



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

documento

novembre 2011

**Nuova territorialità IVA sui servizi – Gli adempimenti
degli enti locali per gli acquisti di servizi dall'estero**





Il documento è stato predisposto dalla Commissione di Studio Fiscalità dell'Area Enti Pubblici.

Presidente:

Tonveronachi

Nicola

Componenti:

Pieri

Paolo

Cambria

Giuseppe

Candela

Roberto

Depetro

Alberto

Labellarte

Vito Antonio

Lovecchio

Luigi

Mordente

Alfonso

Ragionieri

Paola

Saggese

Michele

Segreteria tecnica

Oliverio Mara

Consigliere Delegato: Giosuè Boldrini

Consiglieri Co-Delegati : Andrea Bonechi e Marcello Danisi



Indice

Premessa

Analisi dello status, qualità e luogo del committente	pag. 6
Analisi dello status del committente.....	pag. 6
Analisi della qualità del committente.....	pag. 8
Luogo di stabilimento del committente.....	pag. 9
I nuovi adempimenti da parte degli Enti Locali.....	pag. 10
Nuova gestione IVA per gli anni futuri.....	pag. 12
Inversione contabile.....	pag. 13
Nuovi Modelli Intrastat.....	pag. 13
Contenuto degli Elenchi INTRA	pag. 14
Operazioni da non indicare nel Modello INTRA.....	pag. 14
Principali novità dal 2010.....	pag. 14
Estensione del Modello INTRA alle prestazioni di servizi rese e ricevute.....	pag. 15
Periodicità dei modelli intrastat.....	pag. 15
Contenuto degli Elenchi intra: parte fiscale e parte statistica.....	pag. 16
Presentazione dei Modelli Intrastat.....	pag. 17
Tempistica ante riforma.....	pag. 18
Tempistica post riforma(dal 2010).....	pag. 18
Deroghe al criterio generale	pag. 18



Premessa

A seguito delle novità introdotte dal Dlgs. 11 febbraio 2010 n. 18, in attuazione delle **tre Direttive comunitarie** in materia di IVA (n. **2008/8/CE** del 12 febbraio 2008 relativa alla territorialità delle prestazioni di servizi, n. **2008/9/CE** del 12.02.2008 relativa al rimborso IVA ai soggetti passivi stabiliti in un altro Stato UE, n. **2008/117/CE** del 16.02.2008 afferente al contrasto delle frodi fiscali relative alle operazioni intra-UE), a partire dal 1° gennaio 2010 è mutato il principio generale per l'individuazione del requisito della territorialità per le prestazioni di servizio cd generiche, vale a dire quelle per cui non è prevista alcuna deroga (nuovo art. 7-ter del Dpr. n. 633/72): dal principio secondo cui il discrimine della territorialità era costituito dal luogo in cui le stesse erano rese, ora, con la modifica intervenuta, si passa al principio del "*luogo in cui avviene il consumo effettivo*", vale a dire quello del committente.

Il recepimento delle tre richiamate direttive non è altro che un ulteriore passo in avanti nel processo di armonizzazione dell'IVA comunitaria iniziato alla fine degli anni '60. Obiettivo del Legislatore comunitario è sempre stato quello di attuare un sistema di tassazione delle operazioni imponibili nello Stato in cui si attua il consumo del bene o la fruizione del servizio. L'art. 6, comma 3, della II Direttiva CEE sull'IVA prevedeva, in sintonia con la qualificazione dell'IVA come imposta sui consumi, che le prestazioni di servizi fossero imponibili nel "*luogo di utilizzazione*". Questo però era previsto solo per alcune prestazioni di servizi, negli altri casi l'individuazione del criterio di territorialità era rimessa alla discrezionalità degli Stati. Questa mancata completa armonizzazione fece sì che in molti casi non fosse possibile stabilire quale fosse il luogo di utilizzo del servizio, con il conseguente verificarsi di fenomeni di doppia imposizione o non tassazione. Gli Organi comunitari rividero di conseguenza le regole in materia di prestazioni di servizi, e con la VI Direttiva CEE introdussero come regola generale della territorialità quella incentrata sul "*domicilio del prestatore del servizio*" (e non più quella sul "*luogo di utilizzazione*" della prestazione).

La normativa prevista dalla VI Direttiva veniva trasportata interamente nell'art. 7 del Dpr. n. 633/72, nel quale, accanto alla regola generale, venivano introdotte, per determinate categorie di servizi, una serie di deroghe, che determinavano la tassazione con riferimento a 3 parametri alternativi:

- il luogo di esecuzione della prestazione
- il luogo di utilizzazione della stessa
- il luogo del domicilio o della residenza del committente.

Questa soluzione, che si prefiggeva di evitare fenomeni di doppia imposizione e salti di imposta nonché di semplificare l'individuazione del luogo di tassazione, era di fatto di non facile comprensione, non eliminava i fenomeni di doppia imposizione e causava spesso conflitti di competenza tra i diversi Stati membri.

Si era arrivati al punto in cui il principio generale del luogo del prestatore del servizio veniva applicato molto



raramente, creandosi così un complesso sistema di deroghe al principio generale che nella maggior parte dei casi andava a tassare il servizio nel luogo di destinazione del servizio stesso (= principio del committente). Così, a livello comunitario, non si è fatto altro che prendere atto che la IV Direttiva non era riuscita a semplificare il quadro normativo in materia di territorialità delle prestazioni, e con la Direttiva 2008/8/CE, entrata in vigore in Italia il 1° gennaio 2010, si è tornati al criterio del “*luogo di utilizzo*” come il più idoneo a tassare le prestazioni di servizio.

Di fatto, dal 1° gennaio 2010 è stato introdotto un sistema, definito anche “duale”, in cui le prestazioni di servizio vengono distinte in base al soggetto che riceve la prestazione stessa. In base alla nuova riforma è necessario distinguere infatti a seconda che le prestazioni siano rese nei confronti di privati consumatori o nei confronti di soggetti passivi.

Nel primo caso, viene mantenuto il “vecchio” principio secondo cui il luogo dell’imposizione è quello in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica (o stabile organizzazione) – “*luogo del prestatore*”. Nel secondo caso, prende attuazione la nuova regola secondo cui il luogo di imposizione diviene, di norma, quello in cui avviene il consumo effettivo.

A questa prima importante novità ne segue un’altra di pari importanza: per “*soggetto passivo*” deve intendersi anche colui cui sono ascrivibili attività non rilevanti ai fini IVA, semplicemente in quanto titolare di Partita IVA ovvero identificato ai fini IVA.

Pertanto, secondo la nuova definizione di “*soggetto passivo*”, sono tali tutti gli enti non commerciali (art. 4, comma 4, del Dpr. n. 633/72) se titolari di Partita IVA (per l’attività commerciale) e tutti coloro che svolgono esclusivamente attività istituzionali, identificati però ai fini IVA in quanto hanno effettuato acquisti INTRA oltre la soglia di 10.000,00 Euro (art. 38, Dl. n. 331/93).

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 (art. 38, comma 6, del Dl. citato).

Pertanto, il fatto stesso di possedere tale numero identificativo, anche se non attribuisce la qualifica di “*soggetto passivo*” in senso proprio, fa sì che non si debba più distinguere se l’Ente pubblico non commerciale (così anche l’Ente Locale territoriale) riceva una determinata prestazione nell’ambito della propria attività istituzionale o economica in quanto la tassazione avviene comunque in Italia e sono quindi tutti interessati dalla nuova territorialità delle prestazioni di servizi.

