

**Intrastat 2010: i chiarimenti delle Entrate – prima parte**

a cura di Francesco Zuech

Alla fine, la tanto attesa circolare che avrebbe dovuto dare risposta agli oltre 1400 quesiti formulati in occasione del *forum* attivo sul sito dell'Agenzia delle Entrate dal 20 marzo al 21 aprile 2010 è stata emanata il 21 giugno 2010 e porta il numero [36/E](#).

Fra i chiarimenti più significativi², in particolare segnaliamo:

- ▶ si è finalmente capito cosa si deve intendere (ai fini della compilazione del modello *Intra-quater*) per “Paese di pagamento” e per “modalità di incasso”;
- ▶ è stato risolto il problema dei servizi passivi a cavallo fra il 2009 e 2010;
- ▶ sono state formulate sorprendenti (ma assolutamente apprezzabili) posizioni in merito alle operazioni verso i contribuenti comunitari in regime di franchigia ed è stato chiarito il quadro applicativo delle operazioni intracomunitarie dei contribuenti minimi;
- ▶ è stato precisato che, per quanto riguarda i servizi gli Intrastat, vanno compilati solo nel caso di controparte stabilita della UE e non anche nel caso di controparte semplicemente identificata
- ▶ è stato ricordato che anche gli enti non commerciali sono interessati dalla compilazione degli elenchi;
- ▶ è stata affrontata la casistica delle intermediazioni nelle prenotazioni alberghiere (con una presa di posizione che muta il precedente orientamento dell'A.E.) nonché del settore dei *tuor operator*;
- ▶ è stata confermata la rilevanza del principio di accessoria del riaddebito delle spese di trasporto relative alla cessione di beni nonché di talune lavorazioni accessorie alla cessione.

Si ritiene utile riassumere, raggruppando per argomento, le risposte fornite dall'Agenzia cercando di aggiungere, laddove possibile, qualche osservazione, approfondimento, nota o esemplificazione.

Chiarimenti riferiti alla compilazione della sezione 3 (*Intra-quater*)**Operazioni escluse dall'*Intra* servizi: C.M. 36/E/10, parte 1^a n. 5, parte 2^a n.16, n.27 e 28**

- a) È confermata l'esclusione dall'indicazione in Intrastat dei servizi oggetto delle deroghe di cui all'art.7-*quater* e 7-*quinquies*. In tal senso anche l'esempio del **biglietto del treno** acquistato via internet e della **fattura del ristorante** per il viaggio di lavoro in Francia.
- b) “*Non è obbligo del contribuente*” dichiarare le prestazioni rese per le quali non è dovuta l'imposta nello Stato membro in cui è stabilito il committente (art.50, co.6, del D.L. n.331/93 e art.5, co.4, del D.M. 22/02/10).
- c) “*Non è obbligo del contribuente*” dichiarare le prestazioni ricevute per le quali non è dovuta l'imposta nel Paese del committente (art.50, co.6, del D.L. n.331/93 e art.5, co.4, del D.M. 22/02/10). Al riguardo nella circolare sono rinvenibili i seguenti esempi:

² Ancora nessuna particolare presa di posizione, però, per gli allestimenti fieristici (forse anche in funzione delle modifiche previste dal 2011) per i quali si ritiene trovi applicazione la disciplina dell'art.7-*quinquies*, con l'evidente necessità del prestatore italiano di dotarsi di una partita Iva nel Paese dell'evento per assolvere ivi l'imposta (soprattutto se il committente non è ivi stabilito, come avviene nel caso di committenza italiana). Anche la complessa problematica legata alla definizione di “immobile” ai fini dell'art.7-*quater* avrebbe meritato maggiore attenzione. Non particolarmente illuminanti sono, inoltre, i chiarimenti in merito alla problematica individuazione dei servizi resi per i quali non è dovuta l'imposta nel Paese del committente (esenti per la Direttiva) da escludere, ai sensi dell'art.50, co.6, del D.L. n.331/93 dagli elenchi Intrastat dei servizi.

- ▶ corsi di **formazione** e addestramento del personale il cui trattamento di **esenzione** da Iva (nella norma interna) è riconducibile (ovviamente alle condizioni ivi previste) all'art.10, co.1, n. 20 del DPR n.633/72³;
- ▶ **diritti d'autore pagati all'autore** o ai suoi eredi, nel qual caso l'operazione è fuori campo Iva ai sensi dell'art.3, co.4, lett. a) del DPR n. 633/72.

⇒ Osservazioni

Con riguardo al punto b), la C.M. n.36/E non fornisce particolari esemplificazioni⁴ in merito ai servizi che sono considerati "esenti" da imposta (secondo l'accezione comunitaria) nel Paese del committente (artt. da 132 a 165 della Direttiva 2006/112/CE) che non vanno indicati in Intrastat. Come è già stato osservato in questa rivista⁵:

- ➔ se dal lato passivo l'individuazione è relativamente semplice (si tratta dei servizi internazionali non imponibili di cui all'art.8-bis e 9 e di quelli esenti ai sensi dell'art.10);
- ➔ dal lato attivo l'individuazione dei casi di esonero non è certo agevole, poiché implica la conoscenza della normativa del singolo Paese del committente comunitario, considerato che non tutte le disposizioni di esenzione contenute nel testo della Direttiva (vedi sopra) rappresentano disposizioni vincolanti per gli Stati e che gran parte di quelle vincolanti trovano comunque applicazione *"alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso"* (art.131 Direttiva).

