



Vat Package Riflessi nei rapporti tra San Marino e Italia

di Salvatore Mattia

Con il D.Lgs. n. 18 dell'11 febbraio 2010, il Governo italiano ha recepito, con effetto dal 1° gennaio 2010, le novità in materia di territorialità dei servizi intracomunitari, rimborsi Iva a non residenti e modelli Intrastat introdotte dalle Direttive n. 2008/8/CE, n. 2008/9/CE e n. 2008/117/CE, modificative, a loro volta, della Direttiva n. 2006/112/CE.

Nell'articolo, vengono esaminati, in particolare, i riflessi delle novità nei rapporti tra Italia e San Marino.

1. Premessa

Le modifiche alla disciplina Iva introdotte dal D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18 (pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* 19 febbraio 2010, n. 41)¹, quasi interamente contenute nel relativo testo unico di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, riguardano:

- il **presupposto territoriale** dell'Iva sulle prestazioni di servizi;
- i **rimborsi** dell'imposta assolta in altri Stati UE (da soggetti passivi italiani) o di quella assolta in Italia (da soggetti passivi non residenti);
- i Modelli **Intrastat**.

¹ Per approfondimenti, si vedano anche F. Petrone, *La nuova territorialità dell'Iva. Una riforma a decorso lento e progressivo*, in "il fisco" n. 8/2010, fascicolo n. 1, pag. 1152, e S. Capolupo, *Il nuovo regime dei rimborsi Iva*, in "il fisco" n. 9/2010, fascicolo n. 1, pag. 1301.

In particolare, dal 1° gennaio 2010 risulta modificato il regime impositivo delle **prestazioni di servizi** fornite nei Paesi membri dell'Unione europea, con l'introduzione, quale regola generale, del principio di tassazione nel Paese del **fruitore**, anziché del prestatore.

2. Iva: le novità in vigore in Italia dal 1° gennaio 2010

2.1. Il novellato principio di territorialità

In base alla Direttiva comunitaria sulla territorialità dei servizi, a far data dal **1° gennaio 2010**, salvo alcune scadenze particolari di seguito evidenziate, per i servizi resi ai soggetti d'imposta e agli enti non commerciali, la regola generale prevede la tassazione nel Paese del committente.

Il criterio del domicilio del prestatore del servizio permane come regola generale nei servizi resi a consumatori finali.

In alcuni casi, appositamente individuati, il criterio prevalente è quello del **luogo** in cui il **servizio viene utilizzato**: servizi di ristorazione o di *catering*, servizi di trasporto, culturali, sportivi, scientifici ed educativi.

Di converso, il rovescio della medaglia della generalizzazione del *reverse charge* nei servizi tra imprese o con soggetti identificati è quello di introdurre un *listing* per i servizi, essendo tale obbligo oggi circoscritto al caso delle cessioni intracomunitarie di merci.

Vengono confermati per qualsiasi committente alcuni criteri già in precedenza vigenti:

- prestazioni relative a **immobili**, comprese quelle di progettazione e di intermediazione: **luogo di ubicazione** dell'immobile;
- **trasporto** di passeggeri: **tratta** del percorso sul territorio nazionale;
- prestazioni artistiche, culturali, ricreative, didattiche: **luogo di svolgimento** della manifestazione;
- ristorazione e *catering*: **luogo della prestazione**;
- ristorazione e *catering* su navi, treni e aerei: **luogo di partenza** del trasporto passeggeri.

Con riguardo ai **committenti privati**, le regole specifiche sono analoghe a quelle in vigore in precedenza:

- prestazioni degli intermediari: luogo di effettuazione dell'operazione principale (ad esempio, luogo di immatricolazione di un'imbarcazione da diporto);
- trasporto di beni all'interno della comunità: luogo di inizio del trasporto;
- trasporto di beni con provenienza o destinazione *extra-UE*: tratta del percorso sul territorio nazionale;
- attività accessorie al trasporto e perizie sui beni: luogo di svolgimento della prestazione;
- prestazioni di consulenza e altre prestazioni indicate dal comma 4, lettera d), dell'art. 7: luogo di residenza o domicilio del committente fuori dalla Comunità, con la conseguente esclusione da Iva. Per questi clienti residenti nella Comunità si applica la regola generale dell'imposta del Paese del prestatore.