In ogni caso gli Enti Locali, benché assimilati agli operatori economici ai fini della territorialità IVA, potranno continuare ad esercitare il diritto alla detrazione solamente per gli acquisti effettuati nell’esercizio di attività commerciali e non per quelli effettuati per attività istituzionali.

In altre parole, non ai fini della detraibilità dell’Iva sulle spese sostenute per acquisto di beni e /prestazioni di servizi bensì solo a quelli della definizione della territorialità e quindi degli adempimenti Intrastat, gli Enti



Locali perdono in ogni caso la qualifica di soggetto “*consumer*” ed acquisiscono sempre e comunque quella di “*business*”.

Analisi dello status, qualità e luogo del committente

Come ampiamente chiarito dall’Amministrazione finanziaria con la Circolare n. 37/E del 29 luglio 2011, al fine di verificare se una prestazione di servizi assume o meno rilevanza IVA nel territorio dello Stato occorre verificare:

- lo **status** del committente, vale a dire se lo stesso sia o meno un soggetto passivo IVA;
- la sua **qualità**, vale a dire se il committente agisca in veste di soggetto passivo IVA oppure se i servizi sono destinati esclusivamente ad un uso privato. Gli enti non commerciali sono considerati committenti privati qualora svolgano solo l’attività istituzionale e non sono identificati ai fini iva in quanto non abbiano superato la soglia di 10.000,00 Euro di acquisti intracomunitari di beni (art. 38, Dl. n. 331/93)
- il luogo ove è stabilito il committente.

Non rileva invece il luogo ove è stabilito il prestatore del servizio né il luogo di utilizzazione del servizio stesso.

Di conseguenza, nel caso di prestazioni c.d. generiche (per le quali non si rendono applicabili deroghe) effettuate nei rapporti B2B, le stesse:

- si considerano effettuate in Italia, quando vengono rese a committente stabilito in Italia, anche se utilizzate al di fuori del territorio nazionale e comunitario;
- non si considerano effettuate in Italia, quando sono rese a committente stabilito in altro Stato, comunitario o non comunitario, anche se utilizzate nel territorio nazionale.

Analisi dello status del committente

Prima di affrontare lo Status del committente occorre precisare che, affinché una qualunque prestazione abbia rilevanza IVA, occorre che questa sia posta in essere da un soggetto che agisce nell’esercizio di impresa, arte o professione ai sensi degli artt. 4 e 5 del DPR 633/1972 e ciò indipendentemente dallo “status” del committente. Pertanto, non avrà nessuna rilevanza Iva una prestazione di servizi eseguita da un prestatore occasionale, ancorché la stessa sia eseguita nei confronti di una società stabilita in Italia.

Verificato tale presupposto, occorre verificare lo “status” del committente.

Come chiarito ampiamente dalla norma (art.7-ter comma 2 del DPR 633/1972), per le prestazioni rese nei



loro confronti, si considerano soggetti passivi:

- 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' art. 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”.*

In particolare, sono sempre da considerare “soggetti passivi” gli enti (anche locali), le associazioni e le altre organizzazioni che svolgono sia attività commerciale sia attività istituzionale, indipendentemente dalla riferibilità degli acquisti all’una o all’altra sfera.

In merito alla “prova” dello status di soggetto passivo Iva, il committente dovrà comunicare il numero identificativo IVA ed il prestatore potrà ottenere la conferma della validità di tale numero attraverso il sistema VIES.¹

Sul punto è intervenuto il regolamento comunitario di esecuzione n. 282/2011 delle disposizioni introdotte dalla direttiva n. 2006/112/CE (in G.U. UE del 15 marzo 2011) diramato con il fine di ottenere l’uniformità di comportamenti tra tutti gli stati membri e fornire utili chiarimenti agli operatori.

Tale regolamento è entrato in vigore il 12 aprile 2011, ma ha trovato applicazione, per espressa previsione, a decorrere dal 1° luglio 2011. Lo stesso mira a fornire chiarimenti su norme specifiche e pertanto gli stessi non sono trasponibili ad altri casi ma devono essere applicati in maniera restrittiva.

In particolare, il regolamento comunitario n. 282/2011, prevede che lo status del committente sia comunque verificato dal prestatore quando quest’ultimo ottenga qualsiasi altra prova della soggettività passiva del committente e si adoperi per effettuare una verifica di ragionevole ampiezza sull’esattezza delle informazioni che il committente medesimo gli ha fornito circa il proprio status soggettivo, applicando le procedure di sicurezza commerciali normalmente in uso (come, ad esempio, le procedure relative ai controlli di identità o di pagamento).

Quando il prestatore dimostra che il committente non gli ha comunicato il proprio numero di partita Iva, salvo che non disponga di informazioni contrarie, può considerarlo privo della soggettività passiva IVA.

Per le prestazioni rese nei confronti di soggetti non comunitari si possono considerare elementi probatori la certificazione rilasciata dallo Stato non comunitario per l’accesso alla forma semplificata di rimborso di cui all’art. 38-ter DPR 633/1972 (unicamente per i committenti stabiliti in Norvegia, Israele e Svizzera), oltre all’attribuzione del numero identificativo attribuito dallo Stato estero o da altre informazioni, come specificato dal regolamento comunitario.

¹ Qualora il soggetto passivo non sia ancora incluso nell’archivio VIES (ovvero escluso a seguito di diniego o revoca) le prestazioni intracomunitarie devono ritenersi assoggettate ad IVA in Italia con tutti i riflessi in materia anche sanzionatoria (si veda al proposito la Circolare n. 39/E del 1° agosto 2011).



Analisi della qualità del committente

Una volta chiarito che il committente del servizio è un soggetto passivo di imposta, occorre verificare - ai fini della determinazione della territorialità dell'operazione - se lo stesso committente acquisisca i servizi nella veste di soggetto passivo d'imposta.

A tal proposito, l'Agenzia delle entrate con la Circolare n. 37/E del 2011 precisa come nello stesso regolamento comunitario (art. 19, primo comma) venga chiarito che un soggetto passivo o, in alternativa, un ente non soggetto passivo ma ad esso assimilato, quando riceve un servizio destinato esclusivamente ad uso privato (ivi compreso l'uso da parte dei suoi dipendenti) è considerato ai fini dell'acquisto dei predetti servizi un soggetto non passivo, conseguentemente per tali operazioni si renderanno valide le regole operanti per i rapporti "business to consumer" (B2C).

Qualora invece le prestazioni di servizio siano acquisite per finalità che potremmo definire "promiscue", sia private che imprenditoriali, professionali o artistiche, per le stesse si renderanno applicabili le regole di territorialità previste per i rapporti "business to business" (B2B).

L'art. 7-ter stabilisce, in via presuntiva, che nel caso di committente società o ente, associazione o società semplice (diverso da persona fisica) la soggettività passiva sussista sempre e, pertanto, si presume che le prestazioni di servizio siano acquistate nella veste di soggetto passivo.

L'unica fattispecie in cui tali soggetti non devono essere considerati soggetti passivi è costituita dal fatto che tali servizi siano destinati esclusivamente ad un uso privato del soggetto committente, ivi compreso l'uso da parte dei suoi dipendenti. Esplicitando ancor più chiaramente tale specificità, l'Agenzia chiarisce che per "uso privato" e per "propri dipendenti" debbano intendersi solo quei servizi destinati "*ad un uso privato delle persone facenti parte degli organi delle società o enti in esame, ovvero dei dipendenti degli stessi*", limitando notevolmente la casistica in esame ai casi ad esempio di missioni istituzionali all'estero di propri amministratori.

