
Intrastat: presupposti di compilazione e periodicità di presentazione | Parte 2

di [Antonino & Attilio Romano](#)

Publicato il 12 Agosto 2010

Riassunto ragionato delle casistiche e degli adempimenti: profili soggettivi dell'obbligo; informazioni da indicare; periodicità di presentazione...

[per leggere la prima parte clicca qui](#)

La seconda parte della **circolare Assonime numero 24 del 21 luglio scorso**, individua, in particolare, il trattamento da riservare, ai fini della territorialità del tributo, ad alcuni servizi, in relazione ai quali potevano in effetti insorgere non pochi dubbi sulla loro riconducibilità alla regola generale di tassazione nel paese di stabilimento del committente (da inserire negli elenchi), oppure alle previsioni di deroga tale principio (fuori dagli elenchi)

Momento di effettuazione delle prestazioni a cavallo tra 2009 e 2010

Disciplina generale Nella circolare n. 36/E sono contenuti alcuni chiarimenti in relazione al momento in cui devono essere inserite negli elenchi riepilogativi le operazioni effettuate a **cavallo tra la vecchia e la nuova disciplina IVA** della territorialità delle prestazioni di servizi. In termini generali – osserva Assonime – per stabilire il regime cui assoggettare una prestazione eseguita da un soggetto passivo stabilito in altro Stato comunitario nei confronti di un committente italiano a cavallo tra la vecchia e la nuova disciplina sulla territorialità dei servizi, per evitare una duplice tassazione della stessa operazione è opportuno considerare non solo le regole di territorialità vigenti in Italia, ma - dato che nel precedente regime la territorialità per le prestazioni di servizi era legata alla residenza del prestatore - anche quelle adottate nel 2009 nello Stato comunitario del prestatore, che potrebbero divergere da quelle nazionali. In quest'ottica, occorre tenere presente che, in tema di prestazioni di servizi, l'art. 63 della direttiva 2006/112/CE stabilisce il principio generale secondo cui il fatto generatore dell'imposta si verifica - e l'imposta diventa esigibile - nel momento in cui la prestazione di servizi è effettuata, cioè nel momento in cui questa viene materialmente eseguita. In deroga a tale principio, il successivo art. 66 della direttiva consente agli Stati membri di prevedere che l'imposta relativa a tali operazioni diventi esigibile non oltre

il momento di emissione della fattura o del pagamento del prezzo. Pertanto, se un'operazione si considera effettuata nel 2009 in uno Stato membro diverso dall'Italia, secondo un criterio difforme da quello operante in Italia (ultimazione della prestazione, piuttosto che pagamento del corrispettivo), l'operazione non soggiace alla disciplina della territorialità introdotta nel 2010, a nulla rilevando che la prestazione possa considerarsi effettuata in Italia nel 2010, perché, ad esempio, il corrispettivo è stato pagato in tale anno. In altri termini, l'assoggettamento dell'operazione all'IVA in uno Stato comunitario secondo la disciplina in vigore nel 2009, preclude l'applicazione dell'IVA in Italia nel 2010.

Casistica interpretativa

Possono essere individuate le seguenti diverse fattispecie: a) **La prestazione è stata ultimata nel 2009 e fatturata nello stesso anno**: in questi casi l'operazione è soggetta a IVA secondo la disciplina in vigore nel 2009, con la conseguenza che l'imposta è dovuta nello Stato del prestatore e non in quello del committente (l'Italia). b) **La prestazione è stata eseguita nel 2009, il pagamento e la fatturazione hanno avuto luogo nel 2010**, e il criterio di riferimento per stabilire il momento di effettuazione delle prestazioni, nel paese del prestatore, faceva riferimento al momento di **esecuzione della prestazione**: in questi casi le prestazioni dovrebbero considerarsi comunque "effettuate" – in quanto ultimate – nell'anno 2009, con applicazione delle precedenti regole di territorialità, che prevedevano l'obbligo di emissione della fattura, in qualità di debitore dell'imposta, da parte dei prestatori, con l'IVA del proprio Stato. In sostanza, tali prestazioni – analogamente a quelle sub a) – risulterebbero effettuate nel 2009 ed assoggettate al tributo vigente nello Stato del prestatore, e, quindi, non soggette all'IVA nazionale in base al nuovo criterio territoriale d'imposizione dell'art. 7-ter del d.p.r. n. 633. In relazione a tali prestazioni, non sussisterebbe l'obbligo di emissione dell'autofattura né, di conseguenza, quello di rilevazione negli elenchi riepilogativi INTRASTAT. c) **La prestazione è stata eseguita nel 2009, il pagamento e la fatturazione hanno avuto luogo nel 2010**, e il criterio di riferimento per stabilire il momento di effettuazione delle prestazioni, nel paese del prestatore, faceva riferimento al momento del **pagamento del corrispettivo**; in questi casi le prestazioni servizi non potrebbero considerarsi effettuate nel 2009 – ancorché materialmente ultimate in tale anno – bensì nel 2010; il relativo corrispettivo, infatti, è stato pagato in tale successivo anno e il momento di ultimazione della prestazione non aveva rilevanza nel 2009, né in Italia, né nel paese del prestatore. Dallo "slittamento" del momento di effettuazione delle operazioni nel 2010 deriverebbe, quindi, la loro rilevanza territoriale in Italia secondo le nuove regole di territorialità stabilite dal decreto legislativo n. 18 del 2010: ne consegue, pertanto, per il committente nazionale, soggetto passivo d'imposta, l'obbligo di emissione dell'autofattura prevista dal secondo comma dell'art. 17 del d.p.r. n. 633, e di segnalazione dei servizi in questione (se di carattere "generico") negli elenchi riepilogativi degli scambi intracomunitari.

