

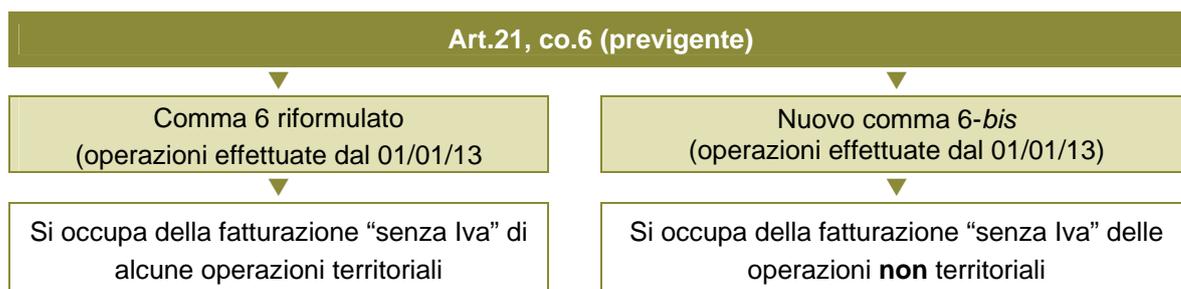
Estensione della fatturazione per le operazioni extraterritoriali: luci e ombre

a cura di Francesco Zuech

Dal 1° gennaio 2013 sono in vigore le nuove regole sulla fatturazione introdotte dal Legislatore nazionale in occasione del recepimento della [Direttiva 2010/45/Ue](#) recante modifiche alla [Direttiva 2006/112/CE](#). Si tratta delle novità apportate nella legge Iva nazionale (soprattutto nel DPR n.633/72 e nel D.L. n.331/93) dall'art.1, commi da 324 a 335, della L. n. n.228/12 (Legge di Stabilità 2013), che ricalca le disposizioni già anticipate lo scorso 11 dicembre 2012 dal D.L. n.206 (c.d. *Decreto Anti Infrazioni*) destinato a non essere convertito (le Camere sono state sciolte per elezioni anticipate). Fra le numerose novità introdotte, di particolare rilievo sono quelle legate alla massiccia estensione dell'obbligo di fatturazione delle operazioni extraterritoriali. Di questo ci occuperemo in questo articolo, rinviando a un prossimo contributo l'analisi di altre significative novità legate alla fatturazione vuoi attiva vuoi passiva nelle operazioni con l'estero⁹. L'argomento può sembrare, in prima analisi, di impatto operativo scarsamente rilevante poiché gli operatori (quelli virtuosi intendiamo), da sempre, sono comunque abituati a fatturare anche ciò che non è territorialmente rilevante ma, come vedremo, la novità nasconde "insidie" ed "effetti collaterali" non tutti agevolmente gestibili.

La "scissione" del 6° comma

La legge di stabilità 2013 ha riscritto il comma 6 dell'art.21 del DPR n.633/72, partiamo da qui. Com'è noto, la norma si occupava dell'obbligo di fatturazione di talune operazioni per le quali non è previsto l'addebito di Iva (operazioni non soggette, non imponibili¹⁰, esenti, ecc.). L'intervento del Legislatore introduce, nel contesto di tali operazioni, una più chiara e razionale distinzione fra territoriali e non, come di seguito evidenziato.



In merito al nuovo co.6 non ci sono, tuttavia, novità di particolare impatto, salvo evidenziare che la norma contiene una elencazione molto più puntuale delle annotazioni da riportare in fattura (come sintetizzato nella tabella a seguire) e che prevede come eventuale (e non più obbligatoria) l'indicazione della relativa disposizione nazionale o comunitaria¹¹. Analoga sorte è toccata alle operazioni in *reverse charge* interno (modifica apportata all'art.17, co.5, e all'art.74, co.7), alle cessioni intracomunitarie di beni (modifica apportata all'art.46,

⁹ Per una prima generale panoramica sulle novità in materia di fatturazione, vedi S. Cerato e M. Bana, "Decreto Salva Infrazioni: novità in materia di fatturazione" in *La Circolare Tributaria* n.48/12.

¹⁰ Escluse le cessioni intracomunitarie per le quali la disciplina è, invece, contenuta nell'art.46, co.2, del D.L. n.331/93.