2.2. L'allargamento dell'obbligo di compilazione dei Modelli Intrastat

L'art. 50, comma 6, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, è stato riformulato alla luce delle novità introdotte, in materia di Modelli Intrastat, dalle Direttive n. 2008/8/CE e n. 2008/117/CE. Vengono stabilite, in proposito, le modalità e i termini di presentazione dei modelli e approvati i modelli con le relative istruzioni. Premesso che, sul piano comunitario, i Modelli Intrastat sono disciplinati dagli artt. 262-271 della Dir. n. 2006/112/CE, si rileva che a partire dal 2010:

- la Dir. n. 2008/8/CE estende l'obbligo di presentazione degli elenchi ai soggetti passivi che prestano servizi, soggetti a imposta nel Paese UE del committente, diverso da quello del prestatore;
- la Dir. n. 2008/117/CE modifica la periodicità

di presentazione degli elenchi, che diventa, come regola generale, mensile, anziché trimestrale.

Decorrenza delle novità

Secondo quanto espresso in una nota dell'Agenzia delle Dogane del 4 novembre 2009², le modifiche ad oggetto della presente **non riguardano gli elenchi con periodo di riferimento 2009**, ossia:

- gli elenchi dell'anno 2009 (scadenza 31 gennaio 2010 per presentazione cartacea/*floppy* e febbraio 2010 per presentazione telematica);
- gli elenchi del quarto trimestre 2009 (scadenza 31 gennaio 2010 per presentazione cartacea/*floppy* e 5 febbraio 2010 per presentazione telematica);
- gli elenchi del mese di dicembre 2009 (scadenza 20 gennaio 2010 per presentazione cartacea/*floppy* e 25 gennaio 2010 per presentazione telematica).

Pertanto, con riferimento agli elenchi riferiti a periodi decorrenti dal **1° gennaio 2010** è obbligatoria la loro presentazione per **via telematica**.

Secondo quanto chiarito dalla circolare n. 5/E del 17 febbraio 2010, nessuna sanzione sarà applicata dall'Amministrazione finanziaria per le eventuali violazioni commesse dai contribuenti 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 condizione che siano sanate trasmettendo, entro il 20 luglio 2010, elenchi integrativi elaborati secondo i criteri fissati dalla normativa in materia in corso di emanazione.

Nel formalizzare il predetto chiarimento, l'Agenzia delle Entrate si richiama esplicitamente a una norma dello Statuto del contribuente (art. 10, comma 3, della L. 212/2000), a mente della quale "le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza (...)". Le "obiettive condizioni di incertezza", nel caso di specie, derivano dalla mancata implementazione nell'ordinamento italiano della normativa di dettaglio.

2.3. La circ. 31 dicembre 2009, n. 58/E dell'Amministrazione finanziaria

L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 31 dicembre

² In banca dati "fisconline".

2009, n. 58/E³, precisa che, nelle more dell'approvazione delle norme italiane predisposte in recepimento della riforma *de quo*, si devono intendere direttamente applicabili le disposizioni della Dir. n. 2008/8/CE che risultino sufficientemente analitiche e chiare.

Attualmente l'Agenzia delle Entrate ritiene che la citata Dir. n. 2008/8/CE sia sufficientemente dettagliata con riguardo all'affermazione del principio generale che disciplina l'individuazione del luogo delle prestazioni di servizi e, in ordine a queste (lasciando fuori le altre tipologie di prestazioni possibili), si deve intendere vincolante.

Infatti, atteso che l'art. 7 della Dir. n. 2008/8/CE prevede che gli Stati membri dell'UE adottino i necessari strumenti per conformarsi alle regole sopra descritte a partire dal 1° gennaio 2010, in assenza di particolari osservazioni da parte delle competenti commissioni della Camera e del Senato riguardanti l'esame preliminare al decreto legislativo di attuazione delle Direttive *de quibus*, l'Amministrazione finanziaria, con la circolare in commento, ha fornito le istruzioni operative di massima.

Da ultimo, si rileva che l'Amministrazione finanziaria si riserva, in ogni caso, di fornire ulteriori chiarimenti all'indomani dell'introduzione nell'ordinamento nazionale, delle disposizioni di recepimento della Dir. n. 2008/8/CE.