Al riguardo, si evidenzia che nella recente [R.M. n.37/E/10](#) è stato affermato che il prestatore residente che effettua manutenzioni su una nave a favore di armatori stabiliti in altri Stati Ue è soggetto all'obbligo di emettere fattura senza Iva ai sensi dell'art.7-ter, non comprendendo l'operazione nell'Intrastat. Si tratta, infatti, di operazione "oggettivamente" esente Iva ai sensi dell'art.148 della Direttiva (corrispondente all'art.8-bis, lett.e), del DPR n.633/72). Un'indicazione positiva che emerge dalla C.M. n.36/E in analisi è, comunque, rinvenibile nel tenore possibilista della locuzione *"non è obbligo del contribuente"*, che si contrappone all'indicativo presente *"non comprendono"* contenuto nella norma (art.50, co.6, ultimo periodo del D.L. n.331/93). Nel dubbio, in attesa di maggiori delucidazioni⁶, sembra pertanto ragionevole e lecito l'approccio di chi indica in Intrastat tutti i servizi generali resi a committenti stabiliti nella UE.

Termini di registrazione degli acquisti di servizi intracomunitari: C.M. n.36/10, parte 2^a n.3

- ▶ L'obbligo di **emissione dell'autofattura**, o di integrazione della fattura ricevuta dal fornitore comunitario, scatta al momento di effettuazione della prestazione di servizio (secondo le disposizioni dell'art.6), è cioè (fatta eccezione per le prestazioni continuative di durata superiore ad un anno che non comportano versamenti di acconti o pagamenti anche parziali), **al momento di pagamento** del corrispettivo.
- ▶ Viene espressamente riconosciuta la **possibilità** di emettere **anticipatamente autofattura** (o di integrare la fattura ricevuta) rispetto al pagamento con conseguente obbligo di registrazione e di inserimento in Intrastat.
- ▶ Viene confermato che i **termini di registrazione** dell'autofattura sono di 15 gg, con riferimento alla data di emissione, nel registro vendite (art.23) e possono allungarsi fino al termine della dichiarazione relativa al secondo anno successivo per quanto riguarda l'annotazione nel registro acquisti (art. 25 e 19, co.1)⁷.

³ Prestazioni rese da istituti o scuole riconosciute da pubbliche amministrazioni e da Onlus. Per approfondimenti sui casi di applicazione del "riconoscimento" si veda la C.M. n.20/E/08.

⁴ Nonostante le richieste formulate in occasione del *forum*.

⁵ Cfr G.Valcarengi e F.Zuech *"Le regole di compilazione dei nuovi modelli Intrastat – casi pratici"*, La Circolare Tributaria n.11/10, pag.23 e ss..

⁶ Al riguardo, non va sottaciuto che in base all'accordo interistituzionale "Legiferare meglio" (2003/2131(ACI)) i vari Stati dovrebbero produrre prospetti indicanti, per quanto possibile, la concordanza fra le Direttive e i propri provvedimenti di recepimento.

⁷ A questo riguardo si ricorda però che per esercitare la detrazione è necessario aver registrato il documento (obbligo strumentale). Nel mese in cui l'Iva viene detratta il documento deve pertanto essere annotato anche nel registro acquisti.

► Viene ribadito che gli **Intrastat** vanno compilati in base alle **operazioni registrate** o soggette a registrazione. Un'autofattura emessa il 31/01 e registrata il 15/02 va pertanto inclusa nell'Intrastat relativo al mese di gennaio (per chi ha ovviamente periodicità mensile).

Fatture acquisto servizi a cavallo 2009-2010: C.M. n.36/10, parte 2^a, n.2

Al fine di evitare problemi di doppia imposizione legati alla mancanza di disposizioni di diritto transitorio che governino il cambio regole dal 2009 al 2010, viene trovata la seguente soluzione. Le fatture UE emesse nel 2009 con addebito dell'Iva del Paese del prestatore, anche se pagate e/o registrate nel 2010, non dovranno essere altresì assoggettate ad Iva in Italia da parte del committente soggetto passivo sulla base della nuova regola generale del B2B.

Al di fuori di questa ipotesi, allo stato della normativa vigente⁸, viene ribadita la rilevanza del momento di effettuazione delle prestazioni (siano esse interne o transazionali), secondo l'art.6 del DPR n.633/72 che coincide con il pagamento del corrispettivo, fatta eccezione per talune ipotesi derogatorie (prestazioni continuative di durata superiore ad un anno che non comportano versamenti di acconti o pagamenti anche parziali).

Volendo chiarire il concetto, ecco alcuni esempi.

Esempio 1

Caso

Fattura emessa in data 20/12/09, con addebito della TVA, da un'autofficina francese per la riparazione (eseguita in Francia) di un guasto su un veicolo di un trasportatore italiano. La fattura viene ricevuta, pagata e registrata a gennaio 2010.