¹¹ In tal senso la nuova disposizione domestica meglio si allinea all'art.226 della Direttiva 2006/112/CE che al punto 11, con riguardo alle operazioni esenti, richiede di indicare "il riferimento alla disposizione applicabile della ... Direttiva, o alla disposizione nazionale corrispondente o ad altre informazioni che indichino che la cessione di beni o la prestazioni di servizi è esente".

co.2, del D.L. n.331/93) nonché alle operazioni non territoriali soggette ad obbligo di fatturazione di cui diremo nel paragrafo successivo¹². Coerentemente, sempre eventuale diventa anche l'indicazione della norma nel registro vendite, come testimonia la modifica apportata all'art.23, co.3, secondo periodo del DPR n.633/72 e che, per effetto del rinvio dell'art.47, co.4, del D.L. n.331/93 trascina anche la registrazione delle fatture intracomunitarie, fermo restando, in questo caso, il requisito della "distinta annotazione" che laddove non avvenga con sezionali o a blocchi continua ad esigere, a giudizio di chi scrive, un'annotazione che comunque evidenzia separatamente le cessioni intracomunitarie non imponibili (art.41) dalle altre operazioni non imponibili.

Operazioni territoriali con obbligo fatturazione senza addebito di Iva		Annotazione minima in fattura
Art.21, co.6, DPR n.633/72	a) Cessioni relative a beni in (ndr regime doganale di) transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggette all'imposta a norma dell'art.7-bis, co.1	▶ «operazione non soggetta»
	b) operazioni non imponibili di cui agli articoli 8 (ndr esportazioni), 8-bis (ndr operazioni assimilate alle esportazioni) e 9 (ndr servizi internazionali) e 38-quater (ndr cessioni a viaggiatori extra Ue) ¹³	▶ «operazione non imponibile»
	c) operazioni esenti di cui all'art.10, eccetto quelle indicate al n.6)	▶ «operazione esente»
	d) operazioni soggette al regime del margine previsto dal D.L. n.41/95, convertito, con modificazioni, dalla L. n.85/95	▶ a seconda dei casi «regime del margine - beni usati» «regime del margine - oggetti d'arte» «regime del margine - oggetti di antiquariato o da collezione»
	e) operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo soggette al regime del margine previsto dall'art.74-ter	▶ «regime del margine - agenzie di viaggio»
Art.17, co.5, e art.74, co.7, DPR n.633/72	• operazioni in regime di <i>reverse charge</i> interno ai sensi dell'art.17, commi 5, 6 e 7, nonché dell'art.74, commi 7 e 8	▶ «inversione contabile»
Art.46, co.2, D.L. n.331/93	• Cessioni intracomunitarie di cui all'art.41 del D.L. n.331/93	▶ «operazione non imponibile»

Fatturazione (quasi generalizzata) per le operazioni non territoriali: il nuovo co.6-bis

Una delle novità di maggior rilievo del *package* Iva 2013 riguarda il contenuto del co.6-bis dalla cui analisi emerge un'ampia estensione (ma non totale) dell'obbligo di fatturazione delle operazioni extraterritoriali. In prima analisi la novità potrebbe sembrare poco significativa poiché gli operatori, per motivi amministrativi, di fatto, sono già abituati a

¹² In controtendenza, invece, la nuova Iva di cassa (*cash accounting*) per la quale l'art.5 del D.M. 11/10/2012 prevede l'annotazione "Iva di cassa" con "l'indicazione dell'art.32-bis del D.L. n.83/12", ancorché sia pacifico che la mancata indicazione della norma non comporterà conseguenze catastrofiche. Primo perché l'art.226 della Direttiva (punto 7-bis) si limita a richiedere l'indicazione "contabilità di cassa" e poi perché è la stessa Agenzia a precisare che "l'omessa indicazione di tale dicitura non inficia l'applicazione del regime per cassa nel presupposto che il comportamento concludente sia altrimenti riscontrabile" (C.M. n.44/E/12 par. 6.1) e che tale omissione costituisce, ai fini sanzionatori, una violazione formale (Provvedimento 21/11/2012 par. 2.4).

