

Vat Package: le novità in materia Iva in vigore dal 1° gennaio 2010

di **Salvatore Mattia**

Valente Associati, Centro studi internazionali Geb Partners Srl

Le direttive comunitarie

I provvedimenti normativi adottati di recente in sede comunitaria e contenuti nel cosiddetto *Vat Package* pongono le basi per una profonda modifica all'attuale disciplina Iva (direttive 2008/8/Ce, 2008/9/Ce e 2008/117/Ce).

In particolare, a partire dal 1° gennaio 2010 è **mutato 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. Ulteriori novità sono state introdotte per la procedura di gestione dei rimborsi e per lo scambio di informazioni tra gli Stati membri.

Il 22 gennaio scorso il Consiglio dei Ministri ha approvato il decreto legislativo (non pubblicato in G.U. alla data di chiusura del presente articolo) di coordinamento tra i provvedimenti comunitari e la normativa nazionale, in attuazione della delega contenuta nella Comunitaria 2008.

In data 31 dicembre 2009, l'Agenzia delle Entrate ha fornito primi chiarimenti in materia con la circolare n. 58/E.

La disciplina Iva in vigore fino al 31 dicembre 2009

L'Iva costituisce un tributo «armonizzato» in quanto è regolata da principi e direttive sanciti in ambito comunitario. In ossequio a dette fonti comunitarie, con lo schema di decreto legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri in data 22 gennaio 2010 (al momento della pubblicazione della rivista non ancora pubblicato in Gazzetta Ufficiale), il Governo italiano recepisce le novità introdotte, con effetto dal 1° gennaio 2010, dalle direttive 12 febbraio 2008, n. 2008/8/Ce e 2008/9/Ce e 16 dicembre 2008, n.

2008/117/Ce, modificative, a loro volta, della direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/Ce.

In sostanza le modifiche 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); e
- i modelli *Intrastat*.

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.

La territorialità nelle prestazioni di servizi

Il «principio di territorialità» dell'Iva è disciplinato dall'art. 7 del dpr n. 633/72, il quale, ai previgenti commi 3 e 4, faceva riferimento, in particolare, alle prestazioni di servizi.

Tale principio di territorialità, unitamente al requisito soggettivo e a quello oggettivo, costituisce tuttora il presupposto per l'applicazione dell'Iva.

La disposizione dell'art. 7 dpr n. 633/72, da un lato, descrive i **confini territoriali nazionali** e, dall'altro, **determina i criteri** in base ai quali è possibile configurare un'operazione come «effettuata nel territorio dello Stato» e, quindi, imponibile.

Il previgente art. 7, comma 3, del dpr n. 633/72 considerava, quale criterio generale di collegamento territoriale, le prestazioni di servizio assoggettate ad Iva nel paese in cui si trovava il soggetto prestatore.

Più precisamente, il citato comma 3 dell'art. 7 *ante* riforma, sanciva la rilevanza territoriale di talune prestazioni di servizi rese:

- da un soggetto passivo d'imposta che in Italia deteneva il domicilio (sede legale, se si tratta di persona giuridica) ovvero la residenza (sede effettiva, se si tratta di persona giuridica) a condizione che non avesse stabilito all'estero il proprio domicilio, ad eccezione dei servizi resi dal medesimo soggetto fuori dal territorio nazionale per il tramite di una propria stabile organizzazione costituita all'estero;
- da un soggetto che, pur avendo il domicilio o la residenza (sede legale o sede effettiva, se si tratta di persona giuridica) all'estero, aveva operato per il tramite di una propria stabile organizzazione costituita in Italia.

Accanto al citato principio generale, il legislatore aveva dettato, nel successivo comma 4 dell'art. 7, una serie di ipotesi derogatorie in cui venivano individuati diversi criteri di collegamento tra territorio dello Stato e prestazioni di servizi, rendendo queste ultime rilevanti ai fini dell'applicazione del tributo.

I criteri di collegamento disciplinati dal previgente art. 7, comma 4, consistevano in:

- I) prestazioni di servizi relative a **beni immobili siti nel territorio dello Stato** (rilevava il luogo di ubicazione dell'immobile);
- II) prestazioni di servizi eseguite **in Italia**:
 - relative a beni mobili situati in Italia;
 - di carattere culturale, scientifico, artistico, ricreativo, sportivo e didattico;
 - di carico, scarico, manutenzione e simili, accessorie a trasporti di beni;
- III) prestazioni di trasporto in proporzione alla **distanza percorsa**;
- IV) luogo di domicilio o residenza del committente, limitatamente a date specifiche **categorie di servizi**, quali:
 - concessioni e cessioni e licenze relative a diritti d'autore;
 - prestazioni pubblicitarie e di assistenza tecnica e legale;
 - operazioni bancarie, finanziarie e assicurative;
 - prestazioni relative a prestiti di personale;
 - *leasing*, noleggio di beni diversi dai mezzi di trasporto;
 - servizi di telecomunicazione, elaborazione e fornitura di dati;
 - servizi di radiodiffusione e televisione (fino al 2006);
 - altri servizi.

