



Direzione Centrale Normativa

Roma, 6 agosto 2010

OGGETTO: Recepimento Direttive 2008/8/CE e 2008/117/CE – Ulteriori chiarimenti riguardanti gli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie

Sono pervenute alla scrivente ulteriori richieste di chiarimento in merito alla nuova disciplina riguardante gli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie. Con la presente circolare viene quindi fornita risposta a tali quesiti.

1. Come è possibile accertare che, per una determinata prestazione di servizio, l'imposta non è dovuta nello Stato membro del committente, in modo da non includere tale operazione negli elenchi riepilogativi?

L'art. 50, comma 6, ultimo periodo, del D.L. n. 331 del 1993, convertito dalla legge n. 427 dello stesso anno, stabilisce, in conformità all'art. 262, lett. c), della Direttiva 2006/112/CE, che gli elenchi riepilogativi delle prestazioni di servizi rese o ricevute non comprendono le operazioni per le quali non è dovuta l'imposta nello Stato membro in cui è stabilito il destinatario. In senso conforme si esprime l'art. 5, comma 4, del D.M. 22 febbraio 2010.

Per accertare se una determinata prestazione di servizio non deve essere inclusa negli elenchi riepilogativi è, dunque, necessario appurare se per essa è dovuta l'IVA nel Paese di stabilimento del committente.

Il committente stabilito in Italia deve fare riferimento alla normativa domestica che contempla il regime di non imponibilità o il regime di esenzione: se la prestazione di servizio acquistata è assoggettata ad uno di tali regimi, il committente italiano non include la stessa nell'elenco riepilogativo dei servizi ricevuti.

Nell'ipotesi in cui, invece, il committente della prestazione sia stabilito in altro Stato membro, il prestatore italiano ha l'onere di accertare che la prestazione resa sia esente o non imponibile nel Paese del committente.

Si considera che il prestatore italiano abbia agito in buona fede nell'accertare che per la prestazione resa non sia dovuta l'imposta nello Stato membro del committente quando ha richiesto ed ottenuto una dichiarazione redatta dal medesimo committente in cui questi afferma che la prestazione è esente o non imponibile nel suo Paese di stabilimento. Tale dichiarazione può essere rilasciata una sola volta dal committente comunitario con riguardo a tutte le prestazioni della stessa specie da lui ricevute e rimane valida finché non mutano le caratteristiche del servizio reso o il trattamento fiscale previsto nello Stato del committente.

Il prestatore stabilito in Italia, in possesso della predetta dichiarazione, è legittimato a non includere la prestazione nell'elenco riepilogativo delle prestazioni rese ed, eventualmente, a non presentare tale elenco se presta esclusivamente servizi per i quali ha ottenuto la dichiarazione in commento.

Inoltre, in mancanza di tale dichiarazione, il contribuente è legittimato a non includere la prestazione nell'elenco riepilogativo solo se ha certezza, in base ad elementi di fatto obiettivi, che per la predetta prestazione non è dovuta l'imposta nello Stato membro del committente.

Si ritiene, infine, che in linea di principio ricorra un obbligo generalizzato di fatturazione – stante il disposto letterale dell'art. 21, comma 6,

del D.P.R. n. 633 del 1972 – per tutte le prestazioni di servizi rese ad un committente comunitario, ancorché, per i motivi sopra detti, le stesse non vadano incluse negli elenchi riepilogativi.

Tuttavia, il predetto obbligo di fatturazione – introdotto nel richiamato art. 21 dall’art. 1, comma 1, lett. m), n. 3, del d.lgs. 11 febbraio 2010, n. 18, al fine di compilare gli elenchi riepilogativi (in tal senso si esprime la relazione ministeriale al predetto decreto legislativo n. 18 del 2010) – va letto in coordinamento con altre disposizioni che prevedono, invece, l’esonero dall’obbligo di fatturazione per determinate categorie di operazioni esenti (ad esempio, l’art. 22, primo comma, n. 6 e art. 36-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972).

In altri termini, occorre tener presente che le operazioni in discorso, rese nei confronti di committenti comunitari, in taluni casi, se fossero territorialmente rilevanti in Italia, ove soggette al regime di esenzione, potrebbero fruire di disposizioni di esonero dall’obbligo di fatturazione.