Individuazione dei criteri di territorialità di alcuni servizi

Negli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie vanno indicati i servizi c.d. “generici” soggetti ad IVA nello Stato in cui è stabilito il committente, e non quelli c.d. “in deroga”, in relazione ai quali sono disposti criteri particolari di tassazione. Una elencazione di entrambe le tipologie di servizi è contenuta nella circolare 31 dicembre 2009, n. 58/E dell’Agenzia delle entrate. Rientrano nella prima categoria, fra l’altro le prestazioni di intermediazione, ovunque eseguite, mentre fanno parte della seconda, tra l’altro, le prestazioni di servizi relative a beni immobili, inclusi i servizi di fornitura di alloggio in strutture alberghiere e similari. L’Agenzia delle entrate localizza le prestazioni presso il luogo in cui è situato l’immobile solo in presenza di un nesso diretto con l’immobile²⁸, qualifica tali servizi quali operazioni di intermediazione, come tali da rilevarsi negli elenchi INTRASTAT. Un’altra puntualizzazione contenuta nella circolare n. 36/E riguarda i servizi resi tramite mezzi elettronici. Tali servizi sono tassabili nel paese di residenza del committente e, quindi, devono essere inseriti negli elenchi INTRASTAT dei servizi. Ulteriori servizi considerati dall’Agenzia assoggettabili ad imposta nello Stato di stabilimento del committente - e, quindi, da includere negli elenchi INTRASTAT - sono i servizi offerti dal sito di aste *on-line e-bay*, i servizi di cui all’art. 3, n. 2, del d.p.r. n. 633 (quali l’acquisto di diritti di riproduzioni di immagini e le cessioni a mezzo internet) e le prestazioni relative a corsi di formazione o di addestramento del personale (nei casi in cui non siano esenti, in quanto rese da istituti o scuole riconosciute da pubbliche amministrazioni e da ONLUS).

Questioni di carattere transitorio

Essendo ormai intervenute, con la circolare n. 36/E, le attese ulteriori precisazioni sulla presentazione degli elenchi riepilogativi e sul loro contenuto, si pone il problema di individuare il lasso di tempo entro il quale i soggetti obbligati possono procedere alla correzione di precedenti eventuali errori od omissioni. La stessa Agenzia delle entrate, lo ricordiamo, prendendo atto delle obiettive condizioni di incertezza in cui si sono trovati i soggetti tenuti alla presentazione degli elenchi riepilogativi, con la circolare n. 5/E del 17 febbraio 2010, aveva riconosciuto, richiamandosi all’art. 10, comma 3, dello Statuto dei diritti del contribuente, che non saranno irrogate sanzioni per eventuali violazioni relative alla compilazione sia degli elenchi mensili relativi al periodo gennaio-maggio 2010 che degli elenchi trimestrali relativi al primo trimestre (gennaio-marzo) del 2010. In tale sede, l’Agenzia ha anche disposto che i contribuenti, per non incorrere nelle sanzioni, dovevano presentare – entro il 20 luglio 2010 – “elenchi riepilogativi integrativi redatti secondo le modalità che saranno definite nella normativa in corso di emanazione”. L’Agenzia è poi nuovamente intervenuta sulla questione con la circolare 18 marzo 2010, n. 14/E, affermando che, ai sensi dell’art. 3, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente,³⁴ i soggetti obbligati dispongono di

60 giorni a decorrere dal 5 marzo 2010 - data di pubblicazione sulla Gazzetta ufficiale del decreto ministeriale del 22 febbraio 2010, relativo alle modalità ed ai termini per la presentazione degli elenchi riepilogativi - per adempiere all'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi relativi al mese di gennaio 2010, e che, di conseguenza, fino al 4 maggio 2010 non saranno applicate sanzioni per la tardiva presentazione degli elenchi relativi al mese di gennaio 2010. L'arco temporale della sanatoria potrebbe essere individuato, ad avviso di Assonime, nei sessanta giorni decorrenti dalla pubblicazione della circolare stessa. Aderendo a tale impostazione, potrebbero essere presentati elenchi riepilogativi che contengono i dati corretti entro la prima scadenza del termine di trasmissione degli elenchi successiva a tale periodo, quindi entro il 25 agosto. Pur in mancanza di un espresso riconoscimento in tal senso nella circolare n. 36/E, la soluzione indicata nella nostra circolare n. 18 dovrebbe rimanere percorribile, essendo, ripetiamo, conforme ai principi dello Statuto dei diritti del contribuente. Del resto, i chiarimenti dell'Agenzia erano attesi nel mese di maggio: in tal senso, infatti, si era espressa la stessa Agenzia. La circolare n. 36/E, invece, è stata diffusa solo il 21 giugno, cioè meno di un mese prima della data (20 luglio) individuata per sanare eventuali errori senza incorrere in sanzioni. Sembra perciò quanto mai opportuno che l'Agenzia prenda atto del ritardo con cui sono intervenuti gli attesi chiarimenti. Rimane inoltre da risolvere una questione legata all'intervenuta abrogazione della disposizione che, nella previgente disciplina, differiva al 6 settembre il termine per la presentazione degli elenchi riepilogativi mensili relativi al mese di luglio. In assenza di una apposita norma di proroga, gli elenchi relativi al mese di luglio dovranno essere trasmessi entro il termine ordinario del 25 agosto. E' auspicabile un intervento normativo che posticipi tale scadenza, la cui osservanza da parte dei soggetti obbligati potrebbe dar adito ad oggettive difficoltà. 12 agosto 2010 Antonino Romano