Secondo una *fictio iuris*, dunque, esse venivano considerate territorialmente rilevanti ed imponibili ai fini dell'applicazione dell'Iva, laddove fossero state rese:

- in favore di un soggetto domiciliato o residente nel territorio dello Stato e siano utilizzate nell'ambito del territorio italiano o, comunque, dell'Unione europea (art. 7, comma 4, lett. d, ultima parte);
- da un soggetto residente in favore di soggetti domiciliati o residenti in uno dei paesi membri dell'Unione europea, purché si fosse trattato di soggetti «privati» poiché, in caso contrario, il tributo sarebbe spettato al paese di residenza o domicilio del soggetto committente (art. 7, comma 4, lettera e);
- in favore di soggetti extracomunitari se utilizzate nel territorio dello Stato (in caso contrario l'operazione è fuori campo), ad eccezione delle prestazioni di assistenza tecnica e legale, delle prestazioni di formazione e addestramento del personale, delle prestazioni di elaborazione e fornitura dei dati (art. 7, comma 4, lett. f).

I rimborsi Iva

Preliminarmente, in via generale, si rileva che, secondo quanto previsto dall'art. 30 del dpr n. 633/72, il contribuente ha diritto di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo, ovvero, in determinati ipotesi e comunque in caso di cessazione di attività, di chiedere il rimborso.

Il rimborso dell'eccedenza spetta all'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente.

In particolare, con riguardo ai rimborsi Iva dei soggetti non residenti, si rileva che nell'art. 38-*ter* del dpr n. 633/72, così come modificato con il dlgs 19 giugno 2002, n. 191 (disposizione da intendersi abrogata con effetto dal 1° gennaio 2010), era previsto un particolare **sistema di rimborso** applicabile secondo regole in parte diverse a seconda che si tratti di soggetti passivi d'imposta domiciliati e residenti nella Comunità europea o in paesi al di fuori della Comunità europea.

Con riferimento agli operatori economici non residenti era possibile richiedere il rimborso dell'imposta pagata in Italia, se detraibile ai sensi dell'art. 19 del dpr n. 633/72 - in attuazione dell'ottava e della tredicesima direttiva Cee - per acquisti o importazioni di beni mobili e servizi relativi

ad un trimestre solare, se il totale dell'imposta è uguale o superiore a 200 euro.

I soggetti che intendevano avvalersi della particolare procedura prevista dall'art. 38-ter del dpr n. 633/72 dovevano presentare un'istanza in lingua italiana redatta sull'apposito modello ministeriale, entro il perentorio termine del 30 giugno dell'anno successivo a quello cui si riferiva il rimborso.

La presentazione andava fatta, fino al 30 giugno 2002, all'Ufficio delle Entrate di Roma 6 e a partire dal 1° luglio 2002 andava inoltrata al Centro operativo di Pescara secondo le disposizioni contenute nel provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 27 febbraio 2002.

All'istanza di rimborso dovevano essere allegati gli originali delle fatture di acquisto e delle bollette doganali di importazione relative al periodo considerato, nonché l'attestazione di validità per un anno, rilasciata dalla competente Amministrazione dello Stato comprovante la qualità di soggetto d'imposta del richiedente.

I modelli Intrastat

Preliminarmente all'analisi delle previsioni normative in tema di obbligo di compilazione dei modelli Intrastat, si rileva che detti modelli sono elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie effettuate dai soggetti passivi titolari di partita Iva che effettuano scambi di beni negli Stati membri dell'Unione europea.

Si rileva da subito che la direttiva 2008/117/Ce, ha esteso, a partire dal 1° gennaio 2010, l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi anche alle prestazioni di servizi intracomunitarie soggette al meccanismo del «*reverse charge*».

Invero, in base alla previgente previsione dell'art. 50, comma 6, del dl n. 331/93 (convertito nella legge n. 427/93), tale obbligo riguardava principalmente i soggetti passivi che effettuavano scambi di beni comunitari con soggetti identificati ai fini Iva in altri Stati membri.