Tenuto conto di tali elementi, si esprime l’avviso che non sussista l’obbligo di documentare a mezzo fattura le prestazioni di servizi rese nei confronti di committenti comunitari, non territorialmente rilevanti ai sensi dell’art. 7-*ter* del D.P.R. n. 633, se ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:

- a) l’operazione non deve essere inclusa negli elenchi riepilogativi, in quanto non è dovuta l’imposta nel Paese di destinazione;
- b) l’operazione, ove fosse territorialmente rilevante in Italia, beneficerebbe di un regime di esonero dall’obbligo di fatturazione (ad esempio, ai sensi dei citati articoli 22, primo comma, n. 6 e 36-*bis* del D.P.R. n. 633).

A tale conclusione si giunge in applicazione di una interpretazione logico-sistematica tesa ad evitare che, in assenza di obbligo di compilazione degli elenchi riepilogativi, alle operazioni territorialmente non rilevanti venga riservato un trattamento, sotto il profilo degli adempimenti, più oneroso di quello previsto per analoghe operazioni territorialmente rilevanti.

2. Nel caso di fatture emesse per documentare l'invio di campioni gratuiti di merce a clienti stabiliti in altri Stati membri, ai quali vengono addebitate le sole spese di trasporto, quali sono gli adempimenti ai fini degli elenchi Intrastat?

Le cessioni di campioni gratuiti non costituiscono cessioni intracomunitarie, in quanto prive del requisito dell'onerosità, cui fa espresso riferimento l'art. 41 del D.L. n. 331 del 1993 e, conseguentemente, non devono essere riepilogate negli elenchi Intrastat (cfr. circ. n. 13 del 1994, par. B.15.1.a).

Tuttavia, nel caso in cui al cliente vengano addebitate le spese di trasporto dei campioni gratuiti, queste assumono autonoma rilevanza, quale corrispettivo della prestazione di trasporto. Quest'ultima prestazione, resa nei confronti di un committente - soggetto passivo d'imposta - stabilito in altro Stato membro, rientra tra le prestazioni generiche, disciplinate dall'art. 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972 e come tale va inserita negli elenchi riepilogativi relativi ai servizi resi.

3. Qualora un soggetto passivo A, stabilito in Italia, acquisti da un operatore stabilito in altro Stato membro servizi generici per conto di un altro soggetto B, stabilito anch'egli in Italia, il quale provvede a rifondere le spese sostenute, si chiede di sapere chi sia il soggetto tenuto agli adempimenti Intrastat.

Per poter correttamente rispondere al quesito è necessario esaminare il tipo di rapporto che lega il soggetto A al soggetto B. In particolare si rende necessario esaminare se trattasi di mandato con o senza rappresentanza.

Nel primo caso, poiché il mandatario opera in nome e per conto del cliente, gli effetti giuridici degli atti posti in essere dal mandatario ricadono direttamente nella sfera giuridica del mandante, nei cui confronti il terzo prestatore addebiterà il corrispettivo del servizio ed emetterà il relativo documento contabile (fattura), ove previsto dal proprio ordinamento interno. Al

contrario, in caso di mandato senza rappresentanza, gli effetti dell'atto negoziale sono imputabili al mandatario che renderà successivamente in proprio la stessa prestazione al mandante.

Conseguentemente, l'obbligo della presentazione degli elenchi riepilogativi delle prestazioni di servizi ricade sul soggetto cui sono giuridicamente imputabili le operazioni in questione. Pertanto, nel caso di specie, se il soggetto A agisce in nome e per conto di B (mandato con rappresentanza), quest'ultimo sarà tenuto alla presentazione degli elenchi riepilogativi, diversamente (mandato senza rappresentanza), tale obbligo ricade su A (mandatario).

4. Un operatore francese FR1 acquista materia prima da un operatore italiano IT1 il quale, su incarico di FR1, consegna la materia prima ad un altro operatore italiano IT2 per la lavorazione. IT2, una volta effettuata la lavorazione, consegna i beni a FR1. FR1 riceve fattura da IT1 per la cessione del bene e da IT2 per la lavorazione. Si chiede quali siano gli adempimenti ai fini della compilazione degli elenchi Intrastat.

