a persone che non sono soggetti passivi o prestati a soggetti passivi per il proprio uso personale o per quello dei propri dipendenti (comunemente detti rapporti *Business to Consumer* o B2C), continuano ad essere assoggettati ad imposizione nel territorio dello Stato se forniti da soggetti passivi stabiliti in Italia (c.d. criterio del *luogo del prestatore* previsto dall'articolo 45 della Direttiva IVA).

Per meglio comprendere l'ambito oggettivo delle nuove disposizioni, si ritiene opportuno fornire una elencazione delle fattispecie che dal 1° gennaio 2010 devono considerarsi tassabili in relazione alla regola del committente, tenuto conto dei profili di diversità che presentano rispetto alle regole vigenti fino al 31 dicembre 2009. A tal fine si precisa che devono considerarsi territorialmente rilevanti in Italia se resi a soggetti passivi (nei sensi sopra detti) stabiliti in Italia e come tali rientranti nell'ambito applicativo dell'IVA:

- i servizi già definiti come generici, ivi compresi quelli complessi e indifferenziati, non individuati (a tutto il 2009) in altre categorie;
- le prestazioni di trasporto di beni, comprendendo in tale ambito i trasporti nazionali, quelli intracomunitari e quelli internazionali;
- le prestazioni rese in attività accessorie ai trasporti di beni (carico, scarico e trasbordo merci);
- le prestazioni di qualsiasi genere su beni mobili materiali, ovunque rese, ed indipendentemente dall'uscita fisica dei beni, al termine della prestazione, dallo Stato in cui la stessa viene eseguita, in particolar modo nel caso di prestazione resa in altro Stato comunitario;
- le prestazioni di intermediazione, ovunque eseguite;
- le locazioni a lungo termine (diverse da quelle a breve termine di cui si dirà più avanti) di mezzi di trasporto;
- le seguenti prestazioni di servizi, già disciplinate dall'articolo 7, quarto comma, lett. d) del DPR n. 633 del 1972, indipendentemente da dove siano materialmente utilizzate:
 - prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto;
 - prestazioni di servizi relative a cessioni di diritti immateriali redevances, royalties, diritti di autore, e simili;
 - prestazioni pubblicitarie;
 - prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale, comprese quelle di formazione e di addestramento del personale;
 - prestazioni di elaborazione e fornitura di dati e simili;
 - prestazioni di interpreti e traduttori;
 - prestazioni di servizi di telecomunicazione, di radiodiffusione e di televisione;
 - prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici;
 - prestazioni relative ad operazioni bancarie, finanziarie e assicurative;
 - prestazioni relative a prestiti di personale;
 - concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, servizio di trasporto o di trasmissione mediante gli stessi e fornitura di altri servizi direttamente collegati;
 - cessioni di contratti relativi alle prestazioni di sportivi professionisti.

E' evidente, che le suddette prestazioni, qualora siano rese a soggetti passivi stabiliti in altri Stati comunitari o in Stati extracomunitari, sono da considerare fuori del campo di applicazione dell'IVA, per carenza del requisito territoriale.

2. DEROGHE AI PRINCIPI GENERALI DI TERRITORIALITÀ.

In deroga ai principi generali enunciati nel precedente paragrafo, la Direttiva Servizi ha introdotto particolari criteri derogatori per alcune categorie di prestazioni, come di seguito descritto.

2.1 Deroghe previste sia per i rapporti B2B che per i rapporti B2C

Si considerano effettuate nel territorio dello Stato, indipendentemente dalla qualifica soggettiva del committente. Al riguardo, come sopra detto, appare opportuno distinguere le fattispecie per le quali già opera una analoga deroga (e per le quali vanno riconfermati sia le norme vigenti, che la relativa prassi) e quelle fattispecie derogatorie che si presentano come novità.