¹³ L'ipotesi riguarda, ovviamente, quella del primo comma.

fatturare anche queste operazioni. La norma, invece, nasconde delle “insidie” che vanno ben oltre la necessità di dover indicare in fattura l’annotazione “inversione contabile”, quando ci si trova nei casi della lettera a), e “operazione non soggetta” quando ci si trova, invece, in quelli della lettera b).

Art.21, co.6-bis, del DPR n.633/72

I soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato emettono la fattura anche per le tipologie di operazioni sotto elencate quando non sono soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies e indicano, in luogo dell'ammontare dell'imposta, le seguenti annotazioni con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale:

- *cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui all'art.10, nn. da 1) a 4) e 9), effettuate nei confronti di un **soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione europea**, con l'annotazione «**inversione contabile**»;*
- *cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori **dell'Unione europea**, con l'annotazione «**operazione non soggetta**».*

Per comprendere le peculiarità della novella è utile partire dalla lettera b). In questo caso le cose sono molto semplici da decifrare: quando un’operazione (vuoi cessione di beni, vuoi prestazione di servizi) risulta territoriale in un Paese o territorio *extra Ue* (secondo le regole previste dagli articoli da 7 a 7-septies del DPR n.633/72), la fattura va sempre emessa (indicando “operazione non soggetta” e, se si vuole, la relativa norma), a prescindere dallo *status* (privato od operatore) e della residenza (IT, Ue o *extra Ue*) della controparte. Per le operazioni effettuate a decorrere dal 01/01/13¹⁴, ad esempio, diventa quindi un obbligo (e non una facoltà) emettere fattura (non soggetta ai sensi dell’art.7-bis) per un bene venduto estero su estero (*extra Ue*), così come per qualsiasi servizio (generale o speciale) non territoriale (fino al 31/12/12, com’è noto, l’obbligo riguardava solo i servizi del 7-ter resi ad operatore Ue).

Le cose si complicano salendo alla lettera a) che prevede l’obbligo di fatturazione (dalla posizione italiana, si intende) solo quando si verificano contestualmente le seguenti situazioni:

- l’operazione (anche in questo caso tanto cessioni quanto servizi) non è territoriale nel nostro Paese¹⁵ ma in un altro Stato Ue, secondo i criteri fissati dagli articoli da 7 a 7-quinquies¹⁶;
- la controparte è soggetto passivo che è (anche) il debitore dell’Iva nell’altro Stato Ue;
- si tratta di servizi diversi da quelli contemplati nell’art.10, nn. da 1 a 4 e 9.

Tolte le operazioni finanziarie, assicurative e relative intermediazioni (di cui al citato art.10 n. da 1 a 4 e 9) già escluse dalla norma domestica (in aderenza alla facoltà prevista dall’art.220, par. 2, della Direttiva e a quanto, di fatto, già anticipato dalla prassi dell’Agenzia nelle [C.M. n.43/E/10](#) par. 1 e [C.M. n.37/E/11](#) par. 4.5)¹⁷, si tratta di meglio comprendere quali siano, concretamente, le operazioni interessate dalla lettera a) e cioè quando vada emessa la fattura in Italia (pur senza Iva perché ad assolvere

¹⁴ In tal senso l’art.1, co.335, della L. n.28/10, per tutte le novità introdotte in materia di fatturazione.

¹⁵ Non rientrano, quindi, in questa disposizione le cessioni intracomunitari di beni che rappresentano, invece, operazioni territoriali (i beni partono dall’Italia) detassate (nel rispetto dei requisiti previsti, fra i quali, il trasferimento fisico dei beni in altro Stato Ue) per i quali l’obbligo di fatturazione, come abbiamo già ricordato, è contemplato nell’art.46, co.2, del D.L. n.1/93.

¹⁶ Escludiamo gli artt.7-sexies e 7-septies poiché relativi alle operazioni BtoC che non interessano la lettera a).