Nel caso di committente persona fisica, il prestatore del servizio deve valutare la "compatibilità complessiva" del servizio stesso rispetto all'attività imprenditoriale o professionale svolta. Talvolta la destinazione del servizio erogato è facilmente riconducibile a finalità estranee all'esercizio di impresa (si pensi ad esempio ad una prestazione resa da un avvocato spagnolo per una consulenza matrimoniale quale una pratica di divorzio per un imprenditore italiano); talvolta, invece, tale destinazione non è poi così agevole, specialmente qualora il committente persona fisica abbia comunicato il numero di partita IVA. In quest'ultimo caso si presuppone che il servizio sia reso nella propria attività di soggetto passivo IVA.

Nei casi di servizi resi nei confronti di soggetti non comunitari la cui destinazione sia dubbia, il prestatore



potrà richiedere al committente gli elementi di supporto alla non riconducibilità dell'acquisto alla sfera privata, al fine di giustificare l'applicazione del criterio B2B.

La valutazione dell'inerenza della prestazione di servizi (se imprenditoriale o privata) deve essere effettuata nel momento in cui tale operazione si considera effettuata a norma dell'art. 6 del DPR 633/1972, non rilevando a tal proposito successive mutate destinazioni.

Nel caso di una prestazione di servizi per la quale si procede al pagamento di un acconto, se in questa prima fase si prevede di utilizzarla per fini privati, per poi modificarne la destinazione al momento del pagamento del saldo, entrambi i momenti rilevano ai fini dell'effettuazione dell'operazione² e, pertanto, sono assoggettati a differenti regimi. Infatti, nell'esempio prospettato, mentre per l'acconto non troverebbe applicazione il criterio previsto per i rapporti B2B, per il saldo valgono i presupposti per l'applicazione del criterio per i rapporti B2B.

Luogo di stabilimento del committente

In base all'art. 7 lett. d) si considerano soggetti stabiliti nel territorio dello Stato:

- i soggetti domiciliati nel territorio dello Stato o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, per domicilio si intende il luogo in cui si trova la sede legale e per residenza il luogo in cui si trova la sede effettiva;
- la stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetti domiciliati o residenti all'estero.

Inoltre, all'art. 10, il regolamento comunitario individua il luogo ove il soggetto passivo fissa la sede della propria attività in quello in cui vengono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale, vale a dire il luogo in cui sono prese le decisioni essenziali relative alla gestione dell'impresa o il luogo ove si riunisce la direzione.

Pertanto, nell'ambito dei rapporti business to business, per le c.d. prestazioni generiche saranno rilevanti ai fini Iva in Italia le prestazioni rese nei confronti di:

- soggetti domiciliati o residenti in Italia che non abbiano stabili organizzazioni all'estero;
- soggetti domiciliati o residenti in Italia che abbiano stabili organizzazioni all'estero, sempreché le prestazioni non siano commissionate da queste ultime;
- stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero.

Non saranno invece rilevanti ai fini Iva in Italia le prestazioni se rese nei confronti di:

- soggetti domiciliati o residenti all'estero e senza stabile organizzazione in Italia;
- soggetti domiciliati o residenti all'estero e con stabile organizzazione in Italia, sempreché le

² Il c.d. "fatto generatore dell'imposta", secondo la locuzione utilizzata dall'[articolo 63](#) della direttiva 2006/112/CE e dall'articolo 25 del regolamento comunitario.



prestazioni non siano commissionate da queste ultime;

- stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati e residenti in Italia.

Inoltre, nella circolare l'Agenzia delle Entrate riprende quanto già previsto dal regolamento comunitario in tema di "stabile organizzazione".³

I nuovi adempimenti da parte degli Enti Locali

Occorre operare una distinzione fra le operazioni poste in essere nell'ambito della sfera commerciale da quelle realizzate nella sfera istituzionale in quanto, seppure per entrambi scattino le nuove regole di rilevanza IVA, gli adempimenti sono necessariamente differenti.

Prestazioni di servizi ricevute nella sfera commerciale

Per tali prestazioni, gli Enti Locali dovranno effettuare i seguenti passaggi:

- inviare una comunicazione al fornitore comunitario con il proprio numero di identificazione (IT + P.Iva);
 - indicazione del controvalore in Euro dell'imponibile per fatture da Paesi non facenti parte dell'area "Euro" (es. Gran Bretagna), al cambio del giorno dell'operazione o della data della fattura;
 - emissione dell'autofattura in un unico esemplare, al momento di effettuazione dell'operazione, ovvero possibilità di integrare il documento ricevuto applicando l'Iva con aliquota italiana o il titolo di inapplicabilità previsto per analoghe operazioni interne (per operazioni non imponibili, esenti, escluse).
- In proposito, si evidenzia come la possibilità dell'integrazione del documento ricevuto con l'IVA, seppure in contrasto con il tenore letterale dell'art. 17, comma 2 del Dpr. n. 633/72, è comunque esplicitamente ammessa dall'Amministrazione finanziaria⁴;

³ In particolare per "stabile organizzazione" deve intendersi qualsiasi organizzazione – diversa dalla sede principale dell'attività economica – che sia caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e da una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentire all'organizzazione medesima di:

- 1) ricevere e utilizzare i servizi che le sono forniti per le proprie esigenze (caso in cui la stabile sia il committente del servizio);
- 2) fornire i servizi di cui assicura la prestazione (nel caso di servizi prestati a committenti non soggetti passivi d'imposta e nel caso di servizi resi tramite mezzi elettronici).

⁴ Al proposito si rinvia a quanto previsto nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 12/E del 12 marzo 2010, alla domanda 3.2, con la quale l'Amministrazione finanziaria ritiene ancora possibile l'integrazione del documento ricevuto dal prestatore con l'IVA relativo, fatto salvo l'obbligo del rispetto delle regole generali sul momento dell'effettuazione dell'operazione e quindi del momento di esigibilità dell'Imposta che per i servizi coincide con il pagamento del corrispettivo al fornitore estero (art. 6 co. 3 del Dpr. n. 633/72). Occorre rilevare che, ai fini dell'individuazione di tale momento non assume alcuna rilevanza il momento di ricezione della fattura estera (diversamente da quanto previsto, in materia di acquisto



- effettuazione della doppia annotazione nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi e nel registro degli acquisti:
 - nel registro vendite o dei corrispettivi deve avvenire entro 15 giorni dalla data di emissione e con riferimento alla stessa data di emissione (articolo 23 del DPR. 633/72). Tali registrazioni, pur confluendo tra le vendite, non dovranno essere indicate nella Dichiarazione Iva nel Quadro VE bensì nel Quadro VJ, e la relativa Imposta nel Quadro VL;
 - nel registro acquisti entro la liquidazione per il periodo nel quale si esercita il diritto alla detrazione (entro la Dichiarazione Iva relativa al secondo anno successivo).

In entrambi i casi, tali operazioni confluiranno nelle liquidazioni IVA e l'imposta risulterà detraibile sulla base delle ordinarie regole ed in base al rispetto dei presupposti normativi.

- presentazione del Modello INTRA 2, compilando la Parte Intra *2-quater* relativa ai servizi. Al proposito, si evidenzia che, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 14/E del 18 marzo 2010, nel compilare il Modello INTRA si dovrà aver cura di indicare il numero e la data dell'autofattura o della fattura integrata, attribuendo alla stessa il numero progressivo seguito nella propria contabilità.