La fattispecie prospettata è la stessa della esemplificazione commentata nella circolare del 10 giugno 1998, n. 145 (paragrafo 3.2, 1° caso "*Triangolari con lavorazione*"), che va rivista alla luce delle modifiche intervenute nell'ambito della territorialità dei servizi.

IT1, pertanto, effettua una cessione intracomunitaria non imponibile ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331 del 1993, per la quale emette fattura nei confronti di FR1 e di conseguenza è tenuto a compilare l'elenco Intrastat relativo ai beni. IT1, inoltre, deve munirsi della prova dell'effettiva uscita dei beni dal territorio dello Stato, in mancanza della quale è tenuto a regolarizzare l'operazione con assoggettamento ad imposta.

IT2, soggetto che esegue la lavorazione, è tenuto ai seguenti adempimenti. In primo luogo deve riportare nell'apposito registro delle

lavorazioni, di cui all'art. 50, comma 5, del D.L. n. 331 del 1993, i beni ricevuti da IT1, per conto di FR1.

Quindi IT2 emette fattura per la lavorazione nei confronti del committente FR1 che, ai sensi delle nuove disposizioni in materia di territorialità di cui all'articolo 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972, è una operazione non rilevante territorialmente in Italia ai fini IVA, che va, comunque, riportata nel modello Intrastat relativo ai servizi resi. Infine, IT2 deve cooperare con IT1 per consentire a quest'ultimo di acquisire la prova dell'avvenuta spedizione dei beni nell'altro Stato membro.

Si precisa che la fattispecie qui descritta si riferisce ad una configurazione giuridica diversa da quella commentata al punto n. 19, parte II, della circolare n. 36 del 2010 in quanto, nel caso ora illustrato, entrambi i soggetti nazionali hanno rapporti contrattuali diretti nei confronti del soggetto francese.

Al contrario, nel caso esaminato al richiamato punto 19 della circolare n. 36 del 2010, vi era una cessione di materia prima tra due operatori nazionali. A seguito di ciò il cessionario nazionale - che era l'unico ad avere un rapporto contrattuale con il cliente estero - trasformava la predetta materia prima per conto del medesimo e cedeva quindi il prodotto finito.

5. Una società che emette fatture ai sensi dell' art. 58, comma 1, del D.L. n. 331 del 1993 (c.d. triangolare nazionale) è tenuta alla compilazione del modello Intrastat?

Il quesito riguarda l'ipotesi in cui un soggetto nazionale IT2 acquista beni da un fornitore nazionale IT1, attribuendo a quest'ultimo l'incarico di spedirli direttamente al proprio cliente stabilito in altro Stato membro. La fattispecie risulta già ampiamente analizzata nella circolare n. 13 del 1994, al paragrafo B.16.1, a cui si rinvia per ulteriori approfondimenti.

In questa sede, si ritiene opportuno precisare che il rapporto che si instaura tra i due soggetti passivi stabiliti in Italia si configura come operazione

interna, non imponibile ai sensi dell'art. 58, comma 1, del D.L. n. 331 del 1993; analogamente, il rapporto tra IT2 ed il cessionario stabilito in altro Stato membro costituisce una cessione intracomunitaria non imponibile a norma dell'art. 41, comma 1, del citato decreto.

La stessa circolare n. 13 del 1994 precisa che *“la non imponibilità all'Iva nel primo rapporto trova applicazione solo se i beni non vengono consegnati nel territorio dello Stato ma spediti o trasportati direttamente nell'altro Stato membro, per incarico del cessionario (IT2) a cura o a nome del fornitore (IT1)”*.

Secondo la citata circolare, la prova che consente di superare la presunzione di consegna nello Stato può essere rappresentata dalla documentazione relativa al trasporto ovvero da qualsiasi altro documento dal quale risulti che l'incarico del trasporto o della spedizione è stato conferito al cedente dal proprio cessionario.