La presentazione degli elenchi aveva ed ha, in ogni caso, lo scopo di **soddisfare sia esigenze di carattere fiscale che di carattere statistico**.

Infatti, in detti elenchi riepilogativi si devono indicare le operazioni intracomunitarie registrate (o soggette a registrazione) nel periodo di riferimento, che in precedenza poteva essere un mese, un trimestre o l'anno. Tuttavia, in

caso di **fatturazione anticipata** o di **pagamento anticipato**, in tutto o in parte del corrispettivo, le relative operazioni dovevano essere indicate con riferimento alla data di consegna o della spedizione dei beni.

La periodicità di presentazione degli elenchi dipendeva dal volume delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni realizzato nell'anno solare precedente.

Per le **cessioni**, la periodicità era la seguente:

- fino a 40.000,00 euro: annuale;
- oltre 40.000,00 euro e fino a 250.000,00 euro: trimestrale;
- oltre 250.000,00 euro: mensile.

Per gli **acquisti**, invece:

- fino a 180.000,00 euro: annuale;
- oltre 180.000,00 euro: mensile.

In caso di inizio di attività di scambi intracomunitari, occorre far riferimento al volume delle cessioni e agli acquisti intracomunitari che si presumeva di realizzare nell'anno in corso. Tale volume presunto doveva essere valutato in relazione agli scambi intracomunitari di beni effettuati nel periodo di riferimento (mensile o trimestrale).

Gli elenchi Intrastat andavano, altresì, presentati entro i seguenti termini:

- **elenchi mensili**: entro il ventesimo giorno del mese successivo a quello di riferimento;
- **elenchi trimestrali o annuali**: entro al fine del mese successivo al periodo (trimestre o anno) di riferimento.

Gli elenchi dovevano essere presentati ad un qualsiasi Ufficio doganale abilitato della circoscrizione doganale territorialmente competente in relazione alla sede del soggetto obbligato o del terzo delegato.

Gli elenchi riepilogativi potevano essere presentati mediante:

- supporto cartaceo, tramite modelli appositi modelli;
- supporto magnetico contenente i dati da indicare indicati negli elenchi;
- procedure elettroniche (Edi).

Ai fini del calcolo delle spedizioni e degli arrivi concorrevano tutti gli scambi intracomunitari di beni (non solo cessioni e acquisti), compresi i trasferimenti di beni irrilevanti ai fini Iva.

Alcune merci, tuttavia, erano escluse dalla rilevazione statistica, mentre per altre merci occorre fare riepiloghi Intrastat a fini statistici, ma non ai fini fiscali.

La disciplina in vigore dal 1° gennaio 2010

La territorialità

Come anticipato, fino al 31 dicembre 2009 il criterio generale in tema di localizzazione delle prestazioni di servizi in Iva era il luogo del prestatore dei servizi.

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 taluni 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.

La maggiore novità riguarda il **noleggio dei mezzi di trasporto**, con la distinzione tra:

- noleggio a breve termine (sino a 30 giorni - 90 per le navi) - luogo di messa a disposizione del bene;
- noleggio a lungo termine - applicazione dei nuovi criteri generali.

Pertanto, non è possibile usufruire del regime di detrazione, e del conseguente rimborso dell'Iva, stipulando un contratto di noleggio a lungo termine in un paese che consente la detraibilità del tributo ai propri soggetti di imposta. Il contribuente italiano riceverà fatture senza l'Iva estera, e dovrà rendersi **debitore di quella italiana** con il regime del *reverse charge* (autofattura), ma la detrazione avverrà con le regole interne, e pertanto il noleggio dall'estero di un'auto a detrazione limitata comporta gli stessi effetti del noleggio con un'impresa italiana, salvo per quanto riguarda il materiale pagamento del tributo sull'acquisto, rispettivamente calcolato a proprio debito nella liquidazione periodica piuttosto che oggetto di rivalsa da parte del fornitore nazionale.

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.

Si rilevano alcune ulteriori modifiche con decorrenze successive:

- **1° gennaio 2011**: Luogo della manifestazione rilevante nei confronti dei soggetti identificati solo per l'ingresso o l'iscrizione, ma non per i servizi ausiliari;
- **1° gennaio 2013**: Tassazione nel luogo di domicilio del cliente privato per i noleggi a lungo termine dei mezzi di trasporto (per le imbarcazioni da diporto - luogo di messa a disposizione);
- **1° gennaio 2015**: Tassazione nel luogo di domicilio del cliente privato per i servizi di telecomunicazione, radiodiffusione o fornitura di servizi elettronici (da parte di imprese comunitarie).