¹⁷ L’Agenzia, in particolare, aveva già precisato che il nuovo obbligo generalizzato di fatturazione dei servizi generali resi a committenti soggetti passivi Ue (introdotto al fine di compilare gli elenchi Intrastat) 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 DPR n.633/72). In altri termini, è stato precisato che non sussiste 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 DPR n.633, al ricorrere delle seguenti condizioni (entrambe): (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 DPR n.633).

l'imposta è chiamata la controparte in "inversione contabile" o "reverse charge") e quando, invece, non va emessa dalla posizione italiana, bensì, da una propria posizione nello Stato comunitario di territorialità, poiché la controparte (pur essendo soggetto passivo) non riveste la figura di debitore d'imposta in tale Stato. Procedendo per approssimazione, possiamo affermare che, quando ci si trova in presenza di servizi generali (art.7-ter), in linea di principio, l'obbligo di fatturazione sussiste, in continuità con quanto già avviene dal 2010, per effetto delle novità introdotte dalla Riforma del D.Lgs. n.18/10 che (come precisato nella relazione ministeriale al decreto) ha esteso l'obbligo di fatturazione dei servizi generali resi a soggetti passivi stabiliti in altro Stato Ue (e solo in questo caso) poiché propedeutica, ai fini dei controlli, all'inserimento dell'operazione nell'elenco Intrastat. I servizi generali, nel B2B, sono, infatti, regolati dal combinato disposto degli artt.196 e 44 della Direttiva che prevede l'adozione (non derogabile dagli Stati membri) del *reverse charge* (c.d. "reverse charge obbligatorio"). A parere di chi scrive non è, però, del tutto chiaro (e sulla questione sarebbe opportuno un chiarimento) se il rinnovato obbligo di fatturazione continui a riguardare anche le operazioni "esenti" (diverse da quelle già escluse nella norma domestica) per le quali è comunque escluso l'obbligo di compilazione degli Intrastat (art.262 della Direttiva) poiché l'imposta non è comunque dovuta nello Stato del committente¹⁸. Va da sé che, in mancanza di chiarimenti, è opportuno considerare obbligatoria anche l'emissione di fatture di questo tipo, ma non vanno trascurati quelli che potrebbero essere gli effetti "collaterali" legati all'emissione facoltativa di una fattura non richiesta dalla norma, di cui diremo nel prosieguo. Non è finita. Il richiamo alla figura della controparte soggetto passivo che sia anche debitore d'imposta nell'altro Stato membro è ancora più spinoso con riferimento alle altre operazioni non territoriali, vale a dire per i servizi speciali e per le cessioni di beni. È evidente, infatti, l'estrema difficoltà di conoscere quali Stati (come l'Italia) hanno adottato, e soprattutto in quali ambiti, l'art.194 della Direttiva (c.d. *reverse charge facoltativo*)¹⁹. Senza queste informazioni²⁰ si rischia di dare rilevanza a operazioni (fatture) non rilevanti (ai fini Iva) o viceversa. In entrambi i casi potrebbero esserci conseguenze: nel primo si avrebbe un errato computo del volume d'affari (vedi a seguire); nel secondo, per le sanzioni previste dal riformulato art.6, co.2, del D.Lgs. n.471/97 (vedi in calce all'articolo).

Tipo di operazione (Fornitore IT)	Committente	Obbligo fattura <u>in Italia</u>	Norma/note
Servizio generale Art.7-ter	Operatore Ue	SI (1) con indicazione "inversione contabile"	Art.21, co.6-bis/a
	Operatore extra Ue	SI con indicazione "operazione non soggetta"	Art.21, co.6-bis/b

¹⁸ Si pensi, ad esempio, ad un servizio di trasporto relativo a beni in esportazione (*extra Ue*) reso ad un operatore comunitario nel cui Paese trova applicazione l'esenzione dell'art.146 lett. e) della Direttiva (l'equivalente dell'art.9 n.2 e n.4 del nostro DPR n.633/72). Peraltro la stessa Agenzia (C.M. n.37/E/11, par. 4.5), riprendendo la già citata affermazione contenuta nella relazione del D.Lgs. n.18/10, avrebbe precisato che "in considerazione della suddetta ratio, l'obbligo di fatturazione deve escludersi in caso di prestazioni per le quali non sussiste l'obbligo di comunicazione nell'elenco riepilogativo e cioè nel caso in cui le operazioni siano esenti o comunque non assoggettate a Iva nello Stato del committente (cfr l'art.50, co.6, del D.L. n.331, come risultate dal decreto n. 18)".

