

Agenzia delle Entrate
Circolare 18 marzo 2010, n.14/E

Recepimento Direttive 2008/8/CE e 2008/117/CE - Disciplina del periodo transitorio.

IVA - PRESENTAZIONE MODELLI INTRASTAT - PERIODO TRANSITORIO - CHIARIMENTI

Nelle more del completo recepimento nell'ordinamento interno della Direttiva 2008/8/CE del 12 febbraio 2008 e della Direttiva 2008/117/CE del 16 dicembre 2008 sono pervenute alla scrivente numerose richieste di chiarimento in merito agli adempimenti cui sono tenuti i contribuenti.

A tale proposito si ritiene opportuno fornire le seguenti precisazioni. 1. Inversione contabile per le cessioni di beni

Il D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 41 del 19 febbraio 2010 e recante l'attuazione delle direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE, ha introdotto – tra le altre – rilevanti novità nella disciplina del debitore d'imposta, di cui all'articolo 17 del d.P.R. n. 633 del 1972, nel caso di cessioni di beni e di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto non residente nei confronti di soggetti passivi stabiliti in Italia.

La versione del predetto articolo 17 in vigore fino al 31 dicembre 2009 comportava che gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione della disciplina IVA relativa ad operazioni effettuate nel territorio dello Stato da o nei confronti di un soggetto non residente e senza stabile organizzazione in

Italia potevano essere adempiuti o esercitati, nei modi ordinari, dal medesimo direttamente, se identificato ai sensi dell'articolo 35-ter dello stesso dPR n. 633, ovvero tramite un rappresentante residente nel territorio dello Stato.

Qualora il soggetto non residente non avesse esercitato la facoltà di identificarsi direttamente ai sensi dell'articolo 35-ter oppure di nominare un rappresentante fiscale, gli obblighi relativi alle operazioni da egli effettuate nel territorio dello Stato nei confronti di soggetti passivi quivi stabiliti sarebbero stati adempiuti da questi ultimi, mediante il meccanismo dell'inversione contabile.

Il secondo comma dell'articolo 17 del dPR n. 633 del 1972 è stato modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera h), del predetto D.Lgs. n. 18 e, nella nuova versione, stabilisce che "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". Tale radicale cambiamento comporta – per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto non residente nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato – che quest'ultimo assuma sempre la qualifica di debitore dell'imposta, da assolvere mediante applicazione del meccanismo del reverse charge. Ciò anche nell'eventualità in cui il soggetto non residente sia identificato nel territorio dello Stato o ivi disponga di un rappresentante fiscale.

Come si ricava dall'articolo 5 del D.Lgs. n. 18 del 2010, la modifica sopra esaminata si applica alle operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2010.

Per quanto riguarda le prestazioni di servizi, si rammenta che con circolare del 31 dicembre 2009, n. 58 è stato anticipato che, a partire dal 1° gennaio 2010, il contribuente italiano, ai sensi dell'articolo 196 della direttiva 2006/112/CE, è tenuto ad osservare gli obblighi di fatturazione e assolvimento dell'imposta se il servizio, territorialmente rilevante in Italia, è reso da un soggetto non residente. È stato quindi precisato che "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". Tale chiarimento, in quanto motivato dalla diretta applicazione dell'articolo 196 della direttiva, è riferibile alle prestazioni di servizi generiche cui si applica il criterio della tassazione nel luogo del committente previsto dall'articolo 44 della medesima direttiva (in altre parole, alle prestazioni di servizi rese da un soggetto passivo non stabilito nello stato membro del committente, territorialmente rilevanti in Italia in base al criterio generale che fa riferimento al luogo di stabilimento del destinatario della prestazione).

Peraltro il legislatore nazionale, esercitando una facoltà prevista dall'articolo 194 della direttiva 2006/112/CE, ha modificato, come sopra anticipato, l'articolo 17 del D.P.R. n. 633 del 1972 nel senso di rendere obbligatorio il meccanismo dell'inversione contabile in tutte le ipotesi in cui il cedente o prestatore sia un soggetto non residente (e cioè nelle ipotesi di cessioni di beni rilevanti in Italia effettuate da un soggetto passivo non residente nei confronti di un soggetto passivo stabilito, nonché nelle ipotesi di prestazioni di servizi rese da un soggetto passivo non residente, nei confronti di un soggetto passivo stabilito, che risultano territorialmente rilevanti in Italia in base ad uno dei criteri che derogano rispetto al principio generale che dà rilievo al paese di stabilimento del committente).

Con riferimento alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi cui si applica il citato articolo 194, effettuate nel periodo compreso tra il 1° gennaio ed il 19 febbraio 2010, la sovrapposizione tra la vecchia normativa e il richiamato articolo 5 del D.Lgs. n. 18, che attribuisce valenza retroattiva alle nuove regole, ha determinato una situazione di rilevante incertezza in merito all'individuazione dei comportamenti da ritenere corretti.

