

Dott. Marco Baccani
Dott. Salvatore Fiorenza
Dott. Ferdinando Ramponi
Dott. Massimo Rho

Dott. Federico Baccani
Dott. Stefano Ramponi
Dott. Gianni Spagarino

20121 Milano - Via Bigli, 2
Tel. (+39) 02 764214.1
Fax (+39) 02 764214.61
C.F./P.IVA 04420200968
studiobaccani@stbac.net
www.baccanieassociati.it

Milano, 19 gennaio 2010

Ai Gentili Clienti
Loro sedi

CIRCOLARE n. 2/2010

RECENTI CHIARIMENTI IN MERITO ALLA COMPENSAZIONE DEI CREDITI IVA CON DELEGA F24.

In merito alle nuove modalità di compensazione dei crediti Iva di importo annuale complessivo superiore ad Euro 10.000,00 (si veda in proposito la nostra Circolare n. 1 del 14 gennaio 2010) **l'Agenzia delle Entrate** ha recentemente chiarito, con **Circolare n. 1 del 15 gennaio 2010**, che le nuove norme non si applicano al credito Iva relativo all'anno 2008. Tale credito può quindi essere utilizzato in compensazione con i versamenti da effettuare con il modello F24 fino alla presentazione della dichiarazione annuale relativa al 2009 (Modello Iva 2010).

Pertanto, il contribuente che ha ancora a disposizione tutto o parte del credito Iva relativo all'anno 2008, potrà continuare ad usare questo credito, nel limite di Euro 516.456,90 comprensivo delle compensazioni già effettuate nel 2009, indicando nel modello F24, quale importo a credito, il **codice tributo 6099 e l'anno 2008**. Si rammenta che tali eventuali utilizzi dovranno poi essere indicati nella dichiarazione Iva relativa all'anno 2009 nell'apposito rigo del quadro VL.

NUOVE REGOLE IVA SULLA TERRITORIALITA' DEI SERVIZI. REVERSE CHARGE. ELENCHI RIEPILOGATIVI INTRASTAT.

1. Le nuove regole generali sul luogo di tassazione dei servizi internazionali

Lo schema di decreto legislativo 12 novembre 2009, nel recepire la Direttiva 12 febbraio 2008, n. 2008/8/CE (“Direttiva sui servizi”), ha sostituito l’art. 7 del DPR 633/72, con gli articoli dal 7 al 7-*septies*, fissando nuovi principi sulla territorialità dei servizi che entrano in vigore dal 1° gennaio 2010.

In particolare, l’art. 7-*ter* stabilisce, quale regola generale, che le prestazioni di servizi “**Business to Business**” (**B2B**), ossia **non rese a privati consumatori**, si considerano effettuate nel territorio dello Stato, e sono pertanto ivi soggette ad Iva, quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato. In linea di principio, pertanto, l’imposizione del servizio è collegata non allo Stato del prestatore o al luogo di effettuazione del servizio, ma allo **Stato del committente** (*c.d. regola del committente*).

Le prestazioni di servizi rese a privati consumatori, *c.d. “Business to Consumer” (B2C)*, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando **sono rese da soggetti passivi prestatori stabiliti nel territorio dello Stato** (*c.d. regola del prestatore*).

Per “soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato” si intende un soggetto passivo con domicilio (costituito, per le società, dalla sede legale) o residenza (costituita, per le società, dalla sede effettiva) nel territorio dello Stato, ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all’estero (art. 7, co. 1, lett. d). Si considerano soggetti passivi, per le prestazioni ad essi rese, anche gli enti non commerciali, indipendentemente dalla circostanza che agiscano nell’ambito della loro attività commerciale o istituzionale (art. 7-*ter*, co. 2, lett. b) e c)1.

A titolo esemplificativo:

- i servizi di lavorazione su beni che si trovano in Italia anche se ivi resteranno al termine della lavorazione, resi da una società italiana ad una società non residente, sono fuori campo Iva in Italia, in quanto il committente, non privato consumatore, non è ivi residente (fino al 31.12.2009 le prestazioni erano soggette ad Iva);
- i servizi di consulenza tecnica resi da una società non residente ad una società italiana sono soggetti ad Iva in Italia (Paese del committente). La società non residente emetterà una fattura senza applicazione di imposta e la società italiana, ricevuta la fattura,

assoggetterà ad Iva la prestazione mediante il meccanismo del *reverse charge* con l'integrazione della fattura (come già previsto per l'acquisto di beni) se il prestatore del servizio risiede in un paese CEE o con l'emissione di un'autofattura ai sensi dell'art. 17 DPR 633/72 se il prestatore del servizio risiede in un paese ExtraCEE;

- il trasporto di beni da Roma a Milano su ordine di una società non residente è fuori campo Iva.

Risulta pertanto estremamente importante che i prestatori di servizi acquisiscano la prova che il committente sia un "soggetto passivo": per quanto concerne gli operatori CEE è possibile eseguire una prima verifica attraverso l'interrogazione dei codici identificativi Iva dei clienti con il *Vat Information Exchange System*, più problematica in caso di committenti extracomunitari.