¹⁹ La scelta operata dall'Italia circa l'adozione del c.d. *reverse charge* facoltativo (per gli Stati, si intende), è rinvenibile nell'art.17, co.2, del DPR n.633/72.

²⁰ Potrebbero (ma solo per i più esperti) essere utili le tavole di concordanza auspiccate dal punto 34 dell'accordo interministeriale "Legiferare meglio" (G.U. C321 del 31/12/03), ma pare che l'invito del Legislatore comunitario, puntualmente riproposto in ogni Direttiva, sia da sempre inutile: nessuno le ha, nessuno le conosce! Si auspica comunque che l'Agenzia riconosca (in analogia con la C.M. n.43/E/10 n.1 in materia di Intrastat) che il contribuente è considerato in buona fede laddove avrà richiesto e ottenuto dal proprio cliente indicazioni circa il fatto che secondo la legislazione del proprio Paese è o non è debitore d'imposta in *reverse charge*.

Servizio speciale territoriale in un altro Paese Ue ²¹ Art.7- <i>quater</i> ... 7- <i>septies</i>	Operatore Ue	SI con indicazione "inversione contabile", se il committente è debitore d'imposta nello Stato in cui l'operazione è territoriale NO (2), in caso contrario	Art.21, co.6- <i>bis/a</i>
	Soggetto <i>extra</i> Ue	NO (2)	/
	Privato IT o Ue	NO (2)	/
	Privato <i>extra</i> Ue	NO (2)	/
Servizio speciale territoriale in un altro Paese <i>extra</i> Ue ²¹ Art. 7- <i>quater</i> 7- <i>septies</i>	Operatore Ue	SI con indicazione "operazione non soggetta"	Art.21, co.6- <i>bis/b</i>
	Operatore <i>extra</i> Ue	SI con indicazione "operazione non soggetta"	Art.21, co.6- <i>bis/b</i>
	Privato IT o Ue o <i>extra</i> Ue	SI con indicazione "operazione non soggetta"	Art.21, co.6- <i>bis/b</i>
	Privato <i>extra</i> Ue	SI con indicazione "operazione non soggetta"	Art.21, co.6- <i>bis/b</i>
Cessione beni estero su estero (art. 7- <i>bis</i>) che si trovano e rimangono nello stesso Paese Ue (o che comunque non origina triangolazione comunitaria)	Operatore Ue	SI con indicazione "inversione contabile", se il cessionario è debitore d'imposta nello Stato in cui l'operazione è territoriale NO (2), in caso contrario	Art.21, co.6- <i>bis/a</i>
	Operatore <i>extra</i> Ue	SI con indicazione "operazione non soggetta"	Art.21, co.6- <i>bis/b</i>
	IT	NO (2)	/
Cessione beni estero su estero (art. 7- <i>bis</i>) che si trovano in Paese <i>extra</i> Ue	Operatore Ue	SI con indicazione "operazione non soggetta"	Art.21, co.6- <i>bis/b</i>
	Operatore <i>extra</i> Ue	SI con indicazione "operazione non soggetta"	Art.21, co.6- <i>bis/b</i>
	IT	SI con indicazione "operazione non soggetta"	Art.21, co.6- <i>bis/b</i>

(1) Eccetto operazioni esenti ex art.10 n. da 1) a 4) e 9 del DPR n.633/72.

(2) Verosimilmente l'obbligo di emettere la fattura c'è nello Stato comunitario in cui l'operazione risulta territoriale.

Il nuovo volume d'affari e gli effetti "collaterali"

Passiamo all'analisi delle modifiche apportate all'art.20 del DPR n.633/72 (volume d'affari).