Con la recente risoluzione del 13 maggio 2010, n. 35 è stato chiarito che *“l'operazione potrà godere del regime di non imponibilità anche nel caso in cui il cessionario stipuli il contratto su mandato ed in nome del cedente. In questo caso, infatti, il predetto cessionario agirebbe quale mero intermediario del cedente senza mai avere la disponibilità del bene, nel pieno rispetto della ratio delle disposizioni in materia”*.

Pertanto, ai fini degli adempimenti relativi agli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie, l'obbligo della compilazione del modello relativo alle cessioni di beni ricade esclusivamente su IT2, soggetto nazionale promotore della triangolazione.

6. Con riferimento agli adempimenti Intrastat è possibile emettere una sola fattura che includa sia operazioni relative ai beni che operazioni relative ai servizi ovvero è necessario emettere fatture distinte?

Nei casi in cui nello stesso giorno si considerino effettuate nei confronti del medesimo soggetto cessioni di beni e prestazioni di servizio di diversa natura, è possibile emettere un'unica fattura (per le operazioni attive) ovvero un'unica

autofattura (per le operazioni passive), ai sensi dell'art. 21, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972. Le operazioni in questione saranno distintamente indicate nel predetto documento contabile e saranno riportate, secondo la loro natura, distintamente negli elenchi riepilogativi delle cessioni/acquisti di beni o servizi.

Tuttavia, nel caso in cui esista un nesso di accessorietà tra operazioni diverse, come già chiarito nella risposta al quesito n. 18 nella circolare del 21 giugno 2010, n. 36, negli elenchi Intrastat va indicato il valore globale, sommando il corrispettivo della prestazione accessoria a quello della prestazione principale. Infatti nella citata circolare è stato precisato che qualora *“una prestazione di servizio sia effettuata tra soggetti passivi di due Paesi comunitari distinti, occorre verificare come la stessa venga addebitata al cliente finale. Se si tratta di una prestazione accessoria ad una vendita di beni, di cui all'art. 12 del D.P.R. n. 633 del 1972, l'operazione complessiva dovrà essere evidenziata solo negli elenchi Intrastat relativi ai beni.”*

7. Alcuni contribuenti stabiliti in Italia hanno acquistato nell'anno 2010 dei prodotti agricoli in Spagna per una somma di circa 5000 euro. Tali soggetti sono tenuti alla compilazione del modello Intrastat?

Il quesito non fornisce dettagliati elementi, per cui è necessario delineare diverse ipotesi.

In primo luogo, occorre verificare se il cedente spagnolo sia soggetto nel proprio Stato membro ad un regime speciale, ai sensi del quale le cessioni dal medesimo effettuate rilevano esclusivamente nel Paese di origine dei beni (cfr. circ. n. 36 del 2010, parte I, n. 4), senza che ciò comporti la realizzazione, in capo ai cessionari italiani, di un acquisto intracomunitario.

Al contrario, se il cedente agisce in regime ordinario, i clienti italiani dovranno adempiere a tutti gli obblighi relativi agli acquisti intracomunitari.

Tuttavia, se questi ultimi, a loro volta, sono soggetti al regime speciale dei produttori agricoli, di cui all'art. 34 del D.P.R. n. 633 del 1972, l'acquisto

intracomunitario si realizzerà solo se nell'anno solare precedente o nell'anno in corso detti soggetti abbiano superato la soglia di 10.000 euro di acquisti presso cedenti stabiliti in altri Stati membri, come previsto dall'art. 38, comma 5, lett. c), del D.L. n. 331 del 1993 ovvero se, indipendentemente dal superamento di tale soglia, i medesimi contribuenti abbiano optato per l'applicazione dell'imposta in Italia.

Solo nelle ipotesi in cui i soggetti nazionali abbiano realizzato acquisti intracomunitari, nei sensi sopradetti, saranno tenuti alla compilazione degli elenchi Intrastat.

8. Gli autotrasportatori possono registrare le fatture emesse entro il trimestre solare successivo a quello di emissione (art. 74, quarto comma, ultimo periodo, del D.P.R. n. 633 del 1972). Una fattura datata 28 febbraio, in cui sono riepilogati i viaggi compiuti nello stesso mese, potrà essere registrata nel secondo trimestre dell'anno in corso. La stessa fattura andrà inserita nel modello Intrastat relativo al mese di febbraio oppure nell'Intrastat relativo ad un periodo successivo?