A seguito dell'introduzione delle suddette regole generali, il legislatore ha modificato anche gli artt. 40 e 41 del D.L. 331/93, nel senso che dall'1.1.2010 solo le cessioni intracomunitarie di beni sono computate ai fini della determinazione dello status di esportatore abituale e del conseguente *plafond* per gli acquisti di beni senza applicazione dell'Iva. Pertanto, a decorrere dal 2010, diversi operatori intracomunitari (imprese di trasformazione per conto terzi, spedizionieri, trasportatori internazionali, esercenti attività ausiliarie ai trasporti intracomunitari, ecc.) saranno obbligati ad attivare la procedura del rimborso ai fini di recuperare l'Iva assolta sugli acquisti.

2. Regole speciali per alcuni servizi sia nel caso di operazioni B2B ("Business to Business") sia B2C ("Business to Consumer")

Prestazioni di servizi relative ad immobili situati in Italia

Si considerano effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni di servizi relative ad immobili situati in Italia, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti il coordinamento dei lavori immobiliari (art. 7-*quater*, lett. a).

Prestazioni di trasporto passeggeri

Sono soggette ad Iva in proporzione alla distanza percorsa nel territorio italiano (art. 7-*quater*, lett. b).

Prestazioni di ristorazione e catering

Sono soggette ad Iva quando sono materialmente eseguite in Italia salvo quelle rese a bordo di navi, aerei o treni per le quali vale, in linea di principio, il luogo di partenza del trasporto passeggeri (art. 7-*quater*, lett. c e d).

Noleggî e leasing di mezzi di trasporto di durata non superiore a 30 giorni (90gg nel caso di natanti)

Sono territorialmente rilevanti in Italia (art. 7-*quater*, lett. e):

- se il mezzo di trasporto è ivi messo a disposizione dell'utilizzatore e a condizione che sia utilizzato all'interno della Comunità Europea;
- se il mezzo di trasporto è messo a disposizione dell'utilizzatore al di fuori del territorio della Comunità ed è utilizzato in Italia.

Si considerano soggette ad Iva qualora siano materialmente svolte in Italia (art. 7- *quinquies*):

- le prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni,
- le prestazioni di servizi degli organizzatori di dette attività;
- le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti attività;
- le prestazioni di servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, nonché le relative prestazioni accessorie.

3. Regole speciali per alcuni servizi B2C ("Business to Consumer")

In deroga al principio generale, **si considerano** effettuati nel territorio dello Stato i seguenti servizi resi a privati consumatori (art. 7-*sexies*):

- a) le prestazioni di intermediazione, quando le operazioni oggetto dell'intermediazione stessa si considerano effettuate nel territorio dello Stato;
- b) le prestazioni di trasporto non intracomunitario di beni, in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato;
- c) le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni, quando la relativa esecuzione ha inizio nel territorio dello Stato;
- d) le prestazioni di lavorazione, nonché le perizie, relative a beni mobili materiali e le operazioni rese in attività accessorie ai trasporti, quali quelle di carico, scarico, movimentazione e simili, quando sono eseguite nel territorio dello Stato;
- e) i noleggi e i leasing di mezzi di trasporto di durata superiore a 30 giorni (o 90gg in caso di natanti):
 - se il prestatore è un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato e il mezzo di trasporto è utilizzato all'interno della Comunità Europea;
 - se sono rese da un prestatore extracomunitario ed il mezzo di trasporto è utilizzato in Italia;

f) le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici da soggetti extracomunitari, quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato (con conseguente obbligo di identificazione in Italia del soggetto extracomunitario).

Al contrario, sempre in deroga al principio generale, **non si considerano** effettuati nel territorio dello Stato i seguenti servizi resi a privati consumatori extracomunitari (art. 7- *septies*):

- a) le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili, a marchi e insegne;
- b) le prestazioni pubblicitarie;
- c) le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica e legale nonché quelle di elaborazione e fornitura dati;
- d) le operazioni bancarie, finanziarie ed assicurative;
- e) la messa a disposizione del personale;
- f) i canoni di leasing e noleggio di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto;
- g) la concessione all'accesso ai sistemi di gas naturale e di energia elettrica;
- h) i servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione;
- i) i servizi prestati per via elettronica;
- l) gli obblighi di non fare.

4. Ampliamento del meccanismo del *reverse charge*

Dal 1° gennaio 2010, tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in Italia da soggetti non residenti, non per il tramite di una stabile organizzazione, nei confronti di soggetti passivi residenti nel territorio dello Stato, sono effettuate senza maggiorazione dell'Iva che deve essere applicata dal cessionario mediante il sistema del *reverse charge*.

5. Enti non commerciali

Gli enti non commerciali in possesso di un numero di partita Iva sono considerati soggetti passivi e sono tenuti pertanto ad applicare l'Iva, mediante il meccanismo dell' "autofatturazione", su tutti i servizi ricevuti da soggetti non residenti.