Nel frattempo, l'immediata applicazione delle disposizioni comunitarie pare quanto mai opportuna, *in primis*, nell'interesse diretto dei contribuenti e, *in secundis*, nell'intento di non creare disparità di trattamento e difformità di applicazione della disciplina Iva nell'ambito dell'Unione europea; infatti, non si fosse dato seguito all'applicazione di detti principi comunitari in vigore dal 1° gennaio 2010, si sarebbero potuti verificare "fenomeni di doppia tassazione o di detassazione in contrasto con i dettami dell'IVA e con un coerente funzionamento del mercato interno".

3. San Marino: novità nei rapporti Iva con l'Italia

3.1. L'inquadramento normativo

La disciplina Iva riguardante gli scambi commerciali tra i soggetti residenti nella Repubblica di San Marino e quelli residenti nel territorio dello Stato italiano, è stata da sempre condizionata dall'**assenza di una dogana** che fisicamente se-

gnasse una linea di confine vigilata, lungo la quale le rispettive amministrazioni potessero esigere le imposte e i dazi nel momento dell'introduzione delle merci nel proprio territorio.

In ragione delle caratteristiche proprie dell'enclave *de qua*, sulla base di reciproci accordi, da parte italiana, con il D.M. 29 dicembre 1972, si è imposto agli operatori nazionali l'obbligo di assolvere l'imposta attraverso il meccanismo del "**reverse charge**", il quale, in pratica, prevede che l'acquirente emetta un'autofattura, ovvero, integri la fattura emessa dal cedente e la annoti sia nel registro Iva delle vendite sia in quello Iva degli acquisti.

Tale procedura, ovviamente, poteva essere realizzata soltanto da operatori economici, per cui i privati o i soggetti ad essi assimilati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, che effettuavano acquisti a San Marino, non pagavano Iva.

Successivamente, sulla base di nuovi accordi, si sono operate talune rettifiche in base alle quali:

- l'Italia ha emanato il D.M. 24 dicembre 1993;
- San Marino ha approvato la L. 21 dicembre 1993, n.134.

Il D.M. 24 dicembre 1993 ha ad oggetto la "Disciplina agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto dei rapporti di scambio tra la Repubblica italiana e la Repubblica di San Marino" e ricalca le regole operanti in ambito comunitario.

In sostanza, sia nel decreto ministeriale *de quo* che nelle norme sammarinesi (L. n. 134 del 21 dicembre 1993 emanata in modifica alla disciplina dell'imposta sulle importazioni di cui alla L. 22 dicembre 1972, n. 40), viene affermata una regola generale, la quale stabilisce che sia le vendite che gli acquisti possono avvenire in regime di **non imponibilità**, vigente nel Paese del cedente, soltanto se entrambi i soggetti risultano essere soggetti passivi nel proprio Stato e, più precisamente, risultano titolari di **partita Iva** (Italia) o di **codice identificativo** (San Marino).

Si annoverano tre importanti **deroghe**:

- gli acquisti di **mezzi di trasporto** nuovi o considerati nuovi da parte di privati: assolvono sempre l'imposta nello Stato dell'acquirente dove avviene l'immatricolazione;
- gli **acquisti a distanza** dei **privati**: diventano imponibili nel Paese di destinazione quando il venditore ha superato un determinato volume di vendite;
- gli acquisti degli **enti** e delle **associazioni** in possesso di **partita Iva** o di **codice identificativo**: diventano imponibili anche se tali organismi agiscono nell'esercizio di attività istitu-

³ In "*il fisco*" n. 2/2010, fascicolo n. 1, pag. 243.

zionali, ovvero di enti e associazioni non in possesso di partita Iva che acquistano nell'anno solare beni per un importo complessivo superiore ad € 10.000,00 (in precedenza € 8.263,31, innalzato per effetto della L. 7 luglio 2009, n. 88).

3.2. Cessioni a residenti sammarinesi

Nelle cessioni di beni effettuate nei confronti di residenti sammarinesi, è necessario distinguere le vendite effettuate:

- a favore di **operatori economici**; e
- quelle realizzate nei confronti di **privati** o soggetti a essi assimilati.

Il regime di cui al D.M. 24 dicembre 1993, può essere applicato, infatti, solo alle **cessioni di beni** materialmente **inviati a San Marino** a operatori economici di questo Stato.

Pertanto, l'operatore nazionale deve richiedere il codice identificativo dell'operatore sammarinese e, laddove questo non venisse fornito, l'acquirente deve essere sempre parificato ad un privato.