2.1.1 Deroghe già vigenti

Trattasi delle fattispecie disciplinate dall'art. 7, quarto comma, lettere a) e c), nonché di talune contenute nella lettera b):

- a) prestazioni di servizi relative a beni immobili, incluse le prestazioni di periti e di agenti immobiliari, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, quali campi di vacanza o terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni tendenti a preparare o coordinare l'esecuzione dei lavori edili, come ad esempio le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza. Queste prestazioni si considerano rilevanti in Italia quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato (articolo 47 della Direttiva IVA);
- b) prestazioni di trasporto passeggeri rilevanti in Italia in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato (articolo 48 della Direttiva IVA);
- c) prestazioni di servizi relative ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, quali fiere ed esposizioni, ivi compresi i servizi prestati dagli organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti: si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le medesime attività sono ivi materialmente svolte (articolo 53 della Direttiva IVA).

2.1.2 Nuove fattispecie derogatorie

Le seguenti prestazioni non hanno fino al 31 dicembre 2009 una propria qualificazione e sono considerate territorialmente rilevanti, in linea di massima, nel Paese in cui è stabilito il prestatore. Le modifiche introdotte dalla Direttiva Servizi hanno lo scopo di attribuire rilievo al luogo in cui il servizio può considerarsi realmente consumato. Trattasi in particolare di:

- a) prestazioni di servizi di ristorazione e di *catering* diverse da quelle di cui alla successiva lettera b): si considerano tassabili in Italia quando sono materialmente eseguite nel territorio dello Stato (articolo 55 della Direttiva IVA);
- b) 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: si considerano soggette all'imposta in Italia se il luogo di partenza del trasporto è situato nel territorio dello Stato (articolo 57 della Direttiva IVA). Occorre precisare che, come specificato dallo stesso articolo 57 della Direttiva IVA, «si considera *parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità* la parte di trasporto effettuata senza scalo fuori della Comunità tra il luogo di partenza e il luogo di arrivo del trasporto di passeggeri».

«*Luogo di partenza di un trasporto di 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 di 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». Si ritiene opportuno sottolineare che, qualora la prestazione di ristorazione e catering sia resa nel corso di un trasporto non intracomunitario, l'operazione si considererà territorialmente rilevante secondo la regola enunciata nella precedente lettera a), per cui sarà rilevante in Italia se materialmente eseguita nel territorio (acque nazionali o spazio aereo nazionale) dello Stato;

c) prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto: si considerano territorialmente rilevanti in Italia quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato (articolo 56 della Direttiva IVA). Il predetto articolo 56 precisa, altresì, che «per *noleggio a breve termine* si intende il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto durante un periodo non superiore a trenta giorni e, per quanto riguarda i natanti, non superiore a novanta giorni».

2.2 Deroghe previste esclusivamente per i rapporti B2C

In deroga al principio generale di cui all'articolo 45 della Direttiva IVA (tassazione nel Paese di stabilimento del prestatore), 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 (articolo 46 della Direttiva IVA), previsione già contenuta nell'art. 7, quarto comma, lett. f-quinquies), del DPR n. 633 del 1972;
- b) le prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario, in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato (articolo 49 della Direttiva IVA), previsione già contenuta nell'art. 7, quarto comma, lett. c), del DPR n. 633 del 1972;
- c) le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni, quando il luogo di partenza è situato nel territorio dello Stato (articolo 50 della Direttiva IVA), previsione già contenuta nell'art. 40, comma 5, del DL n. 331 del 1993;
- 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 materialmente eseguite nel territorio dello Stato (articolo 54 della Direttiva IVA), previsione già contenuta nell'art. 7, quarto comma, lett. b), del DPR n. 633 del 1972;
- e) le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici da soggetti stabiliti al di fuori del territorio della Comunità, quando il committente è stabilito, domiciliato o abitualmente residente nel territorio dello Stato (articolo 58 della Direttiva IVA), previsione già contenuta nell'art. 7, quarto comma, lett. f-ter), del DPR n. 633 del 1972;
- f) le prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, rese da soggetti stabiliti al di fuori del territorio della Comunità quando il committente è stabilito, domiciliato o abitualmente residente nel territorio dello Stato (articolo 59 ter della Direttiva IVA). La nuova disposizione in parte si discosta da quanto già previsto nell'art. 7, quarto comma, lettere f-quater), del DPR n. 633 del 1972, adottando un più razionale criterio di tassazione delle operazioni.

