



Documento

n. 10

***Gli elenchi riepilogativi delle operazioni
intracomunitarie (Modelli Intrastat)***

Febbraio 2011



GLI ELENCHI RIEPILOGATIVI DELLE OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE (MODELLI INTRASTAT)



GLI ELENCHI RIEPILOGATIVI DELLE OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE (MODELLI INTRASTAT)

Sommario: 1. Premessa. – 2. Ambito di applicazione. – 3. Modalità e tempistica di invio. – 4. I nuovi Modelli Intrastat. – 5. Le comunicazioni degli enti non commerciali. – 6. Efficacia temporale delle disposizioni contenute nel D.Lgs n. 18 del 2010 e nel D.M. 22 febbraio 2010. – 7. Regime sanzionatorio.

1. PREMESSA

In occasione del recepimento del c.d. “Pacchetto IVA” (Direttive nn. 2008/117/CE, 2008/8/CE e 2008/9/CE) il legislatore nazionale ha apportato sostanziali modifiche alla disciplina inerente gli obblighi connessi con la compilazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intra-comunitarie, di cui al D.P.R. n. 633 del 1972 e al D.L. 30 agosto 1993, n. 331 convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 (i Modelli Intrastat), dettando le relative disposizioni attuative con il D.M. 22 febbraio 2010.

Per espressa previsione normativa (art. 5 del D.Lgs. n. 18 del 2010 e art. 8 del D.M. 22 febbraio 2010) la disciplina di riferimento è entrata in vigore con efficacia retroattiva al 1° gennaio 2010¹ ed è stata successivamente oggetto di diversi provvedimenti amministrativi², di cui di seguito si illustrano i principali contenuti.

2. AMBITO DI APPLICAZIONE

2.1. Il recepimento della normativa comunitaria (Direttive 2008/8/CE e 2008/117/CE) ha comportato un ampliamento dell’ambito di applicazione sia soggettivo che oggettivo della disciplina inerente la presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intra-comunitarie (Modelli Intrastat) e di fatto un aggiornamento delle modalità di compilazione e invio degli elenchi medesimi, che ha trovato attuazione con l’emanazione del D.M. 22 febbraio 2010.

Ai sensi del comma 6 dell’art. 50 del D.L. n. 331 del 1993, come modificato dal D.Lgs n. 18 del 2010, gli elenchi riepilogativi delle operazioni intra-comunitarie (Modelli Intrastat) devono essere presentati, in via telematica, con riferimento non solo alle cessioni e agli acquisti di beni comunitari³, ma anche

¹ Per un approfondimento in merito all’efficacia temporale delle disposizioni recate dal D.Lgs n. 18 del 2010, si rinvia a quanto illustrato nel precedente documento IRDCEC n. 7 del 2010.

² Nota dell’Agenzia delle Dogane del 4 novembre 2009; Nota dell’Agenzia delle Dogane del 19 febbraio 2010; Determinazione del Direttore dell’Agenzia delle Dogane, emanata di concerto con il Direttore dell’Agenzia delle Entrate e d’intesa con l’Istituto Nazionale di statistica, del 22 febbraio 2010, n. 22778; Circolare dell’Agenzia delle Entrate 12 marzo 2010 n. 12/E; Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate del 16 aprile 2010; Determinazione del Direttore dell’Agenzia delle Dogane, emanata di concerto con il Direttore dell’Agenzia delle Entrate, del 7 maggio 2010, n. 63336; Circolare dell’Agenzia delle Entrate 21 giugno 2010, n. 36/E.

³ Per “beni comunitari” si intendono quelli originari degli Stati membri della Comunità europea e quelli provenienti dai Paesi terzi che si trovano in libera pratica nella Comunità (comma 2 dell’art. 5 del D.M. 22 febbraio 2010).



alle prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui agli artt. 7-*quater* e 7-*quinquies* del D.P.R. n. 633 del 1972, rese nei confronti di soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro della Comunità e quelle da questi ultimi ricevute.

Tuttavia, come specificato dal comma 4 dell'art. 5 del D.M. 22 febbraio 2010, negli elenchi riepilogativi delle prestazioni di servizi non devono essere indicate le operazioni per le quali non è dovuta l'imposta nello Stato membro in cui è stabilito il committente; pertanto, qualora la prestazione di servizi sia considerata esente, non imponibile o fuori campo IVA, in base alla legislazione vigente nello Stato membro di stabilimento del committente, l'operazione non dovrà essere inclusa in detti elenchi.