Qualora la prestazione di servizi venga resa da un soggetto non comunitario (es. da soggetto residente nella Repubblica di San Marino) non dovrà essere compilato alcun modello INTRASTAT.

Prestazioni di servizi ricevute nella sfera istituzionale

Per tali prestazioni, gli Enti Locali dovranno effettuare i seguenti passaggi:

- indicazione del controvalore in Euro dell'imponibile per fatture da Paesi no "area Euro" (es. Gran Bretagna), al cambio del giorno dell'operazione o della data della fattura;
- emissione dell'autofattura in un unico esemplare, ovvero possibilità di integrare il documento ricevuto applicando l'Iva con aliquota italiana o il titolo di inapplicabilità previsto per analoghe operazioni interne (per operazioni non imponibili, esenti, escluse). La possibilità dell'integrazione del documento ricevuto con l'IVA, seppure in contrasto con il tenore letterale dell'art. 17, comma 2 del Dpr. n. 633/72, è comunque esplicitamente ammessa dall'Amministrazione finanziaria⁵;
- registrazione dell'autofattura o del documento integrato in un apposito registro (*ex* art. 39 del Dpr. n. 633/72) entro il mese di emissione. Tale autofattura o tale documento integrato non confluirà nella Dichiarazione Iva in quanto riferito ad un servizio ricevuto nella propria sfera istituzionale e pertanto la relativa imposta risulterà indetraibile per carenza del requisito soggettivo;
- presentazione del Modello INTRA 12 entro il mese successivo alla registrazione di cui al punto

intracomunitario di beni, dall'art. 39 del D.L. 331/93). Tale orientamento è stato successivamente confermato con la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 37/E del 29 luglio 2011.

⁵ Si rinvia a nota precedente.



precedente;⁶

- versamento, entro il medesimo termine del punto precedente, dell'Imposta dovuta con Mod. F24EP, codice 619E;⁷
- presentazione del Modello INTRA 2, compilando la parte Intra *2-quater* relativa ai servizi.

Anche in questo caso, qualora la prestazione di servizi venga resa da un soggetto non comunitario (es. da soggetto residente nella Repubblica di San Marino) non dovrà essere compilato alcun Modello INTRASTAT.

Nuova gestione IVA per gli anni futuri

Nella predisposizione del bilancio di previsione, gli Enti Locali dovranno quindi tener conto delle maggiori spese relative alle prestazioni di servizi rese da soggetti non residenti, ovviamente se tali spese afferiscono ad attività istituzionali. Inoltre, l'Ente Locale dovrà attivarsi nel predisporre tutta una serie di adempimenti tra i quali l'invio telematico dei Modelli Intrastat.

L'applicazione dell'IVA e dei nuovi adempimenti dichiarativi si rendono infatti obbligatori, sia che le prestazioni siano rese da un non residente nel territorio dello Stato, sia che le stesse siano rese al di fuori di esso.

Infatti, l'Ente Locale non dovrà preoccuparsi dei nuovi adempimenti, fra i quali il nuovo invio telematico dei Modelli Intrastat, solamente quando il soggetto passivo non residente renda le prestazioni di servizi per il tramite di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, in quanto gli obblighi ed i diritti saranno esercitabili direttamente dalla stabile organizzazione.

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

L'unico caso in cui il soggetto non residente dovrà adempiere agli obblighi d'imposta procedendo ad identificarsi direttamente ovvero nominando un rappresentante fiscale sarà quando rende la prestazione di servizi territorialmente rilevante nei confronti di un privato (non soggetto passivo IVA).

⁶ Con Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 37/E del 29 luglio 2011 è stato chiarito che le prestazioni esenti IVA (art. 10 DPR 63/1972) non siano dovuti gli obblighi di "autofattura" e conseguenti, quali ad esempio la compilazione del mod. INTRA 12.

⁷ Con Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 37/E del 29 luglio 2011 è stata confermata la scadenza a fine mese, in deroga alla disciplina generale che prevede il pagamento entro il 16 del mese successivo.



Inversione contabile

Il comma 2 dell'art. 17 del Dpr. n. 633/72, come modificato dal Dlgs. 11 febbraio 2010 n. 18, prevede che il meccanismo del cd “*reverse charge*” (autofattura o integrazione della fattura ricevuta dal contribuente estero) sia obbligatorio per tutte le prestazioni di servizi e cessioni di beni effettuate nel territorio dello stato⁸ da un soggetto non residente.

Come già illustrato, tale nuova disciplina si rende operativa a partire dal 1° gennaio 2010.

Poiché l'estensione dell'obbligo di “*inversione contabile*” a tutti i servizi e cessioni di beni è stata una scelta nazionale, in quanto la normativa comunitaria lo prevede espressamente solo per i cd “*servizi generici*”, l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 14/E del 18 marzo 2010, è intervenuta per disciplinare le cessioni e le prestazioni eseguite da un non residente ad un residente nell'arco temporale 1° gennaio 2010- 19 febbraio 2010.

Infatti, viene previsto che, nel caso in cui tali prestazioni fossero state fatturate con IVA dal rappresentante fiscale e non si fosse seguito il meccanismo della “*inversione contabile*”, le fatture sono comunque valide, non si deve procedere all'emissione della relativo nota di credito e l'imposta relativa è pienamente detraibile in capo al cessionario ai sensi dell'art. 19 del Dpr. n. 633/72, ovviamente ove ne ricorrano i presupposti.

Nuovi Modelli Intrastat

Gli Intrastat sono dei Modelli dichiarativi che elencano transazioni di merci ed ora anche di servizi.

Gli stessi si distinguono a seconda che si riferiscano a cessioni intracomunitarie di beni e servizi resi, Modello INTRA – 1 (di colore verde), oppure ad acquisti intracomunitari di beni e servizi ricevuti, Modello INTRA – 2 (di colore verde).

Ciascuno modello è costituito dal frontespizio e da quattro Sezioni come segue:

INTRA 1bis – cessioni di beni registrate nel periodo di riferimento

INTRA 1ter – rettifiche relative a cessioni di beni di periodi precedenti

INTRA 1quater – riepilogo delle cessioni di servizi registrate nel periodo (NOVITA')

INTRA 1quinquies – rettifiche relative a cessioni di servizi di periodi precedenti (NOVITA')

INTRA 2bis – acquisti di beni registrati nel periodo di riferimento

INTRA 2ter – rettifiche relative agli acquisti di beni di periodi precedenti

INTRA 2quater – riepilogo degli acquisti di servizi registrati nel periodo (NOVITA')

⁸ il committente ha l'obbligo dell'inversione contabile in tutti i casi in cui l'operazione (prestazione di servizi o cessione di beni) si considera rilevante ai fini iva in Italia anche quando essa rientra tra le deroghe previste dall'art. 7 – quater o 7 – quinquies.



INTRA 2quinquies – rettifiche relative agli acquisti di servizi di periodi precedenti (NOVITA’).

Contenuto degli Elenchi INTRA

Negli Elenchi INTRA devono essere indicati i dati delle operazioni intracomunitarie che risultano annotate (o che lo dovrebbero essere) nel periodo di riferimento.

In particolare, nell’elenco riepilogativo delle operazioni effettuate (cd Mod. INTRA cessioni) devono essere ricomprese:

- le cessioni intracomunitarie di beni;
- le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli artt. 7-*quater* e 7-*quinquies* del Dpr. n. 633/72.