In particolare, l'autofattura dovrà essere emessa non solo per l'attività commerciale, ma anche per quella istituzionale dell'ente, ed anche da parte degli enti che non svolgono alcuna attività commerciale ma risultano identificati ai fini Iva (avendo effettuato acquisti intracomunitari annui di beni in misura superiore a 10.000 euro). Nessun obbligo permane per gli enti che non svolgono attività commerciale e non sono in possesso di partita Iva.

In considerazione dell'importanza della materia in esame, oggetto di una prima Circolare dell'Agenzia delle Entrate (Circolare n. 58/E del 31 dicembre 2009 consultabile anche sul sito dello Studio per chi volesse approfondire l'argomento), ed in attesa dell'emanazione del decreto legislativo concernente l'attuazione delle Direttive 2008/8CE, 2008/9/CE e 2008/117CE (le cui disposizioni risultano sufficientemente dettagliate e tali da consentirne la diretta applicazione) lo Studio si riserva di approfondire tale argomento in successive circolari ed invita i Signori Clienti in caso di dubbi in merito a tali operazioni a contattare preventivamente lo Studio per gli opportuni chiarimenti.

6. Elenchi Riepilogativi INTRASTAT – Dal 2010 obbligo esteso alle prestazioni intracomunitarie di servizi, nuova periodicità e modalità di presentazione

L'applicazione - a partire dal 1° gennaio 2010 - delle nuove regole riguardanti la territorialità delle prestazioni di servizi da e verso l'estero, soprattutto nei rapporti tra soggetti passivi Iva (c.d. "B2B", Business to Business), comporterà per le Amministrazioni Finanziarie dei diversi Paesi l'esigenza di monitorare il corretto assolvimento dell'Iva nei diversi Stati Membri dell'Unione Europea.

Con le modifiche apportate alla Direttiva Iva (la n. 2006/112/CE) ad opera delle Direttive 2008/8/CE e 2008/117/CE, al fine di soddisfare tali esigenze di controllo, **viene esteso alle prestazioni di servizi l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi Intrastat.**

Occorre in proposito segnalare che, fino al 31.12.2009, in relazione ai soli contribuenti tenuti alla presentazione degli elenchi con periodicità mensile, alcune prestazioni di servizi - tra le quali, ad esempio, alcune operazioni intracomunitarie di lavorazione e le operazioni di noleggio - andavano inserite negli elenchi ma solo ai fini statistici. Oltre all'inclusione generalizzata dei servizi negli elenchi Intrastat (non solo ai fini statistici), si precisa che **le novità decorrenti dal 2010 riguarderanno anche altri aspetti di tale adempimento e in particolare:**

- viene resa obbligatoria la presentazione per via esclusivamente telematica delle dichiarazioni INTRA beni e/o servizi riferite a periodi decorrenti dal 2010;
- viene eliminata la cadenza di presentazione annuale;
- vengono previste nuove soglie per determinare la periodicità di presentazione mensile e/o trimestrale;
- vengono introdotte nuove modalità per il cambio di periodicità.

Nuovi termini e periodicità nella presentazione degli elenchi Intrastat

Periodicità in vigore fino al 31 dicembre 2009

Cessioni intracomunitarie anno precedente	Periodicità
Fino ad €40.000	Annuale
Oltre €40.000 e fino a €250.000	Trimestrale
Oltre €250.000	Mensile
Acquisti intracomunitari anno precedente	Periodicità
Fino ad €180.000	Annuale
Oltre €180.000	Mensile

Periodicità in vigore dal 1° gennaio 2010

Acquisti/cessioni intracomunitari anno precedente	Periodicità
Per i contribuenti che non hanno superato la soglia di € 50.000 (o di € 100.000 fino al 31.12.11) negli ultimi quattro trimestri rispetto a quello di riferimento	Trimestrale
Tutti gli altri casi	Mensile

Nel nuovo sistema, il cambio di periodicità avviene nel caso in cui la soglia venga superata nel corso del trimestre. Vengono, inoltre, modificate le scadenze entro le quali assolvere all'adempimento della presentazione degli elenchi Intrastat.

Termini di presentazione in vigore fino al 31 dicembre 2009

Periodicità	Scadenze
Mensile	Entro il giorno 20 del mese successivo a quello di riferimento
Trimestrale	Entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento
Annuale	Entro la fine del mese di gennaio dell'anno successivo a quello di riferimento

Termini di presentazione in vigore dal 1° gennaio 2010

Periodicità	Scadenze
Mensile	Entro il giorno 19 del mese successivo a quello di riferimento
Trimestrale	Entro il giorno 19 del mese successivo al trimestre di riferimento

In relazione a tali importanti modifiche, va evidenziato che il recepimento di queste disposizioni nell'ordinamento nazionale è stato demandato ad un decreto legislativo che ad oggi non risulta ancora pubblicato nella Gazzetta Ufficiale. Mancano, pertanto, da parte dell'Agenzia delle

Entrate e delle Dogane, anche i successivi provvedimenti che dovranno approvare i nuovi elenchi relativi ai servizi e stabilire nuove modalità e termini di presentazione degli stessi.

Cordiali saluti.

Studio Baccani e Associati
Associazione Dottori Commercialisti