Sono, altresì, confermati per **qualsiasi committente** alcuni criteri già in precedenza vigenti:

- prestazioni relative ad 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.

Per i **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 una 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 quarto comma, lett. 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.

Gli Stati membri possono integrare alcuni di questi criteri con il luogo dell'utilizzo del servizio (si veda il nostro art.

7, quarto comma, lett. f, legge Iva, nei rapporti con soggetti extra-comunitari), nozione che si presta a varie interpretazioni.

I rimborsi Iva

La direttiva n. 2008/9/Ce, contenuta anch'essa nel «Vat Package», prevede, a far data dal 1° gennaio 2010, l'entrata in servizio del cd. «sportello unico» telematico che dovrebbe sostituire la precedente procedura dei rimborsi Iva.

L'applicazione della direttiva 2008/8/Ce è tesa a ridurre la quantità delle richieste di rimborso dell'Iva estera, per effetto della generalizzazione del reverse charge nei servizi tra imprese.

Restano comunque soggette all'Iva del luogo non poche prestazioni, come quelle di vitto e alloggio o di noleggio di veicoli a breve termine.

I rimborsi dell'Iva assolta all'estero sono gestiti da ciascuna delle **amministrazioni finanziarie**, che designa un ufficio centrale incaricato della procedura. Le regole comunitarie sono quelle della cd. «ottava direttiva» (79/1072/Ce), da noi recepite nell'art. 38-ter della legge Iva. L'ufficio italiano è il Centro Operativo di Pescara.

L'attuazione di questa direttiva ha evidenziato la criticità della moltiplicazione delle domande di rimborso, spesso non fatte a motivo della loro antieconomicità per importi non rilevanti.

La direttiva era stata concepita in funzione delle imprese industriali o commerciali e non aveva tenuto conto della limitazione alla detrazione da *pro-rata*. Sulla necessità di limitare il rimborso si era però espressa la Corte di Giustizia delle Comunità europee con la sentenza Monte Paschi - causa C-136/99 - 13 luglio 2000. Questo criterio è esplicitato nella direttiva *incoming*.

Il principio regolatore della nuova direttiva è quello di presentare la domanda, in via telematica, alla propria Amministrazione finanziaria. L'indicazione del numero di identificazione del fornitore estero consente lo smistamento a ciascuna amministrazione della parte di istanza riferibile a quel paese. I pagamenti sono eseguiti da ciascuno degli Stati in cui è stata assolta l'Iva.

Permane il principio fondamentale dell'ottava direttiva, secondo cui il diritto a rimborso dell'Iva estera nasce in funzione delle regole di detraibilità oggettiva nel paese di for-

natura del servizio. A tale scopo ciascuna fattura riportata nella domanda di rimborso dovrà essere codificata in base alle più frequenti regole di limitazione della detrazione:

1 = carburante;

2 = locazione di mezzi di trasporto;

3 = spese relative a mezzi di trasporto, ad eccezione dei beni e dei servizi di cui ai codici 1 e 2;

4 = pedaggi stradali e oneri per l'uso della strada;

5 = spese di viaggio quali spese di taxi, spese per l'utilizzazione di mezzi di trasporto pubblici;

6 = alloggio;

7 = alimenti, bevande e servizi di ristorazione;

8 = ingresso a fiere ed esposizioni;

9 = spese suntuarie, di divertimento e di rappresentanza;

10 = altro, indicando la natura dei beni ceduti e dei servizi prestati.

Le altre novità di maggior rilievo, rispetto alla procedura attuale, sono:

– maggior termine (di decadenza) per la presentazione delle istanze: 30 settembre;

– entità minima della richiesta: euro 400/trimestre; euro 50/anno;

– limitazione della documentazione: su richiesta dello Stato di rimborso si dovranno inviare copie elettroniche delle fatture (limite inferiore euro 1.000 - ridotto a euro 250 per il carburante).

I modelli Intrastat

L'art. 50, comma 6 del dl n. 331/93 è stato riformulato alla luce delle novità introdotte, in materia di modelli Intrastat, dalle direttive 2008/8/Ce e 2008/117/Ce.

In proposito, vengono stabilite **le modalità e i termini** di presentazione dei modelli ed approvati i modelli con le relative istruzioni.