Soluzione

Il trasportatore italiano (in via eccezionale) non registra ai fini Iva l'operazione né la indica in Intrastat.

Esempio 2

Caso

Fattura per lavorazione intracomunitaria di beni emessa dal fornitore tedesco in data 31/12/2009. I prodotti compensatori hanno lasciato la Germania (elemento decisivo in base alla vecchia disciplina) e pertanto la fattura è stata emessa senza addebito dell'Iva tedesca. La fattura viene ricevuta in gennaio 2010 e pagata a febbraio.

Soluzione

Il committente operatore nazionale (elemento decisivo in base alla nuova disciplina) deve assolvere l'imposta in *reverse charge* in Italia ed indicare l'operazione in Intrastat nel mese di registrazione. Può anticipare il momento di effettuazione emettendo autofattura (o integrando la fattura ricevuta) nel mese di gennaio 2010 oppure può adempiere (in modo analogo) in febbraio (non oltre il pagamento).

Fatture di acconto servizi: C.M. n.36/10, parte 2^a, n.9

Seguono il criterio generale del momento di effettuazione (pagamento) e conseguentemente vanno registrate ai fini Iva ed inserite negli Intrastat.

⁸ Si ricorda che è stato osservato in dottrina che la disposizione domestica non ottempererebbe alla disposizione dell'art.66, ultimo paragrafo, della Direttiva 2006/112/CE che, dal 2010, non consente agli Stati membri, per le prestazioni di servizi per le quali l'imposta è dovuta dal destinatario (a norma dell'art. 196), di derogare all'ordinario (per la Direttiva) momento di effettuazione che dovrebbe coincidere con l'esecuzione della prestazione. Cfr. B.Santacroce, "Ma il recepimento non è pieno", *il Sole24Ore* del 12/11/09.

⇒ Note

Si ricorda che ai fini della compilazione degli elenchi Intrastat, per le cessioni di beni, gli acconti rilevano, invece, solo nel mese di consegna o spedizione dei beni merce per il valore complessivo della fornitura (art.50, co.7, D.L. n.331/93).

Riferimento fattura (numero e data): C.M. n.36/10, parte 2^a, n.32 e 11

Per i servizi intracomunitari ricevuti (Intra 2-quater) viene precisato che:

- ▶ “il numero e la data cui la circolare n.14/E del 18 marzo 2010 fa riferimento sono quelli indicati nel registro di cui all’articolo 23 del DPR n. 633 del 1972 (ndr: registro vendite);
- ▶ qualora, invece, il contribuente annoti, esclusivamente, le fatture degli acquisti intracomunitari in un apposito unico registro sezionale che assolve il doppio obbligo della registrazione nel registro delle fatture emesse ed in quello degli acquisti, il documento avrà una numerazione unica”;
- ▶ “per gli elenchi presentati prima del 18/03/10 ... in ossequio al principio di buona fede cui è informato il rapporto tra contribuente ed Amministrazione Finanziaria, non sarà necessario procedere ad alcuna rettifica, anche se il numero e la data della fattura indicati sono quelli del fornitore, anziché del committente nazionale”.

⇒ Osservazioni

Con la [C.M. n.14/E/10](#) è stato precisato che “il numero e la data da indicare negli elenchi Intrastat (Intra-quater) sono quelli attribuiti dal committente nazionale secondo la progressione dallo stesso seguita nella propria contabilità”. Si tratta, in sostanza, del numero di protocollo del documento registrato (sia esso autofattura o fattura integrata). Il merito al numero progressivo da indicare, qualche dubbio residuale poteva rimanere per il caso del contribuente che, in luogo di appositi registri sezionali, effettua la doppia registrazione negli ordinari registro delle vendite ed in quello degli acquisti, realizzando così due numeri di protocollazione diversi. Nella nuova C.M. n.36/E viene precisato che il numero è quello del registro vendite. La precisazione è assolutamente coerente, considerato che:

- a) è in questo registro che si concretizza l’assolvimento dell’imposta;
- b) l’annotazione va effettuata entro 15 giorni con riferimento alla data di auto fatturazione/integrazione (l’annotazione nel registro acquisti è strumentale, invece, all’esercizio del diritto alla detrazione che può avvenire entro termini maggiormente dilatati).

Codici CPA 2008: C.M. n.36/10, parte 2^a, n.43 e 44

Viene precisato che “in caso di incertezza il contribuente deve indicare il codice CPA del servizio che ritiene più vicino al tipo di attività effettivamente svolta”.

Vengono altresì affrontate le seguenti casistiche di cui sintetizziamo la soluzione.

Servizio di posizionamento su motori di ricerca (es. Google)



631130 “spazi pubblicitari in internet”;

Provvigioni su vendite di tessuto



464112 se si tratta di attività di vendita all’ingrosso;
461611 se si tratta di vendita in conto terzi.