In questo caso l'operazione deve essere assoggettata a imposta indipendentemente dal fatto che la merce sia fisicamente esportata nello Stato di San Marino.

Le deroghe

Così come avviene in ambito UE, ove vige un regime Iva analogo a quello *de quo*, relativo agli scambi commerciali tra Italia e San Marino, gli operatori nazionali devono osservare particolari procedure quando:

1. effettuano delle cessioni a favore di enti e associazioni che hanno realizzato acquisti in Italia per determinati volumi;
2. realizzano delle **vendite tramite cataloghi** e simili in favore di privati residenti nella Repubblica sammarinese;
3. vendono dei **mezzi di trasporto nuovi** (o considerati come nuovi) di fabbrica.

Con riguardo alle operazioni di cui al primo punto, si rileva che le cessioni effettuate da operatori economici italiani nei confronti di enti, associazioni e altre organizzazioni similari aventi sede nel territorio dello Stato sammarinese devono essere considerate a tutti gli effetti delle vendite realizzate nei confronti di privati; pertanto, a norma dell'art. 7 del D.M. 24 dicembre 1993, devono essere assoggettate a Iva.

A contrariis, dette operazioni non sono imponibili quando l'ente è in possesso di un proprio codice identificativo fiscale ovvero quando effet-

tua acquisti per un importo uguale o superiore a € 10.000,00.

Inoltre, ai sensi dell'art. 20 del D.M. 24 dicembre 1993, le **cessioni per corrispondenza** tramite cataloghi e simili con trasporto a carico del cedente, di beni diversi dai mezzi di trasporto nuovi, nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio di imprese arti e professioni, scontano l'Iva nel Paese di destinazione a condizione che:

- i cedenti operatori economici italiani nell'anno solare precedente abbiano posto in essere vendite a distanza nei confronti di soggetti residenti nell'altro Stato, escluse quelle concernenti i mezzi di trasporto nuovi, per un ammontare superiore a € 27.889,00; ovvero, qualora non si sia verificata tale condizione, dal momento in cui tale limite venga superato nell'anno in corso; e, unitamente, che
- i beni siano spediti o trasportati dal cedente, o per suo conto, nel territorio dell'altro Stato.

Al di fuori di queste due condizioni, l'imposta viene assolta nel **Paese di origine**, così come stabilito dall'art. 7, e, quindi, le operazioni di vendita tramite cataloghi e quelle ad esse assimilate sono considerate a tutti gli effetti operazioni interne.

Infine, con riguardo all'ultima delle suindicate deroghe, si rileva che qualsiasi **veicolo** ceduto da un operatore nazionale in favore di un operatore sammarinese è soggetto al regime della non imponibilità.

Diversamente, nel caso in cui l'acquirente fosse un privato o un soggetto ad esso assimilato è necessario distinguere tra:

1. mezzi di trasporto nuovi (o considerati come nuovi);
2. mezzi da considerare usati.

Per i primi opera sempre il regime della non imponibilità, mentre per i mezzi di trasporto usati si applicano le regole previste per le cessioni interne.

3.3. Le cessioni a residenti nazionali da parte di operatori residenti sammarinesi

Per quel che attiene gli acquisti effettuati da parte di operatori economici, il D.M. 24 dicembre 1993 prevede due possibili procedure, a cui se ne deve aggiungere una terza, prevista in via amministrativa, secondo la quale è consentito l'intervento del rappresentante fiscale in Italia dell'operatore sammarinese.

Acquisti da San Marino con addebito dell'Iva

Nel caso in cui in una operazione d'acquisto l'operatore sammarinese emetta una **fattura con addebito di Iva**, quest'ultima deve essere parificata in tutto a una fattura emessa da un operatore nazionale.

L'acquirente deve prestare la massima attenzione che sul documento siano presenti i timbri e le annotazioni dell'Ufficio tributario e dell'Ufficio Iva di Pesaro, poiché soltanto questa fattura in "originale" consente all'operatore italiano di effettuare l'annotazione nel registro Iva acquisti di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972 e, quindi, di poter detrarre l'imposta pagata al fornitore, in base alle disposizioni di cui agli artt. 19 e seguenti del medesimo decreto.

Acquisti da San Marino senza addebito dell'Iva

L'acquirente italiano deve **integrare** con l'imposta dovuta la fattura e provvedere alla sua **annotazione** sia sul registro delle fatture emesse sia sul registro delle fatture di acquisto, con distinta numerazione in riferimento alle fatture di vendita e di acquisto emesse e/o registrate fino a quel momento (operazione meglio nota come "doppia registrazione").