A tale ultimo proposito, va segnalato che con riferimento alla necessità di individuare il regime IVA applicabile in un altro Stato membro alla prestazione resa ad un committente comunitario, la circolare n. 43/E del 2010 ha chiarito che si considera che il prestatore italiano ha agito in buona fede quando ha richiesto ed ottenuto una dichiarazione redatta dal committente in cui questi afferma che la prestazione è esente o non imponibile nel suo Paese di stabilimento. Tale dichiarazione potrà essere rilasciata una sola volta con riguardo a tutte le prestazioni della stessa specie ricevute dal committente e rimane valida finché non mutano le caratteristiche del servizio reso o il trattamento fiscale previsto nel Paese di destinazione.

La medesima circolare ha chiarito inoltre che, in mancanza della suaccennata documentazione (o anche qualora risulti incompleta o contraddittoria e quindi non idonea a integrare i requisiti richiesti), il contribuente può comunque non includere la prestazione negli elenchi riepilogativi quando “ha certezza, in base ad elementi di fatto obiettivi, che per la predetta prestazione non è dovuta l'imposta nello Stato membro del committente”.

2.2. Un primo ampliamento dell'ambito di applicazione della disciplina relativa all'invio degli elenchi riepilogativi delle operazioni intra-comunitarie si registra sotto il profilo soggettivo, posto che l'ampliamento della nozione di soggetto passivo operato dall'art. 7-*ter* del D.P.R. n. 633 del 1972 ai fini della territorialità IVA trova applicazione anche in relazione alle modalità di presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intra-comunitarie. Ne consegue che sono tenuti all'obbligo di compilazione di detti elenchi le seguenti categorie di soggetti:

- a) gli esercenti attività d'impresa, arte o professione (incluse le persone fisiche, seppur limitatamente alle operazioni scambiate nell'esercizio della propria attività commerciale);
- b) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'art. 4, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, anche quando agiscono al di fuori dell'esercizio dell'attività commerciale;
- c) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, che non sono soggetti passivi IVA, ma che si sono identificati ai fini IVA.

A tal proposito, va tuttavia sottolineato che i soggetti indicati ai punti *sub* b) e c) sono tenuti all'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi con esclusivo riferimento agli acquisti intra-



comunitari di beni e alle prestazioni di servizi generici (vale a dire quelle di cui al comma 1 dell'art. 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972) ricevute da soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro della Comunità europea (art. 1, comma 2, D.M. 22 febbraio 2010).

Inoltre, nel caso in cui i soggetti passivi IVA così individuati effettuino scambi intra-comunitari di navi ed aeromobili, di energia elettrica, di gas, di merci acquisite o cedute come soccorsi d'urgenza in Regioni sinistrate⁴, dette operazioni devono essere indicate negli elenchi riepilogativi, ancorché le medesime non costituiscano cessioni intra-comunitarie, acquisti intra-comunitari, ovvero prestazioni di servizi imponibili nello Stato membro in cui è stabilito il committente (comma 3 dell'art. 1 del D.M. 22 febbraio 2010).

Sempre con riguardo ai profili soggettivi, va evidenziato infine che i soggetti tenuti alla presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intra-comunitarie possono delegare, mediante apposita procura, soggetti terzi alla sottoscrizione degli elenchi medesimi; ferma restando la loro responsabilità in materia (art. 2 della Determinazione del Direttore dell'Agenzia delle Dogane, emanata di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle Entrate e d'intesa con l'Istituto Nazionale di statistica del 22 febbraio 2010). In tal caso, la delega deve essere conferita in forma scritta, con autenticazione della sottoscrizione (mediante firma autenticata o autocertificazione) e deve essere esibita a richiesta degli organi di controllo. Fermo restando che ove l'incaricato dell'adempimento sia un soggetto dipendente del soggetto obbligato non occorre l'atto di delega.

2.3. Un ulteriore ampliamento dell'ambito di applicazione della disciplina relativa all'invio degli elenchi riepilogativi delle operazioni intra-comunitarie, si registra sotto il profilo oggettivo, con riferimento alla tipologia delle operazioni che devono essere rappresentate in detti elenchi.