Premesso che, sul piano comunitario, i modelli Intrastat sono disciplinati dagli artt. 262 - 271 della direttiva 2006/112/Ce, dal 2010:

– la direttiva 2008/8/Ce estende l'obbligo di presentazione degli elenchi ai soggetti passivi che prestano servizi, soggetti ad imposta nel paese Ue del committente, diverso da quello del prestatore;

– la direttiva 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, le modifiche ad oggetto della presente riguardano solo gli elenchi con periodo di riferimento 2009, ossia:

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

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

L'Agenzia delle Dogane, in proposito, ha asserito che la firma digitale, necessaria per l'utilizzo del servizio telematico doganale, viene rilasciata solo alle persone fisiche, con la conseguente revoca dei certificati di firma rilasciati alle persone giuridiche. Queste ultime, inserendo un sottoscrittore persona fisica tramite apposita applicazione disponibile sul sito Internet dell'Agenzia delle Dogane, possono continuare ad avvalersi del servizio telematico doganale.

L'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi, in base all'art. 262 della direttiva 2006/112/Ce - introdotto dall'art. 2 della direttiva 2008/8/Ce - viene esteso alle prestazioni di servizi per le quali la relativa Iva deve essere assolta dal committente, soggetto passivo, mediante il meccanismo del «reverse charge».

Detta disposizione fa riferimento alle sole **prestazioni di servizi rese**, con ciò escludendo la presentazione dell'elenco riepilogativo da parte del committente. Diversamente, il riformulato art. 50, comma 6 del dl n. 331/93 stabilisce che all'adempimento in esame devono provvedere gli operatori italiani, per le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli artt. 7-*quater* e 7-*quinquies* del dpr n. 633/72:

- rese a soggetti passivi stabiliti in altri paesi Ue;
- ovvero, ricevute da soggetti passivi stabiliti in altri paesi Ue.

In conformità al nuovo art. 262 della direttiva 2006/112/Ce, dall'obbligo in oggetto **sono escluse** «le operazioni per le quali non è dovuta l'imposta nello Stato

membro in cui è stabilito il destinatario». L'art. 1 della direttiva 2008/117/Ce sostituisce gli artt. 263, 264 par. 2 e 265 par. 2 della direttiva 2006/112/Ce, riferito alla periodicità di presentazione degli elenchi riepilogativi.

Inoltre, in ossequio al nuovo art. 263, la periodicità di presentazione passa, come regola generale, da trimestrale a mensile, di modo che gli elenchi vanno presentati entro la fine del mese successivo. Gli Stati membri possono prevedere, a **determinare condizioni**, da essi stessi stabilite, che gli elenchi riepilogativi siano presentati con cadenza trimestrale, entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento, a condizione che l'ammontare delle cessioni intracomunitarie di beni di cui all'art. 264 par. 1 lett. d e all'art. 265 par. 1 lett. c, non sia superiore, né per il trimestre di riferimento, né per ciascuno dei quattro trimestri precedenti:

- a 50.000,00 euro;
- ovvero, fino al 31 dicembre 2011, a 100.000,00 euro (o al suo controvalore in valuta nazionale).

Anche per le prestazioni di servizi di cui all'art. 264 par. 1 lett. d, imponibili a Iva nel paese Ue del committente, soggetto passivo, attraverso il meccanismo del «reverse charge», gli Stati membri possono stabilire, a determinare condizioni, da essi stessi stabilite, che gli elenchi riepilogativi siano presentati con cadenza trimestrale, entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento.

A decorrere dagli elenchi riferiti al 2010, la periodicità sarà:

- **trimestrale**, per un ammontare di operazioni **non superiore a 50.000,00 euro**;
- **mensile**, per un ammontare di operazioni **uguale o superiore a 50.000,00 euro**.

La periodicità annuale non è più prevista.

A decorrere dagli elenchi (mensili e trimestrali) riferiti al 2010, i termini per la relativa trasmissione telematica (unica modalità ammessa di presentazione) coincideranno con il **giorno 19 del mese successivo** al periodo di riferimento.

Pertanto, per gli elenchi mensili, il termine è fissato al giorno 19 del mese successivo al mese di riferimento (19 marzo 2010, per gli elenchi di febbraio 2010); per gli elenchi trimestrali, il termine è fissato al giorno 19 del mese successivo al trimestre di riferimento (19 aprile 2010, per gli elenchi del primo trimestre 2010).

La circolare n. 58/E del 31 dicembre 2009

Atteso che l'art. 7 della direttiva n. 2008/8/Ce prevede che gli Stati membri 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'analisi preliminare al decreto legislativo di attuazione delle direttive *de quibus*, l'Amministrazione finanziaria con la circolare in commento ha fornito prime istruzioni operative di massima, sulla base delle norme contenute nella citata direttiva che appaiono oggettivamente suscettibili di immediata applicazione.