Anche in questo caso, è di fondamentale importanza che l'integrazione avvenga sull'esemplare della fattura "originale" inviata dall'operatore sammarinese che, pertanto, dovrà contenere i timbri apposti dall'Ufficio tributario.

Acquisti da San Marino tramite il rappresentante fiscale del cedente sammarinese

Oltre alle procedure di cui al D.M. 24 dicembre 1993, è possibile che taluni soggetti sammarinesi operino a mezzo di **rappresentante fiscale**, così come disciplinato dall'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972.

In sostanza, nelle cessioni a residenti italiani gli operatori sammarinesi impiegano il proprio rappresentante fiscale (evidentemente se nominato) e, pertanto, la transazione diviene un'**operazione interna**.

Questo comporta che l'acquirente italiano deve trattare la fattura emessa dal rappresentante fiscale (ovvero direttamente dall'operatore sammarinese, purché quest'ultimo indichi sul documento anche i dati identificativi del proprio rappresentante fiscale) esattamente come una qualsiasi fattura emessa da un operatore economico nazionale a fronte di una cessione, con tutte le conseguenze che tale circostanza comporta (pagamento dell'Iva esposta, registrazione e annotazione nelle dichiarazioni periodiche e annuali).

Sul punto si rileva che, attualmente, in base all'implementazione della Dir. n. 2008/8/CE, e fino all'approvazione delle norme interne di recepimento della recente riforma, si esclude l'utilizzo del rappresentante fiscale di soggetto sammarinese solo nell'ipotesi di **prestazioni generiche di servizio**, di cui si dirà meglio in prosieguo.

Le deroghe

La prima deroga alla disciplina sopra richiamata afferisce all'ipotesi nella quale i **beni** siano acquistati presso **operatori sammarinesi** (che non addebitano l'imposta direttamente in fattura o non utilizzano il proprio rappresentante fiscale) da enti e da associazioni nazionali **privi di soggettività Iva**.

In proposito, il D.M. 24 dicembre 1993 stabilisce che tali operazioni assumano rilievo ai fini dell'imposta solo se il loro ammontare complessivo nell'anno solare precedente risulta uguale o superiore ad € 10.000,00 ovvero se tale ammontare è superato in corso d'anno.

Laddove si verifichi tale ipotesi, gli enti, associazioni e altre organizzazioni assumono la qualità di soggetti d'imposta; pertanto, l'acquisto si considera **rilevante** ai fini impositivi ed essi devono versare l'Iva all'Erario in base all'aliquota vigente per quel tipo di bene.

Così come già visto per le vendite nei confronti di soggetti privati sammarinesi **tramite corrispondenza**, cataloghi e simili, anche quelle a distanza da parte degli operatori economici sammarinesi nei confronti di soggetti privati residenti in Italia scontano l'Iva quando il loro volume – al netto delle vendite di mezzi di trasporto "nuovi" – è superiore a € 27.889,00 nell'anno solare precedente ovvero è superato nell'anno solare in corso. Ancora, in caso di acquisti di mezzi di trasporto da residenti sammarinesi, è necessario distinguere quelli nuovi (o classificati come nuovi) di fabbrica da quelli considerati usati.

Quando il **mezzo di trasporto** acquistato dal residente in Italia è nuovo o considerato come nuovo di fabbrica, l'Iva è sempre dovuta, applicando la percentuale prevista per quel mezzo sul prezzo di vendita, in particolare:

- laddove il cedente e acquirente siano entrambi operatori economici, potrà essere utilizzato indifferentemente il sistema dell'Iva prepagata ovvero la procedura dell'autofatturazione e doppia registrazione, così come indicato dal D.M. 24 dicembre 1993;
- qualora l'acquirente sia un privato, l'imposta deve essere necessariamente assolta effettuando, entro trenta giorni dall'acquisto e, comun-

que, prima dell'immatricolazione, il versamento tramite il Modello F24 (codice tributo 6099), al concessionario della riscossione o una banca abilitata;

- da ultimo, nell'ipotesi in cui il mezzo di trasporto sia usato, l'Iva è dovuta soltanto quando il cedente sammarinese e l'acquirente italiano sono operatori economici, mentre in tutti gli altri casi l'operazione non è rilevante ai fini dell'imposta.