Al riguardo, in merito alle predette cessioni di beni e prestazioni di servizi cui si applica il citato articolo 194 della direttiva poste in essere nel predetto arco temporale (1° gennaio - 19 febbraio 2010) da un soggetto non residente nel territorio dello Stato nei confronti di un soggetto passivo ivi stabilito, si ritiene che abbiano agito correttamente i cessionari o i committenti che, nelle more della emanazione del D.Lgs. n. 18, abbiano assunto il ruolo di debitore d'imposta, anticipando le modifiche apportate dal medesimo decreto legislativo all'articolo 17 del d.P.R. n. 633.

Nel caso in cui, invece, l'imposta sia stata assolta dal cedente o dal prestatore non residente, ottemperando a quanto stabilito dalla previgente disciplina, si è del parere che i soggetti interessati non debbano comunque operare variazioni ai sensi dell'articolo 26 del dPR n. 633 del 1972.

Alle conclusioni sopra riportate conduce la ratio desumibile dall'articolo 6, comma 9-bis, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, che consente di far salvi i comportamenti dei contribuenti che, in assenza di malafede, abbiano applicato in maniera non corretta le regole sull'inversione contabile previste dall'articolo 17 del dPR n. 633 del 1972.

Peraltro, considerata la situazione di incertezza sopra evidenziata, l'Amministrazione finanziaria, in applicazione dell'articolo 10, comma 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, non irrognerà la sanzione

prevista dal richiamato articolo 6, comma 9-bis, del D.Lgs. n. 471 del 1997 qualora l'imposta sia stata assolta, con le modalità previste dalla previgente disciplina, dal cedente non residente, fermo restando il diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 19 del DPR n. 633 del 1972 in capo al cessionario.

2. Presentazione elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie

Il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 22 febbraio 2010, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 53 del 5 marzo 2010 (in seguito, per brevità, il decreto) stabilisce le modalità ed i termini per la presentazione dell'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie di beni e dei servizi resi a soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro della Comunità europea e dell'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari di beni e dei servizi ricevuti da soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro della Comunità europea.

L'articolo 2, comma 1, del decreto prevede che ciascun elenco riepilogativo è presentato con riferimento:

- a) a periodi trimestrali, per i soggetti che hanno realizzato, nei quattro trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni, un ammontare trimestrale non superiore a euro 50.000;
- b) a periodi mensili, per i soggetti che non si trovano nelle condizioni richieste dalla lettera a).

Il successivo comma 4 prevede che i soggetti che presentano un elenco riepilogativo con periodicità trimestrale e che, nel corso di un trimestre, superano la soglia di euro 50.000 presentano l'elenco riepilogativo con periodicità mensile a partire dal mese successivo a quello in cui tale soglia è superata. In tal caso, sono presentati gli elenchi riepilogativi, appositamente contrassegnati, per i periodi mensili già trascorsi.

La principale novità introdotta dalla nuova disciplina riguarda, quindi, la periodicità di presentazione degli elenchi: essi vanno, infatti, presentati con riferimento a periodi trimestrali ovvero mensili, mentre la periodicità annuale non è più prevista.

A tale riguardo si ritiene che il superamento o meno della soglia di 50.000 euro vada accertato distintamente per l'elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese, da un lato, e per l'elenco degli acquisti di beni e delle prestazioni di servizi ricevute, dall'altro.

E' quindi possibile che il medesimo soggetto sia tenuto, per esempio, ad una periodicità trimestrale per l'elenco relativo agli acquisti di beni e servizi ed una periodicità mensile per l'elenco relativo alle cessioni di beni e servizi.

Inoltre, va tenuto presente che, nel caso di superamento della soglia di 50.000 euro per una singola categoria di operazioni (cioè solo per le cessioni intracomunitarie di beni ovvero solo per i servizi resi a soggetti passivi comunitari, ovvero solo per gli acquisti intracomunitari di beni o solo per i servizi ricevuti da soggetti passivi intracomunitari), scatta l'obbligo di presentazione mensile per l'intero elenco di cessioni o di acquisti.

Ad esempio, se nel corso di un trimestre un soggetto passivo ha realizzato cessioni intracomunitarie di beni pari a 60.000 euro e, nel medesimo periodo, ha prestato servizi per 10.000 euro, sarà tenuto a presentare mensilmente l'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie di beni e dei servizi intracomunitari resi.

Analogamente, se nel corso di un trimestre un soggetto passivo ha realizzato acquisti intracomunitari di beni pari a 30.000 euro e, nel medesimo periodo, ha ricevuto prestazioni di servizi per 55.000 euro, sarà tenuto a presentare mensilmente l'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari di beni e dei servizi intracomunitari ricevuti.