Le principali novità introdotte in ossequio alle direttive comunitarie vengono sintetizzate dalla circolare come segue:

a. modifica della regola generale del **luogo di tassazione** dei servizi resi a soggetti passivi d'imposta, per i quali si passa dal criterio della tassazione nel paese di stabilimento del prestatore al criterio di tassazione nel paese di stabilimento del cliente. Al contrario, per le prestazioni rese a privati consumatori si conferma, come regola generale, quella della tassazione nel paese del prestatore;

b. conferma di talune **deroghe già esistenti** (che comportano l'applicazione degli stessi criteri di tassazione sia per le prestazioni rese a soggetti passivi, che a privati consumatori) concernenti:

- le prestazioni di servizi relativi ad immobili;
- le prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili;

– le prestazioni di trasporto passeggeri;

c. introduzione di **nuove deroghe** sia per le prestazioni rese a soggetti passivi che a privati consumatori, con riferimento alle prestazioni di ristorazione e catering, nonché alla locazione a breve termine dei mezzi di trasporto;

d. conservazione di **alcune deroghe** vigenti, limitatamente ai servizi resi a privati consumatori, relative a prestazioni di servizi:

- di intermediazione;
- di trasporto di beni;
- relative a beni mobili materiali;
- di telecomunicazione, teleradiodiffusione e servizi resi tramite mezzi elettronici;

e. introduzione di **una regola particolare** per la locazione a lungo termine di mezzi di trasporto, resa a privati consumatori;

f. **ampliamento della definizione** di soggetto passivo ai fini della individuazione della territorialità dei servizi, che comporta che siano considerati tali anche:

- gli enti non commerciali (individuati nel diritto interno dall'art. 4, quarto comma, del dpr n. 633/72) anche quando agiscono nell'ambito dell'attività istituzionale;
- gli enti che non svolgono alcuna attività commerciale, ma che risultano già identificati ai fini Iva;

g. generalizzazione del **principio** in base al quale il committente nazionale soggetto passivo provvede agli obblighi contabili e di assolvimento dell'imposta per le prestazioni di servizio a lui rese da un soggetto passivo non stabilito e territorialmente rilevanti in Italia.

Criteri		
Operazioni	Fino al 31 dicembre 2009	Dal 1° gennaio 2010
Criterio generale	Rileva il domicilio del soggetto che presta il servizio	Committenti identificati: rileva il domicilio del committente (fine delle domande di rimborso e dei dubbi - caso <i>Reemtsma</i>) Committenti non identificati («privati»): rileva il luogo del prestatore
Criteri relativi ai committenti	In funzione della destinazione dell'acquisto all'attività esercitata	Sempre, se identificati
Intermediazioni	Committenti privati: rileva il luogo dell'operazione Soggetti passivi: rileva il domicilio del committente	Idem
Servizi relativi agli immobili, comprese le prestazioni alberghiere	Rileva il luogo di ubicazione dell'immobile	Idem
Trasporto di passeggeri	Rileva la tratta di percorrenza nei singoli Stati	Idem

Criteria

Operazioni	Fino al 31 dicembre 2009	Dal 1° gennaio 2010
Trasporto intracomunitario di beni	Committenti privati: rileva il luogo di partenza (ad esempio: trasloco) Committenti identificati: rileva il domicilio del committente	Idem, possibile deroga per i privati in relazione al percorso in acque extracomunitarie
Trasporto extracomunitario di beni	Rileva la tratta percorsa nel territorio nazionale	Idem, solo per committenti privati
Ristorazione e <i>catering</i>	Rileva il domicilio del soggetto che presta il servizio	Rileva il luogo di svolgimento della prestazione Rileva il luogo di partenza del mezzo di trasporto per servizi a bordo all'interno della Comunità europea
Noleggio o <i>leasing</i> dei mezzi di trasporto	Rileva il domicilio del soggetto che presta il servizio	Rileva il luogo di messa a disposizione del veicolo nel noleggio a breve termine (sino a 30 giorni - 90 per i natanti) A lungo termine: si applica la regola generale
Servizi culturali, ricreativi, didattici, sportivi, manifestazioni fieristiche	Rileva il luogo della prestazione	Idem
Servizi <i>on-line</i>	Committenti identificati: rileva il domicilio del committente Clienti privati: rileva il domicilio del prestatore	Idem
Norma anti-elusione o contro le doppie imposizioni	Si applicano le norme in deroga al criterio generale [art. 7, comma 4, lett. f), del dpr n. 633/72]	Possibile estensione a tutte le prestazioni Occorre individuare il luogo di effettiva utilizzazione (ris. 8 agosto 2003, n. 174/E; parere opposto: ris. 21 agosto 2007, n. 227/E)
Elenchi <i>Intrastat</i> per i servizi	Non previsti	Introdotti con l'adozione della nuova direttiva