⇒ Osservazioni

È già stato osservato in questa rivista⁹ come al fine di agevolare l’interpretazione e la selezione dei codici sia utile consultare la classificazione alfabetica dei codici Ateco 2007. I primi quattro codici Ateco corrispondono, infatti, a quelli della tabella CPA 2008. Gli esempi

⁹ Vedi nota n. 5.

analizzati nella circolare in commento, confermano tale impostazione. Per le intermediazioni in analisi non va infatti utilizzato il codice 749012 “servizi d’intermediazioni commerciale e di valutazione, diversa da quella immobiliare e assicurativa”¹⁰.

Modalità di erogazione del servizio: C.M. n.36/10, parte 2^a, n.39 e 40

Viene precisato che

- ▶ il codice **I** di “istantanea” si riferisce alle ipotesi di servizi erogati in un’unica soluzione (ad esempio trasporto unitario, singola lavorazione);
- ▶ il codice **R** “a più riprese” si riferisce, invece, alle ipotesi di servizi erogati ciclicamente (quali, ad esempio, le manutenzioni periodiche o il contratto di trasporto che preveda più esecuzioni per essere eseguito).

Vengono altresì affrontate le seguenti casistiche di cui sintetizziamo la soluzione.

Contratto di agenzia	→	R
Pubblicità su cataloghi con più ristampe	→	R
Recupero crediti relativo ad un unico cliente con emissione di tante fatture (frazionate) quanti sono gli assegni (pagamenti) rilasciati	→	I
Rinnovo licenza <i>software</i> o contratto di manutenzione	→	R

Pagamenti non ancora eseguiti: C.M. n.36/10, parte 2^a, n. 37

Viene precisato che “se il pagamento non è ancora avvenuto il campo “modalità di incasso” va compilato inserendo dati presunti”.

⇒ Osservazioni

Il chiarimento conferma quanto sostenuto anche sulle pagine di questa rivista¹¹ e cioè che anche se al momento di compilazione dell’Intrastat non è ancora avvenuto il pagamento/incasso del corrispettivo, è comunque possibile effettuare una valutazione prospettica circa la modalità che verrà utilizzata (vedi a seguire). Va abbandonata, pertanto, l’altra tesi basata sull’utilizzo della modalità X. Tesi che, a rigore, richiederebbe, al momento del successivo pagamento, una ridondante e laboriosa rettifica della riga mediante la presentazione l’utilizzo della sezione *Intra-quinquies*.

Modalità d’incasso: C.M. n.36/10, parte 2^a, n.33, 34, 35, 38

Viene precisato che:

- ▶ il codice **B** di “bonifico bancario” va utilizzato per il pagamento che avviene tramite il “trasferimento di fondi da un conto corrente bancario ad un altro”;
- ▶ il codice **A** di “accredito in c/c bancario” riguarda “versamenti che provengono anche da fonti diverse da un altro conto corrente”;
- ▶ nel caso di pagamento effettuato con **carta di credito** è corretto indicare A;
- ▶ nel caso di pagamento effettuato con **ricevuta bancaria** è corretto indicare X di “altro”;
- ▶ nel caso di **compensazione** (finanziaria)¹² di posizione creditoria con posizione debitoria è corretto indicare il codice X di “altro”.

¹⁰ Dall’analisi dei codici Ateco 2007 emerge infatti che nella famiglia 74.90 rientrano solo intermediazioni che non sono certo fra le più comuni (intermediazioni nella compravendita di piccole e medie imprese e studi professionali oppure per l’acquisto e la vendita di licenze d’uso).

¹¹ Vedi nota n. 5.

¹² Si ricorda che non è, invece, possibile compensare la fatturazione attiva con quella passiva.

⇒ Pagamenti plurimi

Prendiamo atto di quanto precisato nella circolare che, comunque, non ha né esplicitamente affrontato tutte le possibili modalità di pagamento, né fugato tutti i dubbi. Fra quest'ultimi si pensi, ad esempio, all'ipotesi di un pagamento eseguito, per la stessa fattura di servizi, con modalità plurime (in parte per contanti e, in altra parte, con bonifico o con accredito o, ancora, a mezzo compensazione di altre partite). Se, come retro evidenziato, l'eventuale futuro pagamento (ancorché rateizzato), purché eseguito con la stessa modalità, può essere agevolmente gestito in modo prospettico, nel caso di più pagamenti effettuati con modalità diverse non resta che ipotizzare due diverse soluzioni (ad avviso di chi scrive, entrambe percorribili)¹³:

1^a soluzione	⇒ utilizzare la modalità X (altre);
2^a soluzione	⇒ scomporre in più righe il servizio frazionando gli importi dell'ammontare dell'operazione a seconda delle varie modalità.

Si ipotizzano alcune esemplificazioni (si precisa che si tratta di casistiche non affrontate dalla circolare).