3.4. Prestazioni di servizi

Come innanzi anticipato, dal 1° gennaio 2010 le **prestazioni di servizio "generiche"**, ovvero sia quelle per le quali non sono previste specifiche deroghe ai criteri di territorialità, rese a soggetti passivi (c.d. rapporti *Business to Business* o B2B) si considerano territorialmente rilevanti se rese a soggetti passivi stabiliti in Italia (luogo del committente previsto dall'art. 44 della Dir. n. 2006/112/CE).

Per converso, continuano ad essere assoggettati a imposizione nel territorio dello Stato se forniti da soggetti passivi in Italia – in ossequio al criterio del luogo del prestatore previsto dall'art. 45 della Dir. n. 2006/112/CE – i servizi prestati a persone che non sono soggetti passivi o prestati a soggetti passivi per il proprio uso personale o per quello dei propri dipendenti (c.d. rapporti *Business to Consumer* o B2C).

Committente sammarinese: servizi generici

Ai sensi del novellato art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972, le prestazioni di servizi "generiche" prestate da un operatore italiano al committente sammarinese ad oggi risultano **non essere territorialmente rilevanti** e, pertanto, il soggetto italiano non deve assolvere agli obblighi Iva.

Committente nazionale: servizi generici

Ai sensi del novellato art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972, le prestazioni di servizi "generiche" prestate da un operatore sammarinese al committente nazionale risultano essere **territorialmente rilevanti** e, pertanto, il soggetto italiano deve assolvere ai conseguenti obblighi Iva analogamente a quanto fa per le cessioni di beni.

Le deroghe all'art 7-ter del D.P.R. n. 633/1972:

a) art. **7-quater** del D.P.R. n. 633/1972.

Si considerano effettuale nel territorio dello Stato le seguenti operazioni (a prescindere da chi sia il committente):

- servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio, la concessione di diritti di u-

tilizzazione di beni immobili: territorialmente rilevanti nel luogo di ubicazione dell'immobile;

- trasporto di passeggeri: territorialmente rilevanti in Italia per la parte percorsa in Italia;
- ristorazione e *catering*: territorialmente rilevanti nel luogo di materiale esecuzione della prestazione;
- locazione, *leasing* e noleggio a breve termine di mezzi di trasporto: territorialmente rilevanti nel luogo in cui il mezzo è stato messo a disposizione dell'utilizzatore (se l'utilizzo avviene all'interno dell'Unione europea), ovvero in Italia (se i mezzi sono stati messi a disposizione al di fuori dell'Unione europea e sono utilizzati in Italia);

b) art. **7-quinques** del D.P.R. n. 633/1972.

Le prestazioni di servizi relative ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, comprese le fiere e le esposizioni e le relative prestazioni accessorie, sono territorialmente rilevanti ai fini Iva nel luogo in cui sono materialmente svolte;

c) art. **7-sexies** del D.P.R. n. 633/1972.

Costituiscono ulteriori fattispecie derogatorie le seguenti prestazioni:

- intermediazioni in nome e per conto del cliente: territorialmente rilevanti nel luogo di effettuazione dell'operazione "intermediata";
- trasporto di beni (intracomunitario e non intracomunitario): territorialmente rilevanti in Italia se ivi iniziati (per i trasporti intracomunitari), ovvero per la parte percorsa in Italia (per i trasporti non intracomunitari);
- lavorazioni su beni mobili e operazioni accessorie ai trasporti: territorialmente rilevanti nel luogo di esecuzione della prestazione;
- locazione, *leasing* e noleggio a lungo termine di mezzi di trasporto: territorialmente rilevanti nel luogo di stabilimento del prestatore comunitario (se l'utilizzo avviene all'interno dell'Unione europea), ovvero in Italia (se il prestatore è stabilito al di fuori dell'Unione europea ed i mezzi sono utilizzati in Italia);
- *e-commerce* diretto: territorialmente rilevante in Italia se il committente è domiciliato in Italia (o ivi residente senza domicilio all'estero) ed il prestatore è stabilito al di fuori dell'Unione europea;
- telecomunicazione e teleradiodiffusione: territorialmente rilevanti in Italia se il prestatore

re è stabilito in Italia e il committente residente o domiciliato nell'Unione europea (se i servizi sono utilizzati nell'Unione stessa), ovvero anche se il prestatore è extracomunitario, ma l'utilizzo avviene in Italia;

d) art. **7-septies** del D.P.R. n. 633/1972

Tale disposizione contempla le fattispecie in cui il committente della prestazione non è soggetto passivo Iva ed ha domicilio al di fuori dell'Unione europea.

