



## **LA NUOVA DISCIPLINA IVA NEI RAPPORTI CON L'ESTERO: FATTURAZIONE, RIMBORSI E MODELLI INTRASTAT**

**Dott. Salvatore GIORDANO**

Diretta 1° febbraio 2010

### **MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELLA PRESTAZIONE**



- 1) La direttiva 117/2008 mira ad eliminare le singole cause di disallineamento tra i diversi Paesi comunitari. Pertanto, ai fini del momento di effettuazione dell'operazione:
- 2) Disciplina le prestazioni di servizi effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo ultrannuale;
- 3) Cerca di impedire la possibilità di fissare il momento di esigibilità delle prestazioni al momento dell'incasso del corrispettivo.

Il legislatore interno ha recepito solo la prima delle indicazioni (cfr. art. 6, comma 3 del D.P.R. 633/72) e non ha modificato il momento di effettuazione delle prestazioni al momento dell'ultimazione della prestazione.

Tale modifica dovrebbe avvenire con un provvedimento successivo.

## MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELLA PRESTAZIONE

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



Pertanto nel caso in cui la prestazione di servizi non sia continuativa continua ad applicarsi la regola per cui il momento di effettuazione dell'operazione si ha all'atto del pagamento del corrispettivo (art. 6, comma 3, prima parte).

La modifica all'art. 6 concerne le prestazioni di servizio rese da un soggetto passivo IVA intracomunitario ad un soggetto passivo IVA italiano. Se effettuate in modo continuativo nell'arco superiore ad un anno e se non comportano versamenti di acconti o pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino alla conclusione delle prestazioni medesime.

Dunque se un soggetto passivo italiano riceve una prestazione di servizio continuativa da un soggetto passivo comunitario nell'anno 2010 la fattura va emessa entro il 31 dicembre 2010, con il meccanismo del reverse charge ai sensi dell'art. 17, comma 2 del D.P.R. 633/1972.

## STATUS DI ESPORTATORE ABITUALE

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



La nuova regola base per le prestazioni "generiche" scambiate tra soggetti passivi (cosiddetto B2B) individua quale luogo dell'operazione quello in cui è stabilito il soggetto passivo committente.

Quando un'operazione non è territoriale in Italia, non trovano ingresso neppure gli obblighi formali e contabili.

In deroga a questo principio il prestatore italiano che effettua una prestazione di servizi generici nei confronti di un soggetto passivo di altro Stato membro ha l'obbligo di emettere comunque la fattura anche se l'operazione non è soggetta ad imposta in Italia per difetto di territorialità.

L'importo non concorre al volume d'affari del prestatore né alla determinazione dello status di esportatore abituale ed al plafond.

## STATUS DI ESPORTATORE ABITUALE



Posto che la norma non dà la qualifica di esportatore abituale per acquisti senza applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 8, comma 2 del D.P.R. 633/72, ciò aumenterà l'insorgenza di crediti di difficile recupero.

Si dovrà sottostare alle lungaggini dei meccanismi ordinari di rimborso dell'IVA e sopportarne i costi legati alla garanzia.

Ai sensi dell'art. 30, comma 3, lettera d) (rimborso dell'eccedenza) il contribuente potrà chiedere il rimborso quando effettua prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto degli artt. da 7 a 7-septies (operazioni non soggette > 50%).

Chi utilizza il plafond riferito all'anno solare può continuare ad acquistare senza IVA nel limite formatosi nel 2009 fino al 31 dicembre 2010 anche se, dal 1 gennaio 2011, a seguito delle modifiche normative, perderà la qualifica di esportatore abituale.

## SERVIZI INTERNAZIONALI



Si modifica anche l'art. 9 concernente i servizi internazionali, tra cui – ad es. - vi è il trasporto relativo a beni in esportazione ed in importazione.

In tal caso il committente deve emettere un'autofattura che non sarà non territoriale e, dunque, non computabile nel plafond, ma farà mantenere lo status di esportatore abituale.

Es.: Impresa francese effettua trasporto di merci da Amsterdam a Lugano per conto di un committente soggetto passivo italiano.

La prestazione di trasporto è effettuata in Italia secondo la regola generale (Paese del committente). Debitore dell'IVA è l'italiano.

Il committente italiano deve emettere autofattura e procedere ai conseguenti adempimenti (registrazione, liquidazione, ecc.).

L'autofattura è non imponibile ai sensi dell'art. 9, comma 2.

Nel caso specifico, essendo la fattura non imponibile il committente italiano non è obbligato, tra l'altro, a presentare il modello Intrastat.