Casistica	Compilazione Intra-quarter																																			
Servizio attivo fatturato per €10.000 (Intra 1-quarter), per il quale è previsto un incasso per €5.000 con bonifico a 30 gg ed i rimanenti €5.000 con bonifico a 120 gg	<p>Intra 1-quarter</p> <table border="1"> <tr> <td>...</td> <td>Ammontare dell'operazione</td> <td>...</td> <td>Modalità di incasso</td> <td>...</td> </tr> <tr> <td>...</td> <td>10.000</td> <td>...</td> <td>B</td> <td>...</td> </tr> </table>	...	Ammontare dell'operazione	...	Modalità di incasso	10.000	...	B	...																									
...	Ammontare dell'operazione	...	Modalità di incasso	...																																
...	10.000	...	B	...																																
Servizio attivo fatturato per €10.000 (Intra 1-quarter), compensato per €1.000 con un debito relativo ad un acquisto intracomunitario di beni (Intra 2-bis) ed incassato per €9.000 tramite bonifico bancario a 120 gg	<p>Intra 1-quarter. 1^a ipotesi</p> <table border="1"> <tr> <td>...</td> <td>Ammontare dell'operazione</td> <td>...</td> <td>Modalità di incasso</td> <td>...</td> </tr> <tr> <td>...</td> <td>10.000</td> <td>...</td> <td>X</td> <td>...</td> </tr> </table> <p>Intra 1-quarter. 2^a ipotesi</p> <table border="1"> <tr> <td>...</td> <td>Ammontare dell'operazione</td> <td>...</td> <td>Modalità di incasso</td> <td>...</td> </tr> <tr> <td>...</td> <td>1.000</td> <td>...</td> <td>X</td> <td>...</td> </tr> <tr> <td>...</td> <td>9.000</td> <td>...</td> <td>B</td> <td>...</td> </tr> </table>	...	Ammontare dell'operazione	...	Modalità di incasso	10.000	...	X	Ammontare dell'operazione	...	Modalità di incasso	1.000	...	X	9.000	...	B	...										
...	Ammontare dell'operazione	...	Modalità di incasso	...																																
...	10.000	...	X	...																																
...	Ammontare dell'operazione	...	Modalità di incasso	...																																
...	1.000	...	X	...																																
...	9.000	...	B	...																																
Cessione di beni per € 1.000 (Intra 1-bis) e acquisto di servizio per €400 (Intra 2-quarter). Viene concordata fra le parti la compensazione delle partite con conguaglio in denaro (€600) a favore del cedente italiano.	<p>Intra 2-quarter</p> <table border="1"> <tr> <td>...</td> <td>Ammontare dell'operazione</td> <td>...</td> <td>Modalità di incasso</td> <td>...</td> </tr> <tr> <td>...</td> <td>400</td> <td>...</td> <td>X</td> <td>...</td> </tr> </table>	...	Ammontare dell'operazione	...	Modalità di incasso	400	...	X	...																									
...	Ammontare dell'operazione	...	Modalità di incasso	...																																
...	400	...	X	...																																
Servizio reso per € 1.000 (Intra 1-quarter) e acquisto di servizio per € 5.000 (Intra 2-quarter). Viene concordata fra le parti la compensazione delle partite con bonifico (€4.000) per conguaglio a favore del prestatore non residente.	<p>Intra 1-quarter</p> <table border="1"> <tr> <td>...</td> <td>Ammontare dell'operazione</td> <td>...</td> <td>Modalità di incasso</td> <td>...</td> </tr> <tr> <td>...</td> <td>1.000</td> <td>...</td> <td>X</td> <td>...</td> </tr> </table> <p>Intra 2-quarter. 1^a ipotesi</p> <table border="1"> <tr> <td>...</td> <td>Ammontare dell'operazione</td> <td>...</td> <td>Modalità di incasso</td> <td>...</td> </tr> <tr> <td>...</td> <td>5.000</td> <td>...</td> <td>X</td> <td>...</td> </tr> </table> <p>Intra 2-quarter. 2^a ipotesi</p> <table border="1"> <tr> <td>...</td> <td>Ammontare dell'operazione</td> <td>...</td> <td>Modalità di incasso</td> <td>...</td> </tr> <tr> <td>...</td> <td>1.000</td> <td>...</td> <td>X</td> <td>...</td> </tr> <tr> <td>...</td> <td>4.000</td> <td>...</td> <td>B</td> <td>...</td> </tr> </table>	...	Ammontare dell'operazione	...	Modalità di incasso	1.000	...	X	Ammontare dell'operazione	...	Modalità di incasso	5.000	...	X	Ammontare dell'operazione	...	Modalità di incasso	1.000	...	X	4.000	...	B	...
...	Ammontare dell'operazione	...	Modalità di incasso	...																																
...	1.000	...	X	...																																
...	Ammontare dell'operazione	...	Modalità di incasso	...																																
...	5.000	...	X	...																																
...	Ammontare dell'operazione	...	Modalità di incasso	...																																
...	1.000	...	X	...																																
...	4.000	...	B	...																																

¹³ Discorso diverso riguarda, tuttavia, il diverso peso che è ipotizzabile possa rappresentare nell'attività di screening e selezione dell'Anagrafe tributaria la presenza delle "altre" modalità rispetto a quelle tracciate (bonifico o accredito).