Prima dell'entrata in vigore del D.Lgs n. 18 del 2010, infatti, l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intra-comunitarie sussisteva solo con riferimento alle cessioni e agli acquisti intra-comunitari di beni; viceversa, la normativa vigente estende detto obbligo anche in relazione alle prestazioni di servizi cd. "generici" (vale a dire quelle disciplinate all'art. 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972) rese a e ricevute da soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri della Comunità (art. 50 del D.L. n. 331 del 1993, come modificato dal D.Lgs. n. 18 del 2010 e art. 1 del D.M. 22 febbraio 2010). Siffatta estensione è strettamente legata alle nuove modalità di individuazione del luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, introdotte dalla Direttiva 2008/8/CE e recepite nel nostro ordinamento con il D.Lgs n. 18 del 2010.

Come si è visto nel precedente documento IRDCEC n. 7 del 2010, infatti, in base ai nuovi criteri di territorialità, le prestazioni di servizi scambiate fra soggetti passivi IVA (operazioni *business to business* o B2B) sono di regola tassate nel Paese del committente; l'estensione anche alle prestazioni di servizi dell'obbligo di invio degli elenchi riepilogativi delle operazioni intra-comunitarie consente,

⁴ In relazione a tali operazioni, come noto, sussiste l'obbligo di dichiarazione delle informazioni statistiche, ai sensi del Regolamento 638/2004/CE.



quindi, allo Stato di stabilimento del committente di verificare il puntuale assolvimento dell'IVA, grazie alle informazioni presenti nel sistema VIES⁵.

Stando a quanto si legge nella circolare del 21 giugno 2010, n. 36/E, l'ambito oggettivo di applicazione dell'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intra-comunitarie presenta alcune divergenze fra gli elenchi che devono essere presentati in relazione alle cessioni di beni e quelli delle prestazioni di servizi.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, infatti, nell'interpretazione del comma 6 dell'art. 50 del D.L. n. 331 del 1993 è necessario dare prevalenza al tenore testuale della normativa primaria (art. 50 del D.L. n. 331 del 1993), a dispetto dell'apparente contrasto con quanto disposto dall'art. 1 del D.M. 22 febbraio 2010 (ai sensi del quale il vincolo che la controparte negoziale sia un soggetto stabilito in un altro Stato membro deve sussistere sia con riferimento alle prestazioni di servizi, che con riferimento alle cessioni di beni). Ne consegue che l'obbligo di includere negli elenchi riepilogativi le prestazioni di servizi rese o ricevute da soggetti passivi italiani non sussiste nel caso in cui la controparte contrattuale sia un soggetto stabilito in un territorio extra-comunitario (a prescindere dal fatto che si sia o meno identificato ai fini IVA in un Paese della Comunità europea); mentre, ciò che rileva per quanto riguarda le cessioni di beni intra-comunitari non è soltanto il Paese di stabilimento delle controparti negoziali, bensì l'aspetto oggettivo dell'operazione (acquisto/cessione della proprietà del bene, movimentazione del bene tra i territori di due Stati membri, *status* di operatore economico dei contraenti).

Sempre con riferimento all'ambito oggettivo di applicazione della nuova disciplina inerente gli obblighi di presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intra-comunitarie, va evidenziato un contrasto fra la disciplina dettata dal legislatore nazionale e quella introdotta a livello comunitario. Ci si riferisce al fatto che, in base a quanto disposto dall'art. 50, comma 6 del D.L. n. 331 del 1993, l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi sussiste non solo con riferimento alle prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri, ma anche con riferimento alle analoghe prestazioni da questi ultimi ricevute. Viceversa, l'art. 262 della Direttiva 2006/112/CE, come modificato dall'art. 2 della Direttiva 2008/8/CE, prevede l'obbligo di invio degli elenchi riepilogativi unicamente in relazione alle prestazioni di servizi che costituiscono operazioni attive e non anche per quelle passive.

Siffatta divergenza fra la disciplina nazionale e quella comunitaria è stata evidenziata già nel corso dei lavori preparatori del D.Lgs n. 18 del 2010, dalla VI Commissione permanente (Finanza e Tesoro) del Senato, la quale ha proposto di eliminare l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi relativamente alle prestazioni di servizi acquistate, così da armonizzare la disciplina interna a quella comunitaria.