Art.20 del DPR n.633/72	
Testo in vigore fino al 31/12/12	Testo in vigore dal 01/01/13
<i>Per volume d'affari del contribuente si intende l'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dallo stesso effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento a un anno solare a norma degli artt.23 e 24, tenendo conto delle variazioni di cui all'art.26. Non concorrono a formare il volume d'affari le cessioni di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati nell'art.2425, n.3), del codice civile, nonché i passaggi di cui all'ultimo</i>	<i>Per volume d'affari del contribuente si intende l'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dallo stesso effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento a un anno solare a norma degli artt.23 e 24, tenendo conto delle variazioni di cui all'art.26. Non concorrono a formare il volume d'affari le cessioni di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati</i>

²¹ Potrebbe essere il caso, ad esempio, di un servizio di *catering* (rilevante nel luogo di esecuzione), della locazione, intermediazione, manutenzione di un immobile (rilevante nel Paese in cui si trova l'immobile), ecc.

comma dell'art.36 e le prestazioni di servizi rese a soggetti stabiliti in un altro Stato membro della Comunità, non soggette all'imposta ai sensi dell'art.7-ter del presente decreto.

L'ammontare delle singole operazioni registrate o soggette a registrazione, ancorché non imponibili o esenti, è determinato secondo le disposizioni degli artt.13, 14 e 15. I corrispettivi delle operazioni imponibili registrati a norma dell'art.24 sono computati al netto della diminuzione prevista nel quarto comma dell'art.27.

nell'articolo 2424 del codice civile, voci B.1.3) e B.1.4) dell'attivo dello stato patrimoniale, nonché i passaggi di cui al quinto comma dell'art.36.

L'ammontare delle singole operazioni registrate o soggette a registrazione, ancorché non imponibili o esenti, è determinato secondo le disposizioni degli artt. 13, 14 e 15. I corrispettivi delle operazioni imponibili registrati a norma dell'art.24 sono computati al netto della diminuzione prevista nel quarto comma dell'art.27.

Nel riformulare la norma è stata colta, innanzitutto, l'occasione per sostituire i riferimenti all'art.2425, n.3, c.c. che erano superati. Tale disposizione richiama, infatti, le "variazioni di lavori in corso su ordinazione" e non più (com'era in origine) la cessione di taluni beni ammortizzabili immateriali che il nuovo testo individua puntualmente nelle seguenti voci dello Stato patrimoniale:

B.1.3) ▶ diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;

B.1.4) ▶ concessioni, licenze, marchi e diritti simili.

Ma non è questa la modifica che più ci interessa, bensì quella meno visibile (ma molto più delicata) legata all'eliminazione dell'inciso:

"e le prestazioni di servizi rese a soggetti stabiliti in altro Stato membro della Comunità non soggette all'imposta ai sensi dell'art.7-ter del presente decreto"²².

Per effetto di tale modifica, infatti, anche tutte le operazioni non territoriali soggette ad obbligo di fatturazione (art.21, co.6-bis) e conseguente registrazione (art.23) concorrono, dal 2013, a determinare il volume d'affari. La novità, da una parte, riduce le distanze fra volume d'affari (Iva) e volume di ricavi (redditi) ma, dall'altra, determina una serie di effetti negativi per il contribuente per il quale si allontana la possibilità di accedere a semplificazioni o regimi la cui applicazione è legata a tale grandezza. Ad esempio:

- accesso alla liquidazione trimestrale (V.A. non superiore, a seconda dei casi, ad €400.000 o €700.000);
- accesso al nuovo *cash accounting* (V.A. non superiore ad €2.000.000).

Nessun effetto peggiorativo è, invece, ricollegabile alle soglie (€50.000 per categoria di operazione) di accesso alla facoltà di presentare trimestralmente i modelli Intrastat (art.2 D.M. 22/2/10) poiché tali soglie non sono legate al volume d'affari ma solamente alle operazioni interessate dalla compilazione (cessioni intracomunitarie di beni e prestazioni 7-ter intracomunitarie).

Volume d'affari rettificato (esportatori abituali)

Nessun effetto negativo nasce, altresì, dall'allargamento del volume d'affari in materia di verifica dello *status* di esportatore abituale e cioè di quei soggetti che effettuano esportazioni ed operazioni assimilate per più del 10% del volume d'affari e che hanno diritto ad acquistare in sospensione d'imposta nei limiti del *plafond* disponibile. L'art.1 del D.L. n.746/83 è stato, infatti, modificato precisando che oltre a non tener conto delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale, non si tiene conto delle operazioni di cui all'art.21, co.6-bis.