Dunque, le singole categorie di operazioni relativi ai beni ed ai servizi non si sommano, ma sono considerate singolarmente; tuttavia, il superamento della soglia per una singola categoria comporta l'applicazione della periodicità mensile anche per l'altra categoria.

Ovviamente, come previsto dall'articolo 2, comma 4, del decreto, nel caso in cui il soggetto obbligato dovesse superare nel corso del trimestre la soglia di 50.000 euro, secondo le indicazioni sopra evidenziate, sarà tenuto a presentare gli elenchi con periodicità mensile, a partire dal mese successivo a quello in cui la soglia è stata superata.

Esempi:

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

Si ritiene opportuno segnalare che, relativamente agli adempimenti da porre in essere nel 2010, ai contribuenti tenuti esclusivamente alla presentazione degli elenchi relativi ai servizi (resi e ricevuti), si applica il principio desumibile dall'articolo 2, comma 2, del decreto che stabilisce la presentazione degli elenchi stessi con periodicità trimestrale per i contribuenti che iniziano l'attività da meno di quattro trimestri.

Tale principio è estensibile alla fattispecie rappresentata in considerazione della circostanza che il 2010 è il primo anno in cui viene introdotto tale obbligo per le prestazioni di servizi, nonché della circostanza che le regole relative alla territorialità dei servizi sono state modificate con effetto dal 1° gennaio 2010, motivo per cui i soggetti in questione potrebbero incontrare serie difficoltà nell'individuare con esattezza l'ammontare dei servizi resi e ricevuti in ambito intracomunitario nel corso del 2009.

Quindi, per i soggetti tenuti esclusivamente alla presentazione degli elenchi relativi ai servizi (resi e ricevuti), in linea teorica, la prima scadenza per la presentazione degli elenchi cade nel corso del mese di aprile 2010, secondo le disposizioni dell'articolo 3 del decreto. Tuttavia, come sopra richiamato, se i medesimi contribuenti superano la soglia di 50.000 euro nel corso dei mesi di gennaio, febbraio o marzo 2010, saranno tenuti alla presentazione degli elenchi con periodicità mensile, come previsto dall'articolo 2, comma 4, del decreto.

Un altro chiarimento è stato richiesto con riguardo ai dati, da inserire nei predetti elenchi, relativi alle fatture ricevute.

A tale riguardo si ritiene opportuno precisare, con riferimento ai servizi intracomunitari ricevuti, che il numero e la data della fattura da indicare nel modello INTRASTAT sono quelli attribuiti dal committente nazionale secondo la progressione dallo stesso seguita nella propria contabilità. Quanto sopra vale sia nel caso in cui il contribuente abbia provveduto all'autofatturazione, ai sensi del novellato articolo 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, sia nell'ipotesi in cui abbia integrato la fattura ricevuta dal contribuente estero, così come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 12 marzo 2010, n. 12, par. 3.2.

Con riguardo ai termini di presentazione degli elenchi in oggetto, si precisa quanto segue.

L'articolo 3, comma 1, del decreto stabilisce che gli elenchi riepilogativi sono presentati all'Agenzia delle dogane per via telematica entro il giorno 25 del mese successivo al periodo di riferimento; il comma 2 dello stesso articolo prevede, inoltre, che fino al 30 aprile 2010 tali elenchi possano essere presentati in formato elettronico agli uffici doganali territorialmente competenti entro il giorno 20 del mese successivo al periodo di riferimento.

Le disposizioni in esame si applicano, come prevede l'articolo 8 del decreto, alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2010, ma è di tutta evidenza che il termine entro il quale avrebbero dovuto essere presentati gli elenchi relativi al mese di gennaio (20 o 25 febbraio, a seconda delle modalità di presentazione) è decorso prima della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del decreto che ha stabilito tale termine. Per tale motivo si ritiene che, in ottemperanza a quanto previsto dallo Statuto del Contribuente (legge n. 212 del 27 luglio 2000), secondo cui il rapporto con l'Amministrazione deve essere improntato ai principi di collaborazione e buona fede e in aderenza, in particolare alla previsione di cui all' art. 3, comma 2, del predetto statuto, i soggetti interessati dispongano di 60 giorni dalla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale delle disposizioni di attuazione contenute nel decreto del 22 febbraio, per adempiere all'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi in questione (quelli relativi al mese di gennaio 2010).

Pertanto, fino alla scadenza del termine suddetto, in applicazione dell'articolo 10, comma 3, della citata legge n. 212 del 2000, non saranno applicate sanzioni per la tardiva presentazione degli elenchi stessi.

Con riguardo ai dati indicati negli elenchi di cui sopra (relativi al mese di gennaio 2010), si fa presente che gli eventuali errori ed omissioni possono comunque essere sanati con le modalità indicate nella circolare del 17 febbraio 2010, n. 5.

* * *

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.