⁵ Sul punto si veda la Relazione alla proposta di Direttiva documento COM (2003)822 del 23 dicembre 2003, confluita nella Direttiva 2008/8/CE.



Il Governo, tuttavia, ha ritenuto di non dover apportare la modifica suggerita dalla Commissione parlamentare nell'assunto che l'elenco riepilogativo dei servizi acquistati costituisca uno strumento essenziale alla lotta alle frodi comunitarie e che l'estensione di tale obbligo trovi un fondamento nell'art. 273 della Direttiva 2006/112/CE, ai sensi del quale gli Stati membri possono stabilire obblighi aggiuntivi, rispetto a quelli contenuti nelle disposizioni comunitarie, qualora ritengono che detti obblighi siano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni.

Invero, siffatte argomentazioni potrebbero essere facilmente confutate se solo si tenesse conto che :

- a) la *ratio* dell'art. 273 della Direttiva 2006/112/CE va individuata unicamente nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi;
- b) l'introduzione di ulteriori obblighi formali non dovrebbe in nessun caso andare oltre quelli che sono i principi generali fissati dalla stessa normativa comunitaria per la compilazione degli elenchi riepilogativi;
- c) la possibilità di estendere l'obbligo di comunicazione degli elenchi riepilogativi è espressamente disciplinata dal successivo art. 268 della medesima Direttiva 2006/112/CE, con esclusivo riguardo agli acquisti di beni e non anche alle prestazioni di servizi ricevute.

Va altresì evidenziato, infine, che l'introduzione nell'ordinamento interno di un obbligo di compilazione degli elenchi riepilogativi anche per le prestazioni di servizi ricevute, oltre a contrastare con la normativa comunitaria di riferimento, comporta maggiori oneri amministrativi per gli operatori economici italiani, a svantaggio della competitività con omologhi soggetti europei.

3. MODALITÀ E TEMPISTICA DI INVIO

3.1. Ai sensi di quanto disposto dall'art. 50, comma 6, D.L. n. 331 del 1993, come modificato dal D.Lgs n. 18 del 2010 e dall'art. 3 del D.M. 22 febbraio 2010, gli elenchi riepilogativi delle operazioni intra-comunitarie possono essere presentati unicamente attraverso l'utilizzo del sistema telematico.

In particolare, l'art. 3 del D.M. 22 febbraio 2010 stabilisce che gli elenchi riepilogativi vanno presentati all'Agenzia delle Dogane per via telematica entro il giorno 25 del mese successivo al periodo di riferimento, secondo le modalità tecnico operative specificate con appositi provvedimenti. In via transitoria, tuttavia, il comma 2, dell'art. 3 del D.M. 22 febbraio 2010, ha previsto che, fino al 30 aprile 2010, gli elenchi potevano essere presentati in formato elettronico agli uffici doganali territorialmente competenti, entro il giorno 20 del mese successivo al periodo di riferimento.

La Determinazione del Direttore dell'Agenzia delle Dogane, di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle Entrate e d'intesa con l'Istituto Nazionale di statistica, del 22 febbraio 2010, n. 22778, ha



approvato i nuovi Modelli Intrastat e ha fornito le specifiche tecniche necessarie alla loro trasmissione in via telematica⁶.

3.2. Con riferimento alle modalità di invio dei Modelli Intrastat, va segnalato l'importante intervento operato in relazione alla tempistica per la presentazione di detti modelli. Con l'art. 2 del D.M. 22 febbraio 2010, infatti, è stato definitivamente abbandonato il criterio della periodicità annuale e sono state ridisegnate le soglie oltre le quali si deve utilizzare la cadenza mensile in luogo dell'invio trimestrale. Possono procedere all'invio trimestrale i soggetti che non hanno effettuato o ricevuto operazioni intra-comunitarie per importi superiori a 50.000 euro "per singole categorie di operazioni", negli ultimi quattro trimestri rispetto a quello di riferimento; mentre devono procedere all'invio mensile tutti gli altri operatori.