## BASE IMPONIBILE



Essendo stato integrato l'art. 6 (momento di effettuazione delle operazioni) con la previsione concernente le prestazioni di servizi di cui all'art. 7-ter del D.P.R. 633/72 effettuate in modo continuativo e di carattere ultrannuale si è provveduto ad integrare anche l'art. 13 riguardante la base imponibile.

Il comma 2, lettera c) ultima parte dispone che per le prestazioni di servizi di cui sopra i corrispettivi sono costituiti dalle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi.

## REVERSE CHARGE



Per le operazioni effettuate nel territorio dello Stato da soggetti passivi non residenti si ha:

- a) Prestazioni di servizi in genere effettuate nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, debitore è il committente;
- b) Per le altre operazioni, gli Stati membri hanno la facoltà di attribuire la veste di debitore dell'imposta al cessionario o committente.

### **Operazioni effettuate nei confronti di soggetti passivi stabiliti**

Ai sensi dell'art. 17, comma 2 è debitore dell'imposta (cessione di beni e prestazione di servizi) in relazione a tutte le operazioni effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio stesso, il committente (cessionario) che assolverà il tributo con il meccanismo del reverse charge. Anche se il soggetto passivo estero ha una posizione IVA nazionale (rappresentante fiscale, identificazione diretta, stabile organizzazione).

Pertanto una generalizzazione dell'obbligo.

## REVERSE CHARGE



Fondamentale ai fini dell'applicazione del reverse charge è la nozione di soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato (art. 7, comma 1, lettera d) e soggetto passivo [rectius: debitore d'imposta] (art. 7-ter).

Si coglie che la stabile organizzazione non è sempre soggetto passivo nazionale ma solo per le operazioni da essa autonomamente generate o ricevute sicché non deve essere preso in considerazione rispetto alle operazioni direttamente gestite dalla casa madre.

Pertanto, allorché il soggetto estero effettui operazioni nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, l'obbligo d'imposta non fa capo al soggetto estero ma al committente soggetto passivo.

## REVERSE CHARGE



### **Operazioni effettuate nei confronti di privati o di soggetti passivi non stabiliti**

Se un soggetto non residente e privo di stabile organizzazione pone in essere operazioni territorialmente rilevanti in Italia, debitore dell'imposta è il soggetto stesso, il quale sarà tenuto ad adempiere i conseguenti obblighi (rappresentante fiscale o identificazione diretta) ai sensi dell'art. 17 commi 1 e 3 se il destinatario dell'operazione è un:

- 1) Privato consumatore;
- 2) Soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato (a contrariis dell'art. 7, comma 1, lett. d)

Ai sensi del terzo comma dell'art. 17, rappresentante fiscale, identificazione diretta e stabile organizzazione sono omologhi ed alternativi tra loro.

## REVERSE CHARGE



### Operazioni effettuate da e nei confronti di stabili organizzazioni

La stabile organizzazione, però, ha la capacità di determinare la rilevanza territoriale delle operazioni, in quanto è essa stessa soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato limitatamente alle operazioni rese o ricevute (art. 7, comma 1, lettera d).

Il quarto comma dell'art. 17 prevede la non applicabilità delle disposizioni precedentemente viste in quanto le operazioni effettuate e ricevute dalle stabili organizzazioni in Italia devono ritenersi effettuate o ricevute da un soggetto passivo stabilito e non dal soggetto estero.

## VOLUME D'AFFARI



Ai sensi dell'art. 20 novellato del decreto IVA non rientrano nel volume d'affari le prestazioni di servizio rese a soggetti stabiliti in un altro Stato membro della Comunità non soggette ad imposta ai sensi dell'art. 7-ter.

Pertanto, in sede di dichiarazione IVA, a partire da quella che si presenterà nel 2011 avremo un nuovo rigo che sottrae dagli importi presenti nelle fatture, oltre ai beni ammortizzabili e i passaggi di cui all'ultimo comma dell'art. 36, anche tali prestazioni definite fuori campo IVA per mancanza della territorialità.

## FATTURAZIONE



Le imprese che effettuano o acquistano prestazioni di servizi stanno correndo ai ripari per aggiornare le procedure di fatturazione IVA.

Prima di verificare l'art. 21 del D.P.R. 633/72 che è stato aggiornato per prevedere le modifiche in fattura verificiamo cosa deve esserci in più rispetto all'anno 2009:

- 1) È obbligatorio emettere la fattura anche se dal 2010 l'operazione che si svolge è fuori campo IVA in Italia (es. sdoganamento accessorio ad un trasporto - nel 2009 andava comunque fatturata in quanto non imponibile);
- 2) È obbligatoria l'indicazione della partita IVA del cliente residente in un altro Stato membro della Comunità europea;
- 3) Indicazione della base normativa: Operazione fuori campo IVA in Italia ai sensi degli articoli 43 e 44 della direttiva 2006/112/CE emendati dalla Direttiva 2008/8/CE.