Per converso, sempre in deroga al principio generale di cui all'articolo 45 della Direttiva IVA (tassazione nel luogo del prestatore), non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le seguenti prestazioni di servizi, quando sono rese a committenti non soggetti passivi stabiliti fuori della Comunità (articolo 59 della Direttiva IVA):

- a) le prestazioni di cessioni e concessioni di diritti di autore, brevetti, diritti di licenza, marchi di fabbrica e di commercio e altri diritti analoghi;
- b) le prestazioni pubblicitarie;
- c) le prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili e altre prestazioni analoghe, nonché quelle di elaborazione e fornitura di informazioni;
- 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 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;
- 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.

3. OBBLIGHI DEI CONTRIBUENTI.

Ai sensi dell'articolo 196 della Direttiva, il contribuente italiano è tenuto ad osservare gli obblighi di fatturazione e assolvimento dell'imposta se il servizio, territorialmente rilevante nello Stato, è reso da un soggetto non residente.

Quindi, secondo la nuova disciplina in caso di prestazione di servizi rilevante ai fini IVA in Italia, effettuata da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato nei confronti di un soggetto passivo ivi stabilito, tutti gli adempimenti relativi all'applicazione dell'imposta gravano sul committente soggetto passivo.

Tali regole, che pongono obblighi in capo al soggetto passivo residente, 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.

In pratica, se il soggetto non residente possiede in Italia una stabile organizzazione per il cui tramite effettua o riceve operazioni in Italia, gli obblighi ed i diritti sono esercitati da tale stabile.

A tale riguardo, si rammenta che, a seguito delle modifiche apportate al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 dall'articolo 11 del decreto legge 25 settembre 2009, n. 135, il soggetto non residente che possiede una stabile in Italia non può procedere alla identificazione diretta e non può nominare un rappresentante fiscale.

Si fa presente, inoltre, che il meccanismo dell'inversione contabile, attraverso il quale il committente residente adempie agli obblighi d'imposta, non può trovare applicazione quando il committente del servizio territorialmente rilevante non è soggetto passivo ai fini dell'IVA (nei sensi di cui si è detto al precedente paragrafo 1).

In tale eventualità, pertanto, il soggetto non residente - che rende la prestazione di servizi territorialmente rilevante nei confronti di un privato - deve adempiere agli obblighi d'imposta procedendo ad identificarsi direttamente ovvero nominando un rappresentante fiscale.

Analogamente, nei rapporti, aventi ad oggetto operazioni territorialmente rilevanti in Italia, tra soggetti non residenti che non dispongano di una stabile organizzazione in Italia, il prestatore non residente dovrà provvedere all'identificazione diretta o alla nomina del rappresentante fiscale per adempiere, attraverso le modalità ordinarie, agli obblighi d'imposta.

Naturalmente, sulla base delle regole sopra riportate, il soggetto passivo stabilito in Italia che renda ad un soggetto passivo non residente una prestazione di servizi non rilevante territorialmente nel nostro Stato deve emettere una fattura senza applicazione dell'IVA.

Si ricorda, infine, che l'art. 262 della Direttiva IVA, al primo comma, lettera c), impone l'obbligo ai soggetti che prestano servizi nei confronti di soggetti passivi o enti identificati ai fini IVA in altri Stati membri di riepilogare tali prestazioni in un apposito elenco sulla falsa riga degli elenchi riepilogativi delle cessioni intracomunitarie di beni. La disposizione, comunque, non riguarda le prestazioni che non risultano soggette ad imposta nel Paese in cui l'operazione è territorialmente rilevante.