Paese di pagamento: C.M. n.36/10, parte 2^a, par.36

Viene precisato che “per Paese di pagamento si intende il Paese in cui il corrispettivo entra nella disponibilità del beneficiario”

⇒ Osservazioni

Con una laconica frase viene risolto (anche se come vedremo non completamente) uno dei maggiori dubbi interpretativi legati alla compilazione delle colonne 9 (Intra 1) e 10 (Intra 2) del modello “*quater*” dedicate all’indicazione del codice Iso del “Paese di pagamento”. Sulla questione, infatti, le istruzioni del modello, approvate con Determinazione del 22/02/10, sono equivocabili e apparentemente contraddittorie. Con la precisazione fornita dalla circolare in analisi, letteralmente inequivocabile, si desume, invece, che:

il punto di osservazione diventa (tanto dal lato attivo, quanto da quello passivo) il Paese in cui “finiscono” i soldi.

Pare potersi concludere che con questa scelta l’Agenzia sarà così in grado di “filtrare” dal database informatico le situazioni potenzialmente anomale (teoricamente poche) rispetto ai casi tradizionali (la grande maggioranza).

Dal lato dei servizi attivi (**Intra 1-*quater***), infatti, l’interesse del Fisco risulta, a questo punto, quello di concentrare l’attenzione sugli incassi che i prestatori nazionali veicolano oltre confine. Ancorché teoricamente minoritari, si tratta di casi che evidentemente il Fisco considera maggiormente interessanti rispetto alla stragrande maggioranza delle righe che riporteranno, invece, come Paese d’incasso l’Italia¹⁴. Va osservato che, dal lato pratico, tale lettura semplifica tutto sommato la compilazione del modello Intra 1-*quater* diventando a questo punto superflua qualsiasi indagine in merito al Paese da cui parte il flusso finanziario. Attenzione andrà prestata semmai ai casi nei quali (ma come dicevamo dovrebbero essere minoritari) il prestatore nazionale detiene conti all’estero o comunque incassa per contanti fuori Italia¹⁵.

Al contrario, dal lato passivo (**Intra 2-*quater***) l’interesse del Fisco sembra, invece, quello di individuare i servizi il cui pagamento non avviene verso il Paese del prestatore comunitario (caso classico di coincidenza del codice Iso della partita Iva del fornitore e del codice Iso del “Paese d’incasso”) bensì verso altri Paesi (casi teoricamente minoritari). In questo secondo caso nella compilazione del modello 2-*quater* dovranno essere svolte più attente indagini in merito al Paese di destinazione del flusso. Qualche esempio potrà meglio chiarire quanto espresso.

Esempi	Intra quater	
	Paese di pagamento	Modalità di incasso
Prestatore italiano che incassa tramite bonifico sul proprio c/c in Italia il corrispettivo di un servizio reso ad un committente tedesco che dispone il pagamento tramite il proprio c/c in Germania	IT	B
Prestatore italiano che incassa tramite bonifico sul proprio c/c in Italia il corrispettivo di un servizio reso ad un committente tedesco che dispone il pagamento tramite un proprio c/c alle Bahamas	IT	B
Prestatore italiano che incassa per contanti il corrispettivo del servizio reso ad un francese. Le somme vengono consegnate manualmente in Italia.	IT	X

¹⁴ Situazione classica per prestatore residente che si fa bonificare il corrispettivo sul proprio c/c presso una banca nazionale.

¹⁵ È appena il caso di osservare come il sempre più contrastato utilizzo del contante vada “misurato” nel rispetto delle disposizioni anticiclaggio.

Prestatore italiano che incassa per contanti il corrispettivo del servizio reso ad un operatore greco. Le somme vengono consegnate manualmente in Grecia (EL).	GR (N.B. viene scartato EL)	X
Committente italiano che dispone dal proprio c/c nazionale un bonifico sul c/c in Germania del prestatore tedesco	DE	B
Committente italiano che dispone dal proprio c/c in Francia un bonifico sul c/c in Germania del prestatore tedesco	DE	B
Committente italiano che effettua in contanti il pagamento di un servizio reso da un prestatore tedesco. Le somme vengono consegnate manualmente in Italia.	IT	X
Committente italiano che effettua in contanti il pagamento di un servizio reso da un prestatore francese. Le somme vengono consegnate manualmente in Francia in occasione di una fiera.	FR	X
Committente italiano che paga una Ri.Ba al prestatore austriaco che dispone di un conto corrente a Bolzano.	IT	X

⇒ Paese di pagamento nel caso di compensazione

Rimarrebbe da chiarire (la circolare non affronta il caso) cosa indicare come “Paese di pagamento” nell’ipotesi in cui il pagamento avvenga per compensazione (modalità di incasso X). Ad avviso di chi scrive, considerato che la compilazione del campo è obbligatoria, pare ragionevole ritenere che nella veste di debitore il committente nazionale (Intra 2-*quater*) indicherà il Paese del prestatore comunitario e che, viceversa, nella veste di creditore il prestatore nazionale (Intra 1-*quater*) indicherà IT.

Periodicità di presentazione

Trimestrale che supera la soglia: C.M. n.36/10, parte 2^a, n.1

Viene confermato il principio espresso nella C.M. n.14/E/10 in base al quale al superamento della soglia nel trimestre in corso si devono rispettare immediatamente i termini della periodicità mensile (anche per i mesi del trimestre già trascorsi).