## FATTURAZIONE



L'art. 21, comma 2, lett. f-bis) prevede che nella fattura deve essere indicato 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 altro Stato membro della Comunità.

L'art. 21, comma 5 prevede che in caso di reverse charge internazionale il cessionario o committente deve emettere la fattura in unico esemplare o, ferma restando la sua responsabilità, assicurarsi che la stessa sia emessa, per suo conto da un terzo.

Il comma 6 prevede che la fattura, oltre ad altri specifici casi, vada emessa anche per 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'art. 7-ter. In tal caso, come visto, la norma in luogo dell'aliquota d'imposta e dell'ammontare, reca l'annotazione che si tratta di operazione non soggetta con indicazione della relativa norma.

## FATTURAZIONE



La fattura, in effetti, serve solo ed esclusivamente per poter compilare il modello Intrastat.

Pertanto una serie di operazioni (ad es. il trasporto merci) passano da un regime di imponibilità/non imponibilità per l'anno 2009 ad un regime di non assoggettabilità di cui all'art. 7-ter. Nonostante ciò (esclusione da IVA), come visto, le stesse vanno fatturate se si riferiscono a operatori comunitari.

La fattura, ove si tratti di "documento emesso in relazione al pagamento di corrispettivi assoggettati ad Iva" sarà esente in modo assoluto dall'imposta di bollo (art. 6 della Tabella B allegata al D.P.R. n. 642/1972). Nel caso specifico, invece, se la fattura è di importo superiore ad € 77,47 sarà assoggettata a bollo di € 1,81.

In caso di operatori extracomunitari, la fattura può essere sostituita anche da una semplice ricevuta in quanto la stessa è necessaria per permettere la richiesta di rimborso.

## ENTI NON COMMERCIALI



L'art. 17 per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi residenti (compresi enti non commerciali titolari di partita IVA) gli obblighi sono adempiuti dai cessionari o committenti che emettono autofattura.

L'art. 30-bis prevede che gli enti non commerciali di cui all'art. 7-ter, comma 2, lett. b) e c) relativamente ad acquisti di beni e servizi effettuati nell'ambito di attività non commerciali per le quali hanno emesso autofattura devono assolvere gli obblighi di registrazione, dichiarazione e versamento secondo le regole previste per gli acquisti intracomunitari degli enti non commerciali senza partita IVA.

- 1) Registrazione in apposito registro;
- 2) Versamento;
- 3) Dichiarazione mensile.

Per le autofatture emesse nell'ambito dell'attività commerciale si applicano le regole ordinarie.

## RIMBORSI IVA



L'art. 38-bis1 concerne il rimborso dell'IVA assolta in altri Stati membri della Comunità europea.

In tal caso il soggetto passivo italiano che ha assolto l'IVA in un altro Stato membro in relazione a beni o servizi ivi acquistati o importati, può chiedere il rimborso a detto Stato membro presentando un'istanza all'Agenzia delle Entrate tramite apposito portale elettronico. Fino al 2009 l'italiano chiedeva il rimborso direttamente all'altro Stato membro.

L'Agenzia delle Entrate vaglia la richiesta e inoltra all'altro Stato membro, eccetto i casi in cui durante il periodo di riferimento del rimborso il soggetto passivo italiano:

- 1) Non ha svolto attività d'impresa;
- 2) Ha effettuato unicamente operazioni esenti o non soggette che non danno diritto alla detrazione;
- 3) Si è avvalso del regime dei minimi;
- 4) Si è avvalso del regime speciale per i produttori agricoli.

## RIMBORSI IVA



L'Agenzia delle Entrate notifica al richiedente il mancato inoltro della richiesta di rimborso per il quale è ammesso il ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario.

La procedura è elettronica (termine il 30 settembre dell'anno successivo) e questo dovrebbe permettere di velocizzare i rimborsi.

Un esempio potrebbe essere l'IVA sui carburanti per i trasportatori o il costo della partecipazione a fiere per gli espositori.

Attraverso un apposito provvedimento del direttore dell'agenzia delle entrate (novanta giorni dall'entrata in vigore) vengono individuati il competente ufficio preposto al rimborso e la procedura ed i termini per l'applicazione delle nuove disposizioni.

## RIMBORSI IVA



L'art. 38-bis2 prevede l'esecuzione dei rimborsi a soggetti non residenti stabiliti in un altro Stato membro della Comunità.