Nell’elenco riepilogativo delle operazioni di acquisto (cd Mod. INTRA acquisti) devono essere ricompresi:

- gli acquisti intracomunitari di beni;
- le prestazioni di servizi di cui all’art. 7-*ter* del Dpr. n. 633/72.

Operazioni da non indicare nel Modello INTRA

Non vanno indicate:

- le cessioni gratuite di beni;
- le operazioni di acquisto e/o di cessione di beni poste in essere da un soggetto privato;
- la sostituzione di beni in garanzia;
- i beni inviati per esposizione a fiere e mostre;
- i beni spediti a terzi a titolo di tentata vendita (non perfezionata);
- le riparazioni senza corrispettivo o gratuite;
- gli imballaggi di natura passeggera;
- i campioni commerciali.

Principali novità dal 2010

A seguito delle sopraindicate Direttive comunitarie, a partire dal 1° gennaio 2010, i Modelli Intrastat sono interessati dalle seguenti novità:

- obbligo di presentazione dei Modelli Intrastat anche per le prestazioni di servizi rese e ricevute da



soggetti passivi stabiliti in altri Stati dell'Unione europea;⁹

- modifiche della periodicità di presentazione dei Modelli Intrastat;
- obbligo di trasmissione in via telematica dei Modelli Intrastat.

Estensione dei Modelli INTRA alle prestazioni di servizi rese e ricevute

A seguito del recepimento della Direttiva n. 2008/8/Ce, a partire dal 1° gennaio 2010, l'obbligo degli Elenchi Intrastat viene esteso alle prestazioni di servizi rese da un soggetto passivo stabilito in Italia ad un soggetto passivo non residente per le quali l'assolvimento dell'Imposta spetta al committente stabilito in altro Paese Ue, mediante il meccanismo del "reverse charge".

L'obbligo di presentazione riguarda sia le prestazioni di servizi rese che quelle ricevute da soggetti comunitari.

Periodicità dei Modelli Intrastat

Al fine di contrastare le frodi relative all'Iva in ambito intracomunitario, sono state introdotte nuove periodicità.

In particolare, dal 2010 la periodicità diviene:

- trimestrale (entro il 25 del mese successivo al trimestre di riferimento) se le operazioni di scambio sono pari o inferiori ai 50.000 Euro;
- mensile (entro il 25 del mese successivo a quello di riferimento) se le operazioni di scambio superano i 50.000 Euro.

Viene dunque superato il "doppio binario" valido fino al 2009, che prevedeva una diversa tempistica per gli acquisti fino a 180.000 Euro ed oltre tale somma e per le vendite fino a 40.000 Euro (annuale) e oltre 250.000 Euro (mensile).

Come chiarito dall'Agenzia delle Dogane, il riferimento al superamento della soglia dei 50.000 Euro è dato dall'ammontare delle operazioni effettuate nei 4 trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni.

Poiché per i servizi siamo in una fase di prima applicazione, per chiarire l'esatta individuazione dell'ammontare dei servizi resi e ricevuti è intervenuta la Circolare n. 14/E.

In particolare, è stato chiarito che, per coloro che sono tenuti esclusivamente a presentare il Mod. INTRA servizi, in linea teorica la prima scadenza per la loro presentazione era aprile 2010, mentre qualora tali

⁹ In caso di prestazione di servizio, non rilevante territorialmente in Italia, resa da un soggetto passivo residente ad un soggetto passivo comunitario, il primo dovrà emettere una fattura senza l'applicazione dell'Iva. In ogni caso, il prestatore nazionale, al fine di usufruire del beneficio della non imponibilità, è sempre tenuto a controllare la correttezza dei dati identificativi comunicati dal committente (art. 50, commi 1 e 2, Dl. n. 331/93, conv. con modif. dalla Legge n. 427/93).



soggetti avessero superato il limite di 50.000 Euro nel corso di gennaio, febbraio o marzo 2010, sarebbero tenuti alla presentazione dei Mod. INTRA con periodicità mensile.

In ogni caso, l'obbligo della presentazione mensile scatta a partire dal mese successivo: pertanto, nel caso di superamento nel mese di febbraio, la Dichiarazione mensile scatta da marzo, mentre per il mese di gennaio si dovrà attendere il mese di aprile con cadenza trimestrale.

Inoltre, l'obbligo scatta in riferimento, sia ai volumi di affari attivi e passivi, che per ciascuna categoria di operazioni (beni e servizi).

Coniugando l'ammontare delle operazioni con la natura (cessioni o acquisti) si avranno tali comportamenti:

- coloro che hanno effettuato nei 4 trimestri precedenti un ammontare di cessioni o di servizi superiore al limite di 50.000, hanno l'obbligo di presentazione del Mod. INTRA 1 (relativo alle cessioni e servizi resi) mensilmente;
- coloro che hanno effettuato nei 4 trimestri precedenti un ammontare di acquisti o servizi ricevuti superiore al limite di 50.000, hanno l'obbligo di presentazione del Mod. INTRA 2 (relativo agli acquisti e servizi ricevuti) mensilmente.

In capo ad un medesimo soggetto può quindi coesistere un obbligo di invio mensile per l'INTRA 1 e trimestrale per l'INTRA 2, sulla base dei volumi d'affari.

In riferimento alle categorie delle operazioni, è invece sufficiente che una sola categoria (cessioni o servizi) superi la soglia dei 50.000 Euro per far scattare l'obbligo di invio mensile degli Elenchi riepilogativi INTRA 1 o 2, a seconda dei casi.

Il contribuente che avrà effettuato cessioni Intra di beni per 50.000 Euro e reso prestazioni di servizi Intra per Euro 50.000 avrà un obbligo di invio trimestrale (infatti, non oltrepassa per ciascuna categoria la soglia limite), mentre un contribuente che effettua cessioni intra di beni pari a 51.000 e nessuna prestazione di servizi avrà un obbligo di invio mensile.

In caso di soggetti che hanno iniziato l'attività da meno di 4 trimestri, gli stessi dovranno presentare il Mod. INTRA trimestrale, salva la possibilità di optare per la presentazione mensile, così vincolandosi però per l'intero anno solare.

Contenuto degli Elenchi Intra: parte fiscale e parte statistica

I nuovi Elenchi INTRA, come del resto i precedenti, sono composti da una parte fiscale e da una parte statistica.

In riferimento alla parte fiscale, non sussiste l'obbligo di compilazione nel caso di prestazioni di servizi nel territorio di destinazione non soggette ad IVA (in quanto esenti o non imponibili).

La parte statistica deve essere compilata sempre da coloro che sono tenuti alla presentazione mensile per il



superamento della soglia dei 50.000 Euro. Ne sono esclusi coloro che inviano i Modelli INTRA mensilmente per loro scelta.

Presentazione dei Modelli Intrastat

A partire dal 1° gennaio 2010, tutti i Modelli INTRA dovranno essere trasmessi in via telematica all’Agenzia delle Dogane attraverso l’utilizzo del Servizio Telematico Doganale entro il 25 del mese successivo al periodo di riferimento.

A tal fine, i soggetti tenuti alla presentazione dei Mod. INTRA devono richiedere all’Agenzia delle Dogane, qualora non ne siano già in possesso, l’autorizzazione all’utilizzo del Servizio Telematico Doganale – E.D.I. Le istruzioni tecniche per la richiesta di autorizzazione all’utilizzo del Servizio Telematico Doganale sono disponibili sul sito dell’Agenzia delle Dogane all’indirizzo www.agenziadogane.gov.it.