Territorialità - Art. 7 - Definizioni

Comma	Nozione	Definizione
1.a	Stato	Repubblica italiana, tranne Livigno, Campione e acque lago Lugano
1.b	Comunità	Altri Stati aderenti al trattato, con esclusione Monte Athos, Helgoland, Busingen, Dipartimenti francesi d'oltremare, Ceuta, Melilla, Canarie, Isole Aaland, isole Anglo-Normanne
1.c	Stati non aderenti, in regime Iva	Monaco (FR), Isola di Man (GB), Akrotiri e Dhekelia (CY)
1.d	Soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato	Domiciliato, residente (non domiciliato all'estero), stabile organizzazione (limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute) Soggetti diversi dalle persone fisiche: domicilio = sede legale; residenza = sede effettiva
1.e	Parte di un trasporto di passeggeri all'interno della comunità Luogo di partenza di un trasporto passeggeri Luogo di arrivo di un trasporto passeggeri Trasporti andata e ritorno	Parte di trasporto che non prevede scalo fuori Ce tra luogo di partenza e di arrivo Primo punto di imbarco nella Ce, eventualmente dopo uno scalo fuori Ce Ultimo punto di sbarco nella Ce, per passeggeri imbarcati nella Ce, eventualmente prima di uno scalo fuori Ce Il ritorno è considerato un trasporto distinto
1.f	Trasporto intracomunitario di beni	Luogo di partenza (inizio effettivo del trasporto, senza tener conto dei tragitti per recarsi sul luogo dove si trovano i beni) e luogo di arrivo (dove il trasporto di conclude effettivamente) in due Stati Ce diversi
1.g	Locazione, <i>leasing</i> , noleggio a breve di mezzi di trasporto	Possesso o uso ininterrotto sino a 30 giorni (90 per i natanti)

Art. 7 bis - Cessioni di beni

Comma	Nozione	Criterio
1	Regime e localizzazione dei beni Fornitori e installatori comunitari	Beni immobili, beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello Stato Beni mobili, spediti da altro Stato membro, installati, montati o assemblati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto
2	Cessioni a bordo di navi, aerei, treni	Effettuate nel corso della parte di un trasporto di passeggeri nella Ce, se il luogo di partenza è nel territorio dello Stato
3	Gas in rete, elettricità	Cessionario soggetto passivo-rivenditore stabilito nel territorio dello Stato. Altri cessionari, per uso o consumo nel territorio dello Stato

Art. 7 ter - Prestazioni di servizi

Comma	Nozione	Criterio
1.a	Criterio generale per committenti soggetti passivi (B2B)	Localizzazione nel territorio dello Stato se il committente è stabilito nel territorio dello Stato Fuori campo Iva se il committente è stabilito all'estero (Ce o extra-Ce), in assenza di regole specifiche enunciate nei successivi articoli
1.b	Criterio generale per committenti non soggetti passivi (B2C)	Localizzazione nel territorio dello Stato, se il prestatore è stabilito nel territorio dello Stato Fuori campo Iva se il prestatore è stabilito all'estero (Ce o extra-Ce), in assenza di regole specifiche enunciate nei successivi articoli
2.a	Nozione di soggetto passivo per la localizzazione delle prestazioni: esercenti impresa, arte o professione	Persone fisiche solo per la sfera professionale o imprenditoriale, no per consumi personali
2.b	<i>Idem</i> : enti pubblici o privati	Anche per le attività istituzionali
2.c	Enti esclusivamente non commerciali	Identificati ai fini Iva (titolari di partita Iva)