Mese superamento	Casella frontespizio e dati contenuti	Scadenza
Gennaio	“ <i>primo mese del trimestre</i> ”.	25/02
Febbraio	“ <i>primo e secondo mese del trimestre</i> ”	25/03
Marzo	“ <i>trimestre completo</i> ”.	26/04

Viene spiegato che la posizione assunta è aderente alle prescrizioni della Direttiva 2006/112/CE (art.263) laddove viene appunto precisato che per il mese o i mesi trascorsi va presentato un elenco riepilogativo “*entro un termine non superiore ad un mese*” (l’Italia, com’è noto, ha anticipato tale termine al giorno 25) .

Altri chiarimenti: C.M. n.36/10, parte 2^a, n.4 e 5

- ▶ **Mensile per opzione.** Il contribuente che per gennaio e febbraio ha presentato elenchi mensili, presumendo di superare la soglia nel corso del trimestre, è vincolato per tutto l’anno solare alla presentazione mensile anche se la soglia trimestrale non viene mai superata (art.2, co.3, D.M. del 22/02/10).
- ▶ **Superamento della soglia in un trimestre.** A regime il contribuente è tenuto alla periodicità mensile per almeno 4 trimestri consecutivi (art. 2, co.1, lett.a) del D.M. del 22/02/10). Per il 2010 viene richiamato quanto precisato nella C.M. n.14/E/10 per i soggetti tenuti esclusivamente alla presentazione degli elenchi riepilogativi dei servizi per i quali la periodicità è naturalmente trimestrale, fino a quando non superano la soglia di €50.000.

Chiarimenti per le operazioni dei minimi e con le piccole imprese comunitarie

Contribuenti minimi di cui all'art.1, co.96-117, L. n.244/07: C.M. n.36/10, parte 1ª, n.3

Con riguardo al contribuente minimo nazionale:

- a) per gli **acquisti intracomunitari** di beni, viene confermato l'obbligo di assolvere l'imposta in Italia ai sensi dell'art.1, co.100, della L. n.244/07 (integrazione della fattura ricevuta e versamento dell'imposta entro il giorno 16 del mese successivo all'effettuazione dell'operazione) e di presentare gli elenchi Intrastat (art.7, co.1/d, del D.M. del 2/01/08);
- b) per l'**acquisto di servizi** da fornitore soggetto passivo di altro Stato UE, viene confermato lo stesso trattamento di cui sopra;
- c) per la **cessione di beni a soggetto passivo comunitario**, viene precisato che si tratta di "operazione interna" per la quale (considerata la caratteristica dei minimi) non è prevista la rivalsa dell'imposta che non va pertanto evidenziata in fattura. Trattandosi di operazione interna viene conseguentemente confermato l'esonero dalla compilazione dei modelli Intrastat;
- d) per il **servizio reso** a soggetto passivo comunitario, viene confermato quanto indicato al punto precedente;
- e) viene ricordato che il regime dei minimi cessa di avere applicazione nell'anno stesso in cui i ricavi o compensi percepiti (cassa) superano di oltre il 50% il limite di €30.000 (praticamente €45.000) e che da tale momento i contribuenti in questione, per quanto riguarda gli Intrastat, dovranno attenersi alle regole ordinarie.

⇒ Osservazioni

C'era attesa di conoscere, soprattutto, il comportamento che il fornitore contribuente minimo italiano deve tenere nel caso di cessione di un bene ad un cliente operatore Iva comunitario (punto c). È interessante osservare che, nel giungere alle apprezzabili conclusioni, l'Agenzia ha in qualche modo "riesumato" una norma (per la verità letteralmente mai abrogata) che era stata introdotta in vigenza della breve esistenza (solo 2007) del regime dei contribuenti in franchigia di cui al soppresso art.32-*bis* del DPR n.633/72. Si tratta dell'art.41, co.2-*bis*, del D.L. n.331/93, nella parte in cui (tuttora) recita che *"non costituiscono cessioni intracomunitarie ... le cessioni di beni effettuate dai soggetti che applicano, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, il regime in franchigia"*.

Contribuenti ordinari che intrattengono rapporti con operatori UE che rientrano nel regime di franchigia delle piccole imprese (art.281-291 Direttiva 2006/112/CE): C.M. n.36/10, parte 1ª, n.4

Viene precisato che, nel caso di acquisti da fornitore UE in regime delle piccole imprese, IT deve supporre che si tratta di operazione rilevante ai fini Iva nello Stato membro di origine. Pertanto:

- a) per gli **acquisti di beni**, viene confermato che non si tratta di acquisto intracomunitario di beni¹⁶. Viene precisato che se il fornitore non emette documentazione rappresentativa dell'operazione, sarà il cessionario ad emettere autofattura per documentare l'acquisto (sempre senza applicazione dell'Iva nazionale). Viene altresì precisato che per tali acquisti **non va compilato l'elenco Intrastat**;
- b) per l'**acquisto di servizi** da fornitore in franchigia di altro Stato UE, vale il "copia incolla" di quanto sopra.