Tali soggetti che non siano stabiliti in Italia possono richiedere il rimborso dell'IVA pagata in Italia maturata trimestralmente o annualmente relativa all'acquisto di beni e servizi.

Se vi è una stabile organizzazione in Italia non potranno fare richiesta di rimborso in quanto è previsto il metodo della detrazione diretta.

Se il soggetto passivo ha un rappresentante fiscale in Italia o si è identificato deve seguire la procedura ordinaria ossia fare il modello VR.

Il rimborso viene riconosciuto se i soggetti passivi che ne fanno richiesta effettuano operazioni imponibili nello Stato membro di appartenenza. Tale condizione deve risultare da un'attestazione rilasciata dall'Amministrazione finanziaria dello Stato di provenienza.

Tali soggetti non hanno diritto al rimborso qualora nello Stato membro in cui sono stabiliti effettuino operazioni che non danno diritto alla detrazione d'imposta.

## RIMBORSI IVA



Se si effettuano operazioni che danno diritto al rimborso e operazioni che non ne danno diritto il rimborso è ammesso solo in misura pari alla percentuale detraibile quale applicata dallo Stato membro ove è stabilito il richiedente

Ossia, se un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso effettua nello Stato membro in cui è stabilito sia operazioni che danno diritto alla detrazione sia operazioni che non conferiscono tale diritto, il rimborso è ammesso solo per il pro-rata (definitivo da dichiarazione) dell'importo dell'IVA rimborsabile.

Se la richiesta di rimborso è non inferiore a 3 mesi l'importo minimo è 400 euro; se si riferisce ad un anno civile l'importo minimo è non inferiore a 50 euro.

## RIMBORSI IVA



A partire dal 2010 la richiesta deve essere indirizzata all'Agenzia delle Entrate dello Stato membro di stabilimento del soggetto richiedente tramite una procedura telematica. Essa inoltrerà la richiesta allo Stato membro del rimborso tranne i casi visti in precedenza (ad es. regime minimi).

Non devono essere più allegati le fatture ma dovrà essere esibita solo su esplicita richiesta ai fini di un confronto.

La richiesta va fatta attraverso un portale elettronico per ricevere il rimborso in tempi rapidi.

Qualora la richiesta di rimborso non sia presentata entro il termine di due anni si decade dal relativo diritto di rimborso.

Lo Stato che dovrà effettuare il rimborso provvede a comunicare entro 4 mesi l'approvazione o il rigetto.

Il rimborso sarà effettuato nello Stato membro di rimborso entro dieci giorni lavorativi. Il richiedente può fare domanda di ricevere il rimborso in altro Stato membro ma si dedurrà l'importo delle spese bancarie.

## RIMBORSI IVA



Vi è la completa riformulazione dell'art. 38-ter che da articolo generale per i rimborsi a non residenti, diventa la norma valevole per rimborsi IVA a soggetti non residenti extracomunitari.

Il comma 1 prevede che l'art. 38-bis2 si applichi anche ai soggetti non appartenenti alla comunità economica europea qualora vi sia una condizione di reciprocità.

Per la richiesta di rimborso sarà competente un ufficio che verrà individuato con provvedimento direttoriale ed il termine per la decisione sarà di sei mesi o otto mesi in caso di richiesta di integrazione.

In caso di diniego si può ricorrere alle Commissioni tributarie.

Ai sensi dell'art. 38-bis sono dovuti gli interessi nella misura del 2,5% l'anno a partire dal momento in cui sorge il diritto al rimborso.

In caso di rimborso non dovuto, lo stesso dovrà essere restituito e vi sarà una sanzione amministrativa fra il 100 ed il 200 % della somma oggetto di indebito rimborso.



Ai sensi del nuovo art. 50, comma 6 del D. L. 331/1993 i contribuenti presentano in via telematica gli elenchi anche dei servizi comunitari “generici” forniti e ricevuti.

Tale obbligo diviene di tutti i soggetti passivi anche degli enti non commerciali solamente identificati.

Si fa presente che non è obbligatoria la presentazione degli elenchi per operazioni non imponibili, esenti, etc.

La periodicità, quale regola generale è mensile, anche se si diverrà trimestrali nel caso in cui gli importi trimestrali non superino i 100.000,00 € (dal 2012 50.000,00).

I nuovi modelli (si veda il sito dell’Agenzia delle dogane) dovrebbero richiedere l’indicazione delle singole operazioni, delle modalità di erogazione del servizio, dei riferimenti della fattura, delle modalità di pagamento e del Paese di pagamento.