Art. 7 quater - Regole speciali per determinati servizi

Comma	Nozione	Criterio
1.a	Servizi relativi agli immobili	Comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio in strutture ricettive, compresi i campi di vacanza, i campeggi, la concessione di diritti relativi agli immobili, preparazione e coordinamento di lavori immobiliari Ubicazione dell'immobile nel territorio dello Stato
1.b	Trasporto passeggeri	Distanza percorsa nel territorio dello Stato
1.c	Ristorazione e <i>catering</i>	Materiale esecuzione nel territorio dello Stato
1.d	Ristorazione e <i>catering</i> di bordo	Prestazioni rese nel corso della parte di un trasporto di passeggeri nella Ce, se il luogo di partenza è nel territorio dello Stato
1.e	Locazione, <i>leasing</i> , noleggio a breve di mezzi di trasporto	Messa a disposizione nel territorio dello Stato con utilizzo nel territorio Ce Messa a disposizione <i>extra-Ce</i> (i.e., S. Marino) con utilizzo nel territorio dello Stato

Art. 7 quinquies sino al 31 dicembre 2010 - Servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi

Comma	Nozione	Criterio
1	Attività indicate in rubrica (comprese fiere ed esposizioni, con i relativi servizi resi dagli organizzatori, e prestazioni accessorie e i corrispettivi per l'accesso alle manifestazioni)	Luogo di materiale svolgimento

Art. 7 *quinquies* dal 1° gennaio 2011 - Servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi

Comma	Nozione	Criterio
1.a	Attività indicate in rubrica, rese a committenti non soggetti passivi (comprese fiere ed esposizioni, con i relativi servizi resi dagli organizzatori, e prestazioni accessorie e i corrispettivi per l'accesso alle manifestazioni)	Luogo di materiale svolgimento
1.b	Accesso alle manifestazioni, pagato da committenti soggetti passivi	Luogo di svolgimento della manifestazione

Art. 7 *sexies* - Regole speciali per determinati servizi resi a committenti non soggetti passivi

Comma	Nozione	Criterio
1.a	Intermediazioni in nome e per conto del cliente	Luogo di effettuazione delle operazioni passive
1.b	Trasporto di beni non intracomunitario	In proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato
1.c	Trasporto intracomunitario di beni	Luogo di inizio del trasporto
1.d	Lavorazioni e perizie relative ai beni mobili materiali, prestazioni accessorie ai trasporti (carico, scarico, movimentazione)	Luogo di esecuzione
1.e	Locazione, leasing, noleggio non a breve di mezzi di trasporto (sino al 31 dicembre 2012)	Prestatori nel territorio dello Stato e utilizzo nella Ce Prestatori extra-Ce e utilizzo nel territorio dello Stato
1.e	Locazione, leasing, noleggio non a breve di mezzi di trasporto diversi dalle imbarcazioni da diporto (dal 1° gennaio 2013)	Committente residente (non domiciliato all'estero) o domiciliato nel territorio dello Stato e utilizzo nella Ce Committente domiciliato e residente extra-Ce e utilizzo nello Stato
1.e-bis	Locazione, leasing, noleggio non a breve di imbarcazioni da diporto (dal 1° gennaio 2013)	Messa a disposizione nel territorio dello Stato da prestatori ivi stabiliti e utilizzata nella Ce Messa a disposizione in Stato extra-Ce con prestatore ivi stabilito e utilizzata nel territorio dello Stato Criteri della lettera e) se messa a disposizione in uno Stato diverso da quello di stabilimento del prestatore
1.f	Servizi resi con mezzi elettronici	Prestatore stabilito extra-Ce - Committente domiciliato nel territorio dello Stato o residente non domiciliato all'estero
1.g	Telecomunicazioni - Teleradiodiffusione	Prestatori stabiliti nello Stato - Committenti residenti o domiciliati nella Ce - Utilizzo nel territorio della Ce Prestatori extra-Ce - Utilizzo nel territorio dello Stato

Art. 7 *septies* - Non assoggettamento per determinati servizi resi a committenti non soggetti passivi stabiliti extra-Ce (luogo di utilizzo solo per la fattispecie 1.h)

Comma	Nozione
1.a	Diritti d'autore, concessioni, know-how
1.b	Prestazioni pubblicitarie
1.c	Consulenza e assistenza tecnica o legale, elaborazione o fornitura di dati e simili
1.d	Operazioni bancarie, finanziarie e assicurative, riassicurazioni, escl. Locazioni di casseforti
1.e	Messa a disposizione di personale
1.f	Locazione, anche finanziaria, di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto
1.g	Accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, vettoriamento, servizi collegati
1.h	Telecomunicazione e teleradiodiffusione, soggetto a Iva se i servizi sono utilizzati nel territorio dello Stato, anche se resi da soggetti non stabiliti
1.i	Servizi resi con mezzi elettronici
1.l	Obbligo di non esercitare interamente o parzialmente un'attività o un diritto di cui alle lettere precedenti