Con riguardo alle operazioni che IT effettua verso un cliente comunitario in franchigia:

- c) per la **cessione di beni**, viene precisato che l'operazione rappresenta una **cessione intracomunitaria non imponibile** ai sensi dell'art.41 del D.L. n.331/93 (ovviamente laddove ci sia l'invio dei beni in altro Paese), con obbligo di compilazione dell'elenco Intrastat;
- d) per il **servizio** (generale) **reso**, viene precisato che l'Iva è dovuta dal committente nel proprio Paese e che quindi va emessa fattura senza Iva (art.7-*ter*, co.1, lett.a) del DPR n.633/72) con compilazione dell'elenco Intrastat.

¹⁶ Vedi art.38, co.5, lett. d) del D.L. n.331/93.

⇒ Osservazioni

Piuttosto sorprendenti (ancorché apprezzabili) le precisazioni riguardanti il punto c) ed il punto d), che permettono di fatturare cessioni intracomunitari di beni e servizi generali rese, senza addebito di Iva, a clienti che, pur essendo operatori economici, sono, ai fini Iva, sostanzialmente equiparati a dei privati (così, in Italia, per i minimi). In linea di massima tali soggetti non hanno un codice identificativo inserito nel sistema Vies delle partite Iva comunitarie. È proprio quest'ultimo aspetto il nodo che, tuttavia, la circolare non affronta e cioè cosa indicare nelle colonne 2 e 3 del modello Intra 1-*bis* e Intra 1-*quater*. In mancanza di diverse precisazioni, considerato che per le fatture attive è stato appunto confermato l'obbligo di compilare l'Intrastat, non resta che indicare in colonna 2 il codice Iso del Paese e in colonna 3 una serie di zeri (in tal senso i chiarimenti forniti dalla Nota Ministeriale, Dipartimento Dogane, 22/10/96, n.1798/V, in merito alla compilazione dell'elenco per il caso della cessione intracomunitaria non imponibile ai sensi dell'art.41, co.2, lett.b), del D.L. n.331/93, ad un "privato" di un veicolo "non usato").

In conclusione, al fine di evitare possibili contestazioni in sede di verifica, considerato peraltro che si tratta in linea generale di persone fisiche, è consigliabile che il fornitore IT acquisisca dal proprio cliente documentazione circa l'adozione nel proprio Paese di un regime in franchigia per le piccole imprese¹⁷. Nella tabella che segue, si ritiene utile sintetizzare le varie situazioni che possono interessare operazioni con operatori nel regime delle piccole imprese.

Operazioni con le piccole imprese in franchigia

Fornitore	Cliente	Trattamento per il soggetto Italiano	
		Cessione/acquisto beni	Servizi resi/ricevuti
Fornitore UE in regime di franchigia delle piccole imprese	IT in regime normale	NO acquisto intracomunitario (art.38, co.5/d, D.L. n.331/93). L'acquisto entra nel circuito del margine (art.37 D.L. n.41/95). NO Intrastat (C.M. n.36/E/10) ¹⁸	NO applicazione Iva NO Intrastat (C.M. n.36/E/10)
	IT nel regime dei minimi	NO acquisto intracomunitario NO Intrastat.	NO applicazione Iva NO Intrastat
Fornitore UE in regime normale	IT in regime normale	SI acquisto intracomunitario (fermo restando il movimento fisico dei beni) SI Intrastat.	SI applicazione <i>reverse</i> (per servizi territoriali) SI Intrastat (per servizi generali)
	IT nel regime dei minimi	SI acquisto intracomunitario (fermo restando il movimento fisico dei beni) N.B. Indetraibilità Iva integrata, con obbligo versamento entro il giorno 16 del mese successivo al momento di effettuazione SI Intrastat	SI applicazione Iva da parte del committente IT, con integrazione fattura (no detrazione) e versamento entro il 16 del mese successivo SI Intrastat

¹⁷ Artt. da 281 a 291 della Direttiva 2006/112/CE.

¹⁸ Come ricorderemo nel prosieguo, per gli acquisti nel regime del margine non è prevista la compilazione della parte fiscale (in tal senso anche C.M. n.36/10 al punto 29), tuttavia, i soggetti mensili sono tenuti a compilare la parte statistica.

Fornitore IT nel regime dei minimi	Cliente UE in regime normale	Operazione interna (ma senza addebito di Iva art.1, co.100, L. n.244/07) NO cessione Intracomunitaria (art.41, co.2- <i>bis</i> , D.L. n.331/93) NO Intrastat. (C.M. n.36/E/10)	Operazione interna (ma senza addebito di Iva art.1, co.100, L. n.244/07) NO Intrastat (C.M. n.36/E/10)
	Cliente UE in regime di franchigia delle piccole imprese	Come sopra.	Come sopra.
Fornitore IT in regime normale	Cliente UE in regime normale	Cessione non imponibile art.41 del D.L. n.331/93 (fermo restando il movimento fisico dei beni). SI Intrastat	Servizio non territoriale art. 7- <i>ter</i> (per servizi generali) SI Intrastat (per servizi generali)
	Cliente UE in regime di franchigia delle piccole imprese	Come sopra.	Come sopra.