La norma in commento prevede un regime di semplificazione a favore degli autotrasportatori, attribuendo ai medesimi facoltà di registrare le fatture emesse entro il trimestre successivo a quello di emissione, in deroga alle prescrizioni dell'art. 23 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Tuttavia, si ricorda che gli adempimenti relativi ai modelli riepilogativi si ricollegano al momento di emissione della fattura (vedi circolare n. 36 del 2010, parte II, quesito n. 3). Pertanto, la fattura emessa a febbraio dovrà essere inclusa negli elenchi riepilogativi di tale mese o del primo trimestre dell'anno in corso.

Quindi, indipendentemente dal termine di registrazione nei registri IVA, l'annotazione dell'operazione negli elenchi riepilogativi, per coerenza con le

finalità di controllo proprie degli elenchi stessi, deve essere effettuata nel periodo in cui si considera eseguita.

Quanto alla periodicità di presentazione degli elenchi, si ricorda che l'art. 2, comma 1, del D.M. 22 febbraio 2010 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 totale trimestrale non superiore a 50.000 euro;

b) a periodi mensili, per i soggetti che non si trovano nelle condizioni richieste dalla lettera a)”.

Inoltre, il successivo comma 4 stabilisce che *“i soggetti che presentano un elenco riepilogativo con periodicità trimestrale e che, nel corso di un trimestre, superano la soglia indicata al comma 1, lett. a, presentano l'elenco riepilogativo con periodicità mensile a partire dal mese successivo in cui tale soglia è superata. In tal caso sono presentati gli elenchi riepilogativi, appositamente contrassegnati, per i periodi mensili già trascorsi”*.

Quindi, nel caso prospettato, la fattura emessa a febbraio dovrà essere inserita nell'elenco relativo al primo trimestre dell'anno se l'autotrasportatore ha realizzato nei quattro trimestri precedenti, e per ciascuna categoria di operazioni un ammontare totale trimestrale non superiore a 50.000 euro; andrà presentata nell'elenco del mese di febbraio per i soggetti che, ai sensi delle citate disposizioni, sono tenuti ad una periodicità mensile.

9. Una società italiana produce calzature. Tale società addebita al proprio cliente inglese i costi di sviluppo dei nuovi stampi occorrenti per il campionario che viene commissionato dal predetto soggetto non residente. Si chiede quali siano gli adempimenti ai fini Intrastat.

La costruzione di stampi per conto di un committente comunitario è stata già esaminata nella circolare n. 13 del 1994, nel paragrafo B.2.3, ove è stato

precisato che *“la realizzazione (costruzione diretta o acquisto da terzi secondo la normativa interna) per conto di un committente comunitario di stampi da utilizzare in Italia per la produzione, a mezzo degli stessi, di beni da inviare nell'altro Stato membro, è da inquadrare nell'ambito di cessioni intracomunitarie qualora:*

- *tra il committente e l'operatore nazionale venga stipulato un unico contratto di appalto avente ad oggetto sia la realizzazione dello stampo sia la fornitura dei beni che con esso si producono;*
- *lo stampo, a fine lavorazione, venga inviato nell'altro Paese comunitario, a meno che, in conseguenza dell'ordinario processo di produzione o per accordi contrattuali, sia distrutto o sia divenuto ormai inservibile; (.....)*
L'operatore nazionale, pertanto, in presenza di dette condizioni, è legittimato ad emettere fattura non imponibile ai sensi dell'art. 41, comma 1, lettera a)”.

Qualora ricorrano le predette condizioni, la lavorazione dello stampo deve considerarsi come accessoria alla cessione dei beni. Pertanto, la suddetta prestazione non assume un'autonoma configurazione giuridica né ai fini della fatturazione, né ai fini della compilazione degli elenchi Intrastat.

Qualora non ricorrano le condizioni sopraindicate, lo sviluppo degli stampi per la fabbricazione di calzature richiesto dal cliente inglese configura l'esecuzione di una prestazione di servizio generica e, come tale, da includere nei modelli riepilogativi come servizio reso.

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