In tali casi, non si considerano territorialmente rilevanti in Italia le prestazioni:

- relative a concessioni, licenze, diritto d'autore, eccetera;
- pubblicitarie;
- di consulenza e assistenza tecnica, nonché di elaborazione e fornitura di dati;
- bancarie, finanziarie e assicurative;
- di messa a disposizione del personale;
- di locazione, *leasing* e noleggio di beni mobili diversi dai mezzi di trasporto;
- relative al gas e all'energia elettrica;
- di telecomunicazione e teleradiodiffusione, escluse quelle utilizzate nel territorio dello Stato;
- di servizi prestate in via elettronica;
- inerenti all'obbligo di non esercitare le attività o diritti di cui ai punti precedenti.

3.5. Problematiche riguardanti la figura del rappresentante fiscale

La prassi operativa degli scambi tra la Repubblica di San Marino e l'Italia ha evidenziato, negli anni, anche l'utilizzo del **rappresentante fiscale** (ex art. 17 del D.P.R. n. 633/1972) nelle operazioni attive di cessione di beni da operatori sammarinesi a soggetti passivi identificati in Italia.

A tal proposito, si precisa che l'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 prevede, al comma 1, che l'Iva è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'Erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista dall'art. 19 del citato decreto.

In generale, i soggetti non residenti non sono tenuti all'effettuazione degli adempimenti (*i.e.*, fatturazione, registrazione, eccetera) previsti dal D.P.R. n. 633/1972: il tributo dovuto sulle operazioni dagli stessi effettuati è usualmente applicato dai clienti residenti titolari di partita Iva – ossia imprese o lavoratori autonomi – tramite il meccanismo di autofatturazione, c.d. **reverse charge**.

In talune circostanze, altresì, il soggetto non residente può rivestire la qualifica di debitore

d'imposta con riguardo alla normativa interna: in detti casi, egli può procedere tramite identificazione diretta, acquisendo, quindi, un proprio numero di partita Iva nazionale, ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972, oppure nominando un suo rappresentante fiscale in Italia (art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972).

In ogni caso, si precisa che la nomina del rappresentante fiscale, nel caso in cui si tratti di soggetto extracomunitario – non residente in un Paese in cui sia verificata la c.d. "condizione di reciprocità", ex art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972 – costituisce l'unico modo con cui costituirsi ai fini Iva in Italia.

Si osserva, invero, che di recente l'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 in commento è stato oggetto di diversi interventi che ne hanno modificato ambito e portata.

Già l'art. 11 del D.L. 25 settembre 2009, n. 135, convertito, con modificazioni, dalla L. 20 novembre 2009, n. 166, ha introdotto nell'art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 importanti modifiche riguardanti i soggetti non residenti inserendo, in talune parti, l'inciso "e senza stabile organizzazione in Italia".

In particolare, per effetto dell'aggiunta di tale inciso nella disposizione di cui al D.P.R. n. 633/1972, il soggetto non residente, in presenza di una **stabile organizzazione** nel territorio dello Stato, non può assumere una duplice posizione Iva.

In base a detta novellata normativa, il soggetto non residente, in possesso di una stabile organizzazione in Italia, non può nominare un rappresentante fiscale o identificarsi direttamente per assolvere gli adempimenti relativi alle operazioni effettuate direttamente dalla casa madre, ma le stesse operazioni devono confluire nella posizione Iva attribuita alla stabile organizzazione operante nel territorio dello Stato.

L'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 attualmente in vigore, a seguito dell'implementazione del Decreto Iva, prevede:

- al comma 2, che gli obblighi derivanti da operazioni poste in essere da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi d'imposta sono a carico dei cessionari o committenti (attraverso il meccanismo del **reverse charge**);
- al comma 3, che gli obblighi o i diritti derivanti da operazioni poste in essere da soggetti non residenti, e senza stabile organizzazione in Italia, nei confronti di privati non soggetti passivi d'imposta titolari di partita Iva, devono essere assunti dal **non residente** tramite

l'acquisizione di un **numero di partita Iva**;

- al comma 4, che le disposizioni dei commi 2 e 3 non si applicano per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.