In ogni caso, in fase di prima applicazione e fino al 30 aprile 2010, gli elenchi riepilogativi potevano essere presentati in formato elettronico agli Uffici doganali territorialmente competenti entro il giorno 20 del mese successivo al periodo di riferimento.

Poiché è di tutta evidenza che il termine entro il quale si sarebbero dovuti inviare gli Elenchi relativi al mese di gennaio (20 o 25 febbraio 2010) è decorso prima della pubblicazione in G.U. del Decreto che ha stabilito tale termine, la Circolare n. 14/E del 18 marzo 2010 ha chiarito che, come stabilito dallo “*Statuto del contribuente*” (Legge n. 212/00), i soggetti interessati devono disporre di 60 giorni dalla pubblicazione in G.U. del Decreto 22 febbraio 2010. Pertanto, non sono sanzionate presentazioni dei Modelli INTRA relativi al mese di gennaio 2010, se presentati entro il 4 maggio 2010.

L’Agenzia delle Dogane ha reso disponibile sul proprio sito *internet* anche il pacchetto *software* per la compilazione, il controllo formale degli Elenchi riepilogativi degli scambi intracomunitari di beni e l’invio telematico degli Elenchi prodotti anche con altri *software*.

Nessuna sanzione è applicata dall’Amministrazione finanziaria per le eventuali violazioni commesse nella compilazione degli Elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie, relativi ai mesi da gennaio a maggio 2010 (obblighi mensili) e al primo trimestre 2010 (obblighi trimestrali), a patto che siano state sanate trasmettendo, entro il 20 luglio 2010, Elenchi integrativi. (Cm. Agenzia Entrate 17 febbraio 2010, n. 5/E).



Tempistica ante riforma (fino al 2009)

Ammontare delle operazioni		Periodo di riferimento	Termine di presentazione
Acquisti	Cessioni		
Da 0 a 180.000 euro	Da 0 a 40.000 euro	Annuale	Entro il 31 gennaio dell'anno successivo
-	Da 40.000 a 250.000 euro	Trimestrale	Entro il mese successivo al trimestre
Oltre 180.000 euro	Oltre 250.000 euro	Mensile	Entro il 20 del mese successivo

Tempistica post riforma (dal 2010)

Ammontare delle operazioni		Periodo di riferimento	Termine di presentazione
Acquisti	Cessioni		
Da 0 a 50.000 euro		Trimestrale	Entro il 25 ¹⁰ del mese successivo al trimestre
Oltre 50.000 euro		Mensile	Entro il 25 ¹¹ del mese successivo

Deroghe al criterio generale

Prestazioni rese da un intermediario

Oltre al criterio generale, la Direttiva Servizi esamina altre “*specifiche prestazioni*” che derogano alla regola generale.

Nel caso di prestazioni di intermediazione rese nei confronti di privati (quindi, coloro che non sono soggetti passivi), le stesse si considerano effettuate nel luogo in cui viene effettuata l'operazione principale.

¹⁰ Termine anticipato al 20 del mese successivo al termine di riferimento per il regime agevolativo valido fino al 30 di aprile 2010.

¹¹ Si veda Nota precedente.



Pertanto, nel caso di prestazioni di intermediazioni rese nei confronti di soggetti passivi, valgono le nuove regole generali.

Prestazioni di servizi relative ai beni immobili

Come nella precedente versione dell'art. 7, le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, previste ora nell'art. 7-quater, lett. a), si considerano effettuate nel territorio dello Stato in cui è ubicato l'immobile medesimo, indipendentemente da dove sono ubicati committente e prestatore.

Rispetto alla “vecchia” versione dell'art. 7 quarto comma del DPR 633/1972, con la nuova definizione di territorialità delle prestazioni di servizio si prevede che sono considerate effettuate nel territorio dello Stato anche:

- 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”.

In riferimento al primo punto, l'Agenzia delle Entrate rileva come siano rilevanti IVA in Italia le prestazioni relative alle strutture alberghiere ubicate nel territorio dello Stato, mentre sono irrilevanti quelle relative alle strutture ubicate negli altri Stati (comunitari e non).

In riferimento al secondo punto, viene precisato che sono ricomprese nella disciplina propria degli immobili anche i diritti di utilizzazione dello stesso come il contratto di locazione, di concessione (e le relative sub locazioni e sub concessioni).

Non rientra invece in tale fattispecie, ma costituisce una cessione di beni regolata dall'art. 7 bis del DPR 633/72, la costituzione e trasferimento di diritti reali di godimento.

Relativamente alle altre prestazioni di servizio, quelle strettamente correlate all'immobile derogano al trattamento delle cd “prestazioni generiche”, ad esempio:

- le perizie relative a beni immobili (come nel previgente art. 7);
- le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, rese in particolare da ingegneri, architetti o altri soggetti abilitati, relative alla progettazione e alla direzione di lavori immobiliari, al collaudo di uno specifico immobile;
- le prestazioni inerenti alla progettazione degli interni e degli arredamenti;
- le prestazioni relative alle intermediazioni immobiliari (sia volte alla cessione degli stessi che alla loro concessione a terzi).

Dovendosi interpretare in maniera restrittiva ogni trattamento in deroga, l'Agenzia delle Entrate ricorda che non possono rientrare nell'art. 7-quater, rientrando nel trattamento generale delle cd prestazioni generiche, le prestazioni relative:

- ai servizi di consulenza che non afferiscono alla preparazione e al coordinamento dei lavori



immobiliari, anche se riferiti a un immobile specificamente individuato, come ad esempio:

- l'attività dell'avvocato relativa alla predisposizione dell'atto di vendita di un immobile;
- l'attività del commercialista relativa alla valutazione dei profili fiscali dell'operazione;
- le prestazioni di intermediazione relative alle prenotazioni di servizi alberghieri (svolte ad esempio da agenzie di viaggio) per le quali, se inserite in un pacchetto turistico, vige il regime speciale disposto dall'art. 74-ter, con conseguente rilevanza IVA nello Stato in cui ha sede l'agenzia viaggio.

Distinzione fra beni mobili e beni immobili

A seguito delle modifiche intervenute in tema di territorialità delle prestazioni di servizio assume rilievo distinguere se la prestazione è riferita ad un bene mobile o immobile in quanto solo in quest'ultimo si configura una prestazione resa nello Stato ove è situato l'immobile.

In ossequio alla disciplina comunitaria, l'Amministrazione finanziaria ritiene che possa considerarsi "fabbricato" solamente una costruzione incorporata al suolo, avendo riguardo, per gli immobili situati in Italia, anche al suo eventuale accatastamento.

Sono assimilati agli stessi anche tutti i beni mobili stabilmente incorporati negli stessi, per i quali non è possibile la loro separazione senza alterarne la funzionalità, se non con interventi di adattamento antieconomici (ad esempio, impianti elettrici, di riscaldamento ecc...).

Prestazioni di trasporto

Innanzitutto, le seguenti definizioni:

- "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;
- "trasporto intracomunitario di beni" si ha quando il luogo di partenza e il luogo di arrivo sono situati nei territori di due Stati membri diversi.

Premesso ciò, si esaminano le diverse fattispecie.

Il luogo delle prestazioni di trasporto di passeggeri è quello dove si effettua il trasporto in funzione delle distanze percorse, quindi non è prevista alcuna novità al riguardo.