²² Operazioni che fino al 31/12/2012 vengono richieste nel quadro VE solo ai fini statistici senza alcuna influenza nel calcolo del volume d'affari (VE39).

Operazioni effettuate da operatori residenti o stabiliti in Italia	Volume d'affari	Volume d'affari rettificato (<i>status</i> esportatore abituale)
Operazioni imponibili (comprese quelle in <i>reverse charge</i> interno), non imponibili, esenti, regime del margine	Rilevano (1)	Rilevano (1)
Cessioni di beni in transito o soggetti a vigilanza doganale non soggette a norma dell'art.7- <i>bis</i>	Rilevano (1)	Non rilevano
Operazioni non territoriali con obbligo di fatturazione ai sensi dell'art.21, co.6- <i>bis</i>	Rilevano quelle effettuate dal 01/01/13 (1)	Non rilevano
Altre operazioni non territoriali diverse dalle precedenti	Non rilevano	Non rilevano

(1) Escluse cessioni di beni ammortizzabili e di taluni beni immateriali

Effetti sulla comunicazione *black list*

Particolare attenzione andrà prestata anche in merito alla comunicazione *back list*. Per i servizi con controparte paradisiaca non cambia nulla poiché sono coinvolti a prescindere dalla rilevanza territoriale o extraterritoriale²³. La novità riguarda, invece, le cessioni estero su estero effettuate dal 01/01/13 per le quali il nuovo obbligo di fatturazione (co.6-*bis*) ed il conseguente obbligo di registrazione ai fini Iva fa scattare l'obbligo comunicativo (questo il criterio che, ai sensi dell'art.4, co.2, del D.M. 30/3/10 governa la comunicazione delle operazioni diverse dai servizi). La novità, peraltro, impatta anche sul calcolo della soglia (€50.000) nel senso che potrebbe allontanare il contribuente dalla possibilità di accedere alle presentazioni trimestrali invece di mensili.

Esempio

Vendita estero su estero ad un cliente *black list* (es. Dubai) di merce viaggiante via nave

Fino al 31/12/12	Dal 01/01/13
No obbligo comunicazione perché l'operazione non era soggetta ad obbligo di fatturazione e registrazione (C.M. n.2/E/11 par. 1.11)	Sì Obbligo comunicazione perché l'operazione va fatturata ai sensi dell'art.21, co.6- <i>bis</i> , lett.b) e conseguentemente registrata ai sensi dell'art.23

Effetti in materia di rimborsi Iva

L'estensione dell'obbligo di fatturazione delle operazioni extraterritoriali (nei termini del più volte citato art.21 co.6-*bis*) e l'ampliamento del volume d'affari allontana la possibilità per i contribuenti (se non verranno introdotti auspicabili correttivi, quanto meno interpretativi) di chiedere il rimborso (annuale o trimestrale) ai sensi dell'art.30, co.3, lett. b) del DPR n.633/72 (operazioni imponibili superiori al 25% del totale operazioni²⁴) mentre nulla sembra cambiare per la casistica di cui alla lettera d) (più del 50% di operazioni non territoriali)²⁵ dedicata ai rimborsi annuali nonché, per la nuova casistica, dedicata ai trimestrali, di cui all'art.38-*bis*, co.2, caratterizzata dalla prevalenza di taluni servizi non territoriali ma di cui, a quasi un anno di distanza²⁶, non si è ancora ben capito se al denominatore vadano solo le operazioni con l'estero oppure tutte.

²³ I primi (quelli territoriali) fin dal 01/7/2010 (art.5. D.M. 30/3/10) mentre i secondi (extraterritoriali) solo a partire dalle operazioni registrate dal 01/09/2010 (art.4. D.M. 5/8/10 e C.M. n.53/E/10).

²⁴ Come ricordano anche quest'anno le istruzioni della dichiarazione annuale Iva (bozze Iva 2013), per il totale operazioni da considerare al denominatore può farsi riferimento al volume d'affari (aumentato dalla cessione di beni ammortizzabili) e, come abbiamo visto, tale grandezza, dal 2013 si arricchisce di quasi tutte le operazioni extraterritoriali.

²⁵ Le operazioni non territoriali vanno, infatti, sia al numeratore che al denominatore della frazione a prescindere dall'obbligo o meno di fatturazione (così, almeno, in passato).

