

Circolare Agenzia delle Entrate n. 14/E del 18 marzo 2010 – Pacchetto IVA, chiarimenti relativi al periodo transitorio

Roma, 19 Marzo 2010

Confindustria

Fisco, Finanza e Welfare

Il Direttore Elio Schettino

Premessa

A causa del ritardo con cui il Legislatore ha recepito nel nostro ordinamento – con il D.Lgs. n. 18 dell'11 febbraio 2010, pubblicato nella G.U. n. 41 del 19 febbraio 2010 - le disposizioni comunitarie che compongono il c.d. pacchetto IVA, l'Agenzia delle Entrate, anche a seguito delle sollecitazioni di Confindustria, con la circolare n. 14/E, pubblicata il 18 marzo, fornisce alcuni utili chiarimenti in merito alla disciplina transitoria degli adempimenti connessi con le novità normative.

Reverse charge generalizzato

Con la circolare n. 58/E del 31 dicembre 2009, l'Agenzia delle Entrate (si veda news FFW del 4 febbraio scorso), anche in assenza delle disposizioni applicative delle direttive comunitarie e nelle more della loro formale adozione, aveva confermato l'applicabilità, a decorrere dal 1° gennaio 2010, delle norme di carattere generale contenute nella direttiva sul luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, perché sufficientemente dettagliate e tali da consentirne la diretta applicazione.

Tale chiarimento, in particolare, risulta applicabile alle disposizioni dell'art. 196 della direttiva 2008/08/CE, in base al quale il contribuente italiano è tenuto ad osservare gli obblighi di fatturazione e assolvimento dell'imposta se il servizio, territorialmente rilevante in Italia, è reso da un soggetto non residente.

Pertanto in relazione alle prestazioni di servizi rese da un soggetto passivo non stabilito nello stato membro del committente, territorialmente rilevanti in Italia in base al criterio generale che fa riferimento al luogo di stabilimento del destinatario della prestazione, il reverse charge trova applicazione a decorrere dal 1 gennaio 2010.

Occorre considerare, tuttavia, che il Legislatore italiano si è avvalso della facoltà prevista dall'art. 194 della direttiva n. 2008/08/CE, rendendo obbligatorio, con il nuovo testo dell'art. 17 del DPR n. 633 del 1972, l'utilizzo del meccanismo dell'inversione contabile in tutte le transazioni in cui il cedente o prestatore sia un soggetto non residente nel territorio dello Stato. Tale regola vige:

- sia nel caso di cessioni di beni rilevanti in Italia, effettuate da un soggetto passivo non residente nei confronti di un soggetto passivo stabilito,
- sia nelle ipotesi di prestazioni di servizi rese da un soggetto passivo non residente, nei confronti di un soggetto passivo stabilito, che risultano territorialmente rilevanti in Italia in base ad uno dei criteri che derogano rispetto al principio generale che privilegia il paese di stabilimento del committente.

In quanto opzionale, tale disposizione comunitaria non presenta le caratteristiche per essere considerabile di diretta applicazione nel nostro ordinamento, anche in assenza di una norma implementativa; non trova quindi, per essa, applicazione l'interpretazione fornita nella circolare n. 58/E del 31 dicembre 2009 dall'Agenzia delle Entrate.

Occorre, però, considerare che, come noto, nonostante le nuove disposizioni del D.Lgs. n. 18 del 2010 siano in vigore dal 20 febbraio, l'art. 5 del decreto stesso ne dispone l'efficacia

retroattiva, stabilendone l'applicabilità alle operazioni effettuate a decorrere dal 1 gennaio 2010.

Con riferimento alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi oggetto di reverse charge ai sensi dell'art. 194 (quindi, le prestazioni diverse da quelle c.d. B2B generiche, rilevanti in Italia), effettuate nel periodo compreso tra il 1 gennaio e il 19 febbraio 2010, si è generata, pertanto, una situazione di grande incertezza che la circolare in commento cerca di superare, salvaguardando, di fatto, i comportamenti tenuti dai contribuenti.

Infatti, sebbene l'Agenzia indichi che, per il periodo considerato, il comportamento corretto da tenere sarebbe stato quello di considerare i cessionari o i committenti come debitori d'imposta, anticipando le modifiche apportate all'art. 17 del decreto IVA, dal D.Lgs. n. 18 del 2010, l'Agenzia delle Entrate specifica altresì che nel caso in cui, invece, l'imposta sia stata assolta dal cedente o dal prestatore non residente, in applicazione della previgente disciplina, i soggetti interessati non debbano comunque operare variazioni ai sensi dell'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972.

Inoltre, nella considerazione che sussistono obiettive condizioni di incertezza, in ossequio al dettato dell'art. 10, co. 3 della legge n. 212 del 2000 (statuto del contribuente), l'Agenzia delle Entrate ritiene non applicabile le sanzioni in materia di non corretto assolvimento dell'imposta con il reverse charge (di cui all'art. 6, co. 9-bis del D.Lgs. n. 471 del 1997), qualora l'imposta sia stata assolta, con le modalità previste dalla precedente disciplina, dal cedente non residente; resta fermo il diritto alla detrazione dell'IVA in capo al cessionario.

Presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intra-comunitarie

Periodicità di presentazione e calcolo della soglia

In applicazione delle disposizioni previste dal nuovo art. 50, co. 6-bis del DL n. 331 del 1993, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 22 febbraio scorso, pubblicata nella G.U. n. 53 del 5 marzo 2010, sono state stabilite le modalità ed i termini per la presentazione degli elenchi riepilogativi degli acquisti e delle cessioni intra-comunitarie di beni e servizi.

Il decreto stabilisce che ciascun elenco sia presentato

- con periodicità trimestrale, se i soggetti interessati hanno realizzato, nei quattro trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni, un ammontare trimestrale non superiore a 50.000 euro;
- con periodicità mensile, se il soggetto obbligato non si trova nelle condizioni sopra indicate.

La circolare in esame fornisce chiarimenti sulle modalità di calcolo di tali soglie.

In primo luogo, l'Agenzia indica che la valutazione in merito al superamento o meno della soglia debba essere effettuata considerando distintamente l'elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese, da un lato, e l'elenco degli acquisti di beni e delle prestazioni di servizi ricevute, dall'altro.

Pertanto, un contribuente potrebbe essere soggetto alla periodicità trimestrale in relazione all'elenco sulle cessioni di beni/prestazioni fornite ed a quella mensile per gli acquisti di beni/prestazioni ricevute o viceversa.

Quanto alla verifica circa il superamento della soglia di 50.000 euro, occorre, invece, considerare la singola categoria di operazioni, ossia distintamente le operazioni (forniture o acquisti) relative ai beni da quelle relative ai servizi.

Il superamento della soglia di 50.000 euro nel trimestre in relazione ad una singola categoria di operazioni comporta l'obbligo di presentazione mensile dell'elenco.

Quindi, se ad esempio, un contribuente nel corso di un trimestre realizza cessioni intra-comunitarie di beni per 60.000 euro e, nello stesso periodo, fornisce prestazioni di servizi intra-comunitarie per 10.000 euro, è obbligato alla presentazione mensile dell'elenco delle cessioni/prestazioni rese.

In altri termini, il superamento della soglia per una singola categoria comporta l'applicazione della periodicità mensile anche per l'altra categoria.

Con specifico riferimento ai contribuenti tenuti esclusivamente alla presentazione degli elenchi relativi a prestazioni di servizi, l'Agenzia delle Entrate ritiene applicabile il principio di individuazione della periodicità valido per i soggetti che hanno iniziato l'attività da meno di quattro mesi; per essi cioè, si stabilisce, come regola iniziale, una periodicità trimestrale.

Per questa tipologia di contribuenti, pertanto, la prima scadenza teorica cade nel corso del mese di aprile 2010; se tali contribuenti, poi superano nel corso dei mesi di gennaio, febbraio e marzo 2010 la soglia di 50.000, saranno soggetti all'obbligo di presentazione mensile dell'elenco.

Da tali indicazioni, inoltre, si dovrebbe desumere il principio che, per il calcolo del superamento della soglia di 50.000 euro in relazione ai trimestri anteriori a quello che decorre dal 1 gennaio 2010, non rilevano le prestazioni di servizi, giacché soggette alle nuove regole di territorialità, efficaci, appunto, dal 1° gennaio di quest'anno.

Contenuto degli elenchi dei servizi ricevuti

L'Agenzia precisa, con riferimento alle informazioni da inserire nell'elenco relativo alle prestazioni di servizi ricevuti, che il numero e la data della fattura da indicare sono quelli attribuiti dal committente nazionale secondo la progressione seguita nella sua contabilità.

Tale indicazione vale sia nel caso in cui il contribuente, in relazione alla prestazione di servizio acquisita, abbia emesso autofattura, sia nel caso di integrazione della fattura ricevuta dal prestatore comunitario.

Omessa presentazione degli elenchi relativi al mese di gennaio 2010

Il decreto ministeriale dispone l'obbligo di presentazione degli elenchi per via telematica all'Agenzia delle Dogane, entro il giorno 25 del mese successivo al periodo di riferimento.

Tuttavia, come noto, fino al 30 aprile 2010, gli elenchi possono essere presentati in formato elettronico agli uffici doganali territorialmente competenti entro il giorno 20 del mese successivo al periodo di riferimento.

Anche in questo caso, stante la pubblicazione nella G.U. del decreto (il 5 marzo 2010) in una data posteriore rispetto al termine di presentazione degli elenchi relativi al mese di gennaio 2010 (20 ovvero 25 febbraio 2010) e la previsione nello stesso di efficacia retroattiva dei termini e delle modalità di presentazione, alle operazioni effettuate a decorrere dal 1 gennaio 2010, i contribuenti hanno manifestato numerose incertezze sulle modalità per assolvere tale obbligo.

In considerazione dell'art. 3, co. 2 dello Statuto del Contribuente, secondo cui i contribuenti devono disporre di almeno 60 giorni dalla data di entrata in vigore di una norma che preveda adempimenti a loro carico, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che i contribuenti dispongono di 60 giorni di tempo – decorrenti dal 5 marzo 2010 – per presentare gli elenchi riepilogativi relativi al mese di gennaio 2010.

Fino al termine di tale periodo (4 maggio 2010), la tardiva presentazione dell'elenco di gennaio non sarà sanzionata, fermo restando che, come indicato nella circolare n.5/E del 17 febbraio 2010, gli eventuali errori ed omissioni possono comunque essere sanati inviando i relativi elenchi entro il 20 luglio 2010.