Circa il trasporto di beni, si registrano le seguenti novità:

- nel caso di trasporto di beni non intracomunitario, il luogo delle prestazioni, se rese nei confronti di persone che non sono soggetti passivi, è quello dove si effettua il trasporto in funzione delle distanze percorse;



pertanto, nel caso di trasporto di beni non intracomunitario, se reso nei confronti di soggetti passivi, valgono le regole generali e quindi il domicilio del committente, non più frazionato su più territori;

- nel caso di trasporto intracomunitario di beni rese a persone che non sono soggetti passivi è il luogo di partenza del trasporto. Pertanto, anche in questo caso, se il trasporto è reso nei confronti di soggetti passivi vale il criterio generale, quindi il luogo del committente.

Viene confermata la possibilità per gli Stati membri di non assoggettare all'Iva la parte dei servizi di trasporto intracomunitario di beni effettuata in acque non comunitarie o di sopra delle medesime, se la prestazione è resa nei confronti di privati.

Prestazioni di servizi relative ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative

Le prestazioni relative alle attività culturali, artistiche e simili (sportive, scientifiche, educative, ricreative, comprese le fiere ed esposizioni, i servizi degli organizzatori di tali attività, i servizi accessori ai precedenti) sono regolate dall'art. 7-quinques DPR 633/1972.

L'Agenzia delle Entrate ricorda come, fino al 31.12.2010, tali prestazioni fossero considerate territorialmente svolte in Italia quando le stesse vi erano materialmente svolte, indipendentemente dal committente e dal prestatore, e ciò in deroga al criterio generale.

In particolare, per fiere ed esposizioni il trattamento di deroga era applicabile alle seguenti prestazioni di servizi:

- resi dagli Enti fiera titolari degli spazi espositivi a favore dei soggetti che organizzano l'evento;
- resi dai soggetti organizzatori alle imprese ed ai soggetti che partecipano all'evento espositivo;
- connesse in modo diretto all'allestimento degli stand fieristici (compresa, ad esempio, la predisposizione degli impianti elettrici o idraulici nell'ambito dello stand espositivo), i committenti delle quali siano le società che partecipano alla fiera.

Relativamente al concetto di accessorietà nell'ambito delle prestazioni oggetto di trattamento in deroga, l'Agenzia delle Entrate ritiene che lo stesso debba intendersi in senso ampio, prescindendo dall'identità dei soggetti coinvolti.

A partire dal 1° gennaio 2011 i servizi in oggetto sono assoggettati ad un trattamento differente a seconda che le prestazioni siano rese nei rapporti B2B o B2C.

Se per i rapporti B2C nulla cambia rispetto al 2010, nel primo caso (B2B), solamente per i cd servizi di accesso alle manifestazioni e quelli accessori agli stessi continuerà ad applicarsi il trattamento derogatorio che prevede l'assoggettamento IVA nello Stato in cui la manifestazione viene materialmente svolta.

Per tutti gli altri servizi si applicano le regole valide per i cd servizi generici: il luogo in cui è stabilito il committente.



Riprendendo quanto già previsto dal Regolamento comunitario, nel novero delle prestazioni di accesso alle manifestazioni si considerano ricomprese “le prestazioni di servizi le cui caratteristiche essenziali consistono nel concedere un diritto d’accesso ad una manifestazione in cambio di un biglietto o di un corrispettivo, ivi compreso un corrispettivo sotto forma di abbonamento, di biglietto stagionale o di quota periodica”.

Vi sono inclusi il diritto d’accesso a spettacoli, rappresentazioni teatrali, fiere, concerti, manifestazioni sportive e manifestazioni educative e scientifiche ed i servizi accessori e connessi (utilizzo degli spogliatoi o impianti sanitari).

In particolare, per servizi connessi si dovranno considerare anche i servizi di ristorazione, pernottamento e distribuzione di atti forniti nell’ambito dell’organizzazione di una manifestazione.

Sono invece da escludersi l’utilizzo degli impianti, sportivi o di altro tipo, a fronte del pagamento di quote d’iscrizione ed i servizi di intermediazione per la vendita di biglietti.

Attività accessorie di trasporto

Nel caso di attività accessorie ai trasporti, quali operazioni di carico, scarico, movimentazione e affini, il luogo delle prestazioni dei seguenti servizi a una persona che non è soggetto passivo è il luogo in cui le prestazioni sono materialmente eseguite.

Pertanto, nel caso di prestazioni rese nei confronti di soggetti passivi, vale il criterio generale, cioè il luogo del committente.

Perizie e lavori relativi ai beni mobili materiali

Nel caso di perizie e lavori relativi ai beni mobili materiali, il luogo delle prestazioni dei seguenti servizi a una persona che non è soggetto passivo è il luogo in cui le prestazioni sono materialmente eseguite.

Anche in questo caso, se le prestazioni sono rese nei confronti di soggetti passivi vale il criterio generale, cioè il luogo del committente.

Servizio di ristorazione e catering

Le prestazioni di ristorazione e catering sono disciplinate nell’art. 7- quater lett. c) e d) del DPR 633/1972.

A differenza del DPR 633 e delle successive direttive comunitarie, che non forniscono una chiara definizione di tali prestazioni, il recente regolamento comunitario del 2011 prospetta utili criteri atti a circoscrivere le stesse: in particolare, l’art. 6 prevede che tali servizi consistono nella “fornitura di cibi (preparati o non preparati) o di bevande o di entrambi, accompagnati da servizi di supporto sufficienti a permetterne il consumo immediato”.

Nello specifico, il servizio di ristorazione è prestato nei locali del prestatore – ristoratore-, mentre il servizio di catering è prestato in locali diversi - committente o terzi soggetti- (Si veda, al riguardo, la recente sentenza della Corte di Giustizia C-497/09 e C-499/09 del 10 marzo 2011).



E' bene evidenziare che, lo stesso regolamento comunitario, all'art. 6 comma 2, chiarisce che, affinché si possa parlare di servizio di ristorazione e di catering, è necessaria la presenza di servizi di supporto quali, ad esempio, la fornitura di stoviglie e di mobilio e la messa a disposizione di personale incaricato del servizio: ciò in quanto la semplice fornitura di cibo e bevande configura una semplice cessione di beni e non una prestazione di servizi.

Una volta chiarito quali siano le prestazioni riconducibili a quelle in esame, il dettato normativo prevede che, in deroga al criterio generale, il loro luogo di effettuazione ai fini IVA è il luogo in cui tali servizi sono materialmente svolti, indipendente dal luogo ove è stabilita la sede del soggetto committente.

Ristorazione e catering a bordo di nave, aereo o treno

Se le prestazioni di ristorazione e di *catering* sono materialmente prestate a bordo di una nave, un aereo o un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità, vale il luogo di partenza del trasporto di passeggeri.

Per "*parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità*" si deve intendere quella parte di trasporto effettuata senza scalo fuori della Comunità tra il luogo di partenza e il luogo di arrivo del trasporto di passeggeri.

Per "*luogo di partenza di un trasporto di passeggeri*" si deve intendere il primo punto di imbarco di passeggeri previsto nella Comunità, eventualmente dopo uno scalo fuori della Comunità.

Per "*luogo di arrivo di un trasporto di passeggeri*" si deve infine intendere l'ultimo punto di sbarco previsto nella Comunità, per passeggeri imbarcati nella Comunità, eventualmente prima di uno scalo fuori della stessa.

Pertanto, se il trasporto ha inizio in uno Stato comunitario la prestazione di ristorazione o di catering non si considera effettuata in Italia.