²⁶ Per le operazioni effettuate dal 17/3/12 (novità introdotta dall'art.8 della L. n.217/11) è ammesso l'accesso anche al rimborso trimestrale quando il contribuente "effettua, nei confronti di soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato, per un importo superiore al 50% dell'ammontare di tutte le operazioni effettuate, prestazioni di lavorazioni relative a beni mobili materiali,

Altri adempimenti

Per la comunicazione spesometro nulla dovrebbe cambiare se l'Agenzia dovesse mantenere fede (ma non è detto) all'esclusione prevista dalla C.M. n.24/E/11 (par. 3.1) per le operazioni prive di uno dei requisiti dell'imposta. Il nodo, pertanto, non potrà essere risolto fino a quando non si conosceranno ufficialmente i contenuti del provvedimento sui nuovi tracciati 2012.

Infine, l'allargamento dell'obbligo di fatturazione delle extraterritoriali non dovrebbe impattare sulla determinazione del pro rata, considerata l'assimilazione (alle imponibili) prevista dall'art.19, co.3, lett. b) del DPR n.633/72 delle operazioni non territoriali che, se effettuate nel territorio dello Stato, darebbero diritto alla detrazione dell'imposta.

Sanzioni per omessa/ritardata fatturazione.

Infine, con un'integrazione all'art.6, co.2, del D.Lgs. n.471/97 è stata prevista anche per le "operazioni non soggette ad Iva" l'irrogazione della sanzione già prevista per l'omessa (o ritardata) fatturazione e/o registrazione delle operazioni non imponibili o esenti, vale a dire **dal 5 al 10%** del corrispettivo (e con il minimo di €516 previsto dal co.4) a meno che la violazione non rilevi neppure per la determinazione del reddito nel qual caso la sanzione varia in misura fissa da €258 a €2.065.

Anche per tale modifica (come tutte le modifiche in analisi) si applica alle "operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2013" (co.335, Legge di Stabilità 2013) e ciò determina, **per il passato**, almeno due aspetti interessanti:

- che quanto affermato dall'Amministrazione Finanziaria nella C.M. n.23/E/99 cap. 2°, par. 2.4, circa l'applicazione della sanzione in oggetto anche per le cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, diventa, fino al 31/12/12 molto discutibile (oggi è chiaro, infatti, che si tratta di operazioni territoriali non soggette e non, invece, di operazioni non imponibili ai sensi del previgente art.7, co.2²⁷, come sostenuto nella circolare citata);
- che, soprattutto, vengono meno, fino al 31/12/12, i dubbi circa i rischi sanzionatori (che, a questo punto, non ci sono) legati alla ritardata fatturazione dei servizi generali internazionali il cui momento di effettuazione, come noto, dal 17/3/12 è legato all'ultimazione/maturazione (o pagamento se anticipato) e per i quali, solo dal 2013, è stata prevista la possibilità di godere della tempistica differita (entro il giorno 15 del mese successivo al fatto generatore) dei termini di fatturazione.

Dal 2013, invece, pena l'applicazione delle citate sanzioni, bisogna fare attenzione all'allargamento operato dal nuovo comma 6-bis e rispettare quindi i termini di fatturazione previsti dal riformulato art.21, co.4, comprese, quindi, le citate nuove regole "dilatatorie" ammesse anche per i servizi. Per i primi 60 giorni, tuttavia, dovrebbe assumere rilevanza lo Statuto del Contribuente (art.3) che "vieterebbe" l'introduzione di disposizioni fiscali che prevedono nuovi adempimenti a carico dei contribuenti con scadenza anteriore al 60° giorno dall'entrata in vigore della novella. Su tale aspetto, pertanto, sarebbe auspicabile un chiarimento dell'Agenzia che "rassereni" sulla non sanzionabilità delle violazioni commesse in tale periodo.

prestazioni di trasporto di beni e relative prestazioni di intermediazione, prestazioni di servizi accessorie ai trasporti di beni e relative prestazioni di intermediazioni, ovvero prestazioni di servizi di cui all'art. 19, co.3, lett. a-bis)".

²⁷ Oggi 7-bis.