Si precisa che è stata prevista l'inversione contabile per le sole prestazioni di servizi "generiche", di cui all'art. 44 della Dir. n. 2006/112/CE, oltre che per le cessioni di gas naturale e di energia elettrica mediante reti di distribuzione.

Per tutte le altre prestazioni di servizi e cessioni di beni, si precisa, l'Iva dovuta in Italia può ancora essere addebitata, in fattura, dal soggetto non residente identificato nel territorio dello Stato direttamente (*ex art. 35-ter* del D.P.R. n. 633/1972) o per mezzo di un rappresentante fiscale.

Infatti, nelle more dell'approvazione del provvedimento legislativo interno di recepimento delle disposizioni comunitarie, la Direttiva si assume essere vincolante solo per quelle materie per le quali risulta sufficientemente dettagliata, ovvero, solo con riguardo alla definizione del principio generale relativo alle prestazioni di servizi generiche.

Per le altre operazioni continuano ad applicarsi le disposizioni dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 nella versione previgente, in base alla quale gli obblighi di imposta fanno capo al **destinatario residente** soltanto se il fornitore estero non sia provvisto di **identificazione** in Italia.

Permangono detti dubbi, in tal senso, circa le operazioni poste in essere dal soggetto estero con stabile organizzazione. Infatti, in base alla citata disposizione di cui all'art. 11 del D.L. 25 settembre 2009, n. 135, non è consentito ai soggetti non residenti, in possesso di una stabile organizzazione in Italia, nominare un rappresentante fiscale o di identificarsi direttamente nel territorio dello Stato al fine di adempiere gli obblighi Iva derivanti dalle operazioni effettuate dalla casa madre estera.

Da ultimo si segnala che, in proposito, la relazione al D.L. n. 135/2009 (ma non la norma) riconduce tale tipologia di fattispecie già nel regime dell'inversione contabile obbligatoria.

3.6. La circ. n. 58/E del 2009

La circolare in commento, avente ad oggetto la "Disciplina IVA del luogo di prestazione dei servizi - Direttiva n. 2008/8/CE del Consiglio del 12 febbraio 2008", in ordine agli obblighi dei con-

tribuenti, rileva che, ai sensi dell'art. 196 della Direttiva, il contribuente italiano è tenuto a osservare gli obblighi di **fatturazione** e assolvimento dell'imposta se il servizio, territorialmente rilevante nello Stato, è reso da un **soggetto non residente**.

Pertanto, in base alla novellata disciplina, in caso di prestazione di servizi rilevante ai fini Iva in Italia, effettuata da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato nei confronti di un soggetto passivo ivi stabilito, tutti gli adempimenti relativi all'applicazione dell'imposta gravano sul **committente soggetto passivo**.

La circolare, altresì, precisa che le norme che pongono in capo al soggetto passivo residente l'obbligo di fatturazione non si applicano per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.

In sostanza la circolare afferma che, se il soggetto non residente possiede in Italia una stabile organizzazione per il cui tramite effettua o riceve prestazioni in Italia, gli obblighi e i diritti sono esercitati da tale stabile organizzazione.

In tal senso, viene ricordato altresì che, a seguito delle modifiche apportate al D.P.R. n. 633/1972 dall'art. 11 del D.L. 25 luglio 2009, n. 135, il soggetto non residente che possiede una stabile organizzazione in Italia non può procedere all'identificazione diretta e non può nominare un rappresentante fiscale.

Viene, inoltre, precisato che il meccanismo dell'**inversione contabile**, attraverso il quale il committente residente adempie agli obblighi d'imposta, non può trovare applicazione quando il committente del servizio territorialmente rilevante non è soggetto passivo ai fini Iva. In tale eventualità, pertanto, il soggetto non residente - che rende la prestazione di servizi territorialmente rilevante nei confronti di un privato - deve adempiere gli obblighi d'imposta procedendo a identificarsi direttamente ovvero nominando un rappresentante fiscale.

La circolare in commento rileva, da ultimo, che il meccanismo dell'inversione contabile per l'applicazione dell'Iva sulle operazioni effettuate da non residenti non può considerarsi operativo in quanto l'applicazione diretta della normativa comunitaria nell'ordinamento tributario interno è limitata alle disposizioni vincolanti della Dir. n. 2008/8/CE.