Ai sensi dell'art. 7-*quater* comma 1, lett. d), non sono considerati servizi di catering quelli forniti senza il pagamento di alcun corrispettivo in quanto inclusi nel prezzo del biglietto di trasporto. In tale caso infatti, tale prestazione si considera accessoria a quella di trasporto di passeggeri e come tale disciplinata nell'art. 7-*quater*, comma 1, lett. b). Inoltre, non rientrano nella citata lett. d) le prestazioni di catering fornite all'interno di un pacchetto turistico venduto da un tour operator, per le quali si renderà valido il regime speciale delle agenzie di viaggio previsto nell'art. 74-*ter*.

Prestazioni di locazione (anche finanziaria) e noleggio di mezzi di trasporto a breve termine

Tali prestazioni sono disciplinate nell'art. 7-*quater* lett. e) del DPR 633/72.

Premessa d'obbligo è che per "mezzi di trasporto" s'intendono "i veicoli, motorizzati o no, e gli altri dispositivi e attrezzature concepiti per il trasporto di persone od oggetti da un luogo all'altro, che possono



essere tirati, trainati o spinti da veicoli e che sono generalmente concepiti ed effettivamente idonei a essere utilizzati per il trasporto”.

Ad esempio, automobili, motociclette, biciclette, tricicli e roulotte; rimorchi e semirimorchi; vagoni ferroviari; navi; aeromobili; veicoli specificamente allestiti per il trasporto di malati e feriti; trattori e altri vettori agricoli; veicoli a propulsione meccanica o elettronica per il trasporto di disabili (come da specifica contenuta nell’art. 38 del regolamento comunitario).

Espressamente esclusi risultano i mezzi di trasporto di veicoli immobilizzati in modo permanente ed i container.

Nella successiva lett. g) dell’art. 7-quater è contenuto il limite di detenzione ininterrotto del mezzo di trasporto affinché possa essere definito “breve termine”: 30 giorni per i mezzi di trasporto, 90 per i “natanti”. Per tali prestazioni, in deroga al luogo di stabilimento del committente o del prestatore, vige il criterio del luogo ove il mezzo di trasporto viene messo a disposizione del committente, luogo in cui il destinatario prende “fisicamente possesso del mezzo”, purché il mezzo sia effettivamente utilizzato in tale luogo. Pertanto, tali servizi si considerano effettuati in Italia se il mezzo di trasporto è messo a disposizione del committente in Italia, sempreché la concreta utilizzazione del mezzo di trasporto avvenga nel territorio comunitario: nel caso, infatti, di parziale utilizzo del mezzo di trasporto in tratte al di fuori di tale ambito territoriale, i predetti servizi sono irrilevanti ai fini IVA per la parte corrispondente.

Prestazioni di servizi elettronici a privati

Il luogo delle prestazioni di servizi prestati per via elettronica, rese a persone che non sono soggetti passivi, stabilite o domiciliate o abitualmente residenti in uno Stato membro da parte di un soggetto passivo che fuori della Comunità abbia stabilito la sede della propria attività economica o ivi disponga di una stabile organizzazione a partire dalla quale sono stati resi i servizi o, in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, sia domiciliato o abitualmente residente, è il luogo in cui la persona non soggetto passivo è stabilita o domiciliata o abitualmente residente.

Si tratta in particolare delle seguenti prestazioni:

- fornitura di siti *web* e *web hosting*;
- fornitura di *software* e aggiornamento;
- fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati;
- fornitura di musica, film, giochi compresi di sorte e d’azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento;
- fornitura di prestazioni di servizi di insegnamento a distanza.

Il solo fatto che un prestatore di servizi e il suo destinatario comunichino per posta elettronica non implica che il servizio reso sia un servizio elettronico.



Prestazioni di servizi a privati extra UE

Il luogo delle prestazioni dei seguenti servizi a una persona che non è soggetto passivo stabilita, domiciliata o abitualmente residente al di fuori della Comunità, è il luogo in cui detta persona è stabilita, domiciliata o abitualmente residente:

- a) cessioni e concessioni di diritti d'autore, brevetti, diritti di licenza, marchi di fabbrica e di commercio e altri diritti analoghi;
- b) prestazioni pubblicitarie;
- c) prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe, nonché elaborazione di dati e fornitura d'informazioni;
- d) obblighi di astenersi interamente o parzialmente dall'esercitare un'attività professionale o un diritto di cui al presente articolo;
- e) operazioni bancarie, finanziarie e assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione, ad eccezione della locazione di casseforti;
- f) messa a disposizione di personale;
- g) locazione di un bene mobile materiale, ad esclusione di qualsiasi mezzo di trasporto;
- h) fornitura dell'accesso a sistemi di distribuzione di gas naturale e di energia elettrica, nonché del servizio di trasporto o trasmissione mediante gli stessi, e fornitura di altri servizi direttamente collegati;
- i) servizi di telecomunicazione;
- j) servizi di teleradiodiffusione;
- k) servizi prestati per via elettronica, in particolare quelli di:
 - fornitura di siti *web* e *web hosting*;
 - fornitura di *software* e aggiornamento;
 - fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati;
 - fornitura di musica, film, giochi compresi di sorte e d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento;
 - fornitura di prestazioni di servizi di insegnamento a distanza.

Il solo fatto che un prestatore di servizi e il suo destinatario comunichino per posta elettronica non implica che il servizio reso sia un servizio prestato per via elettronica.

Lavorazioni eseguite all'estero

L'Agenzia delle Entrate, con Circolare n. 37/E del 29 luglio 2011 tratta il particolare caso delle operazioni di reimportazione delle merci comunitarie inviate al di fuori della UE per essere sottoposte alla lavorazione, trasformazione o riparazione (c.d. "regime di perfezionamento passivo" o "esportazioni temporanee").

Di norma, tali prestazioni sono considerate cd generiche per cui le loro lavorazioni, trasformazioni e



riparazioni, se eseguite al di fuori del territorio comunitario ma commissionate da una impresa italiana, saranno rilevanti IVA in Italia con l'assolvimento del tributo attraverso il meccanismo del reverse charge.

Una volta effettuata la prestazione di servizio sul bene, lo stesso viene reimportato con l'assolvimento dell'IVA in dogana, ponendo il problema di un'eventuale duplicazione d'imposizione (tramite il pagamento dell'Iva sull'intero valore anche della prestazione di lavorazione o di trasformazione, per la quale il committente ha già assolto).

Al fine di evitare tale possibile effetto discorsivo, l'Agenzia chiarisce che sia opportuno assoggettare ad Iva la prestazione di lavorazione tramite il meccanismo del reverse charge, per poi documentare l'avvenuto adempimento al momento della successiva reimportazione del bene oggetto di lavorazione, al fine di calcolare l'Iva in dogana solamente sulla differenza, al netto di quanto già precedentemente assolto.

In tal modo, chiarisce l'Agenzia, viene scongiurata anche la possibilità che, in caso di mancato rientro del bene nel Paese, l'IVA sul servizio in questione non venga assolta.

Qualora non si fosse in grado di dimostrare l'assolvimento dell'IVA prima della reimportazione del bene, la stessa dovrà essere pagata in dogana sull'intero importo, comprensivo della lavorazione, per la quale non si dovrà procedere all'assolvimento mediante il reverse charge: in tale caso, sul documento dovrà essere riportata la dicitura "IVA assolta in dogana con documento doganale n. XX".