In ogni caso, i soggetti tenuti alla presentazione trimestrale degli elenchi riepilogativi possono optare per l'invio mensile, con effetto tuttavia per l'intero anno solare (comma 3 dell'art. 2 del D.M. 22 febbraio 2010). A tal uopo, è utile sottolineare che per "singole categorie di operazioni" si intendono, distintamente, le seguenti categorie:

1. cessioni intra-comunitarie di beni;
2. prestazioni di servizi intra-comunitari rese;
3. acquisti intra-comunitari di beni;
4. prestazioni di servizi intra-comunitari ricevute.

Pertanto, se ad esempio in un trimestre un operatore ha effettuato cessioni intra-comunitarie di beni per un valore di 40.000 euro e ha reso prestazioni intra-comunitarie di servizi per 15.000 euro, il medesimo potrà continuare ad usufruire della cadenza trimestrale per l'invio degli elenchi riepilogativi anche se il valore complessivo delle operazioni rese è superiore a 50.000 euro. Viceversa, se il medesimo soggetto ha effettuato cessioni intra-comunitarie di beni per 55.000 euro e ha reso prestazioni intra-comunitarie di servizi per 10.000 euro sarà tenuto alla presentazione mensile degli elenchi riepilogativi.

Come chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14/E del 18 marzo 2010 "le singole categorie di operazioni relative ai beni ed ai servizi non si sommano, ma sono considerate singolarmente; tuttavia, il superamento della soglia per una singola categoria comporta l'applicazione della periodicità mensile anche per l'altra categoria". In sostanza, qualora, nel corso del trimestre, venga superata la soglia massima per poter usufruire del termine trimestrale per la presentazione degli elenchi riepilogativi, l'obbligo di presentazione con cadenza mensile decorre dal mese successivo a quello nel quale è stata oltrepassata detta soglia e si devono presentare gli elenchi relativi alle mensilità già trascorse, appositamente contrassegnati (art. 2, comma 4, D.M. 22 febbraio 2010).

⁶ A tal proposito, è utile ricordare che inizialmente l'invio telematico degli elenchi riepilogativi delle operazioni intra-comunitarie poteva essere effettuato unicamente attraverso l'utilizzo del Servizio Telematico Doganale – E.D.I.; mentre solo a partire dal 10 maggio 2010 la Determinazione del Direttore dell'Agenzia delle Dogane di concerto con il Direttore dell'Agenzia



In proposito, può essere utile richiamare l'esemplificazione utilizzata dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 36/E del 2010: "in caso di superamento della soglia a gennaio, l'operatore presenterà un elenco trimestrale entro il 25 febbraio, contrassegnando nel frontespizio la casella «primo mese del trimestre». Nel caso di superamento della soglia a febbraio, sarà presentato entro il 25 marzo un elenco trimestrale contenente i dati relativi a gennaio e febbraio, contrassegnando nel frontespizio la casella «primo e secondo mese del trimestre». In caso di superamento a marzo, sarà presentato un elenco trimestrale contenente i dati di gennaio, febbraio e marzo entro il 26 aprile, contrassegnando la casella «trimestre completo»".

Nonostante il superamento della soglia vada riscontrato avendo a riferimento le singole categorie di operazioni, tuttavia, il superamento verificatosi per una sola categoria comporta l'applicazione della periodicità mensile anche per l'altra che appartiene al medesimo elenco (ogni elenco riepilogativo può avere un'unica periodicità); di contro, nulla osta a che un medesimo soggetto sia tenuto a presentare con diversa periodicità l'elenco relativo agli acquisti intra-comunitari di beni e alle prestazioni di servizi ricevute, rispetto a quello delle cessioni intra-comunitarie di beni e prestazioni di servizi rese⁷.

Una volta superata la soglia, il contribuente è tenuto alla presentazione mensile degli elenchi riepilogativi per almeno quattro trimestri consecutivi e può tornare a presentare trimestralmente gli elenchi solo dopo che per almeno quattro trimestri consecutivi è rimasto al di sotto di detta soglia di 50.000 euro (circolare n. 36/E del 2010).

I soggetti che hanno avviato la propria attività da meno di quattro trimestri, possono inviare trimestralmente gli elenchi riepilogativi a condizione che nei trimestri già trascorsi abbiano realizzato un ammontare inferiore a 50.000 euro, per ciascuna categoria di operazioni.

Infine, uno speciale regime temporale è previsto per quei soggetti che effettuano gli scambi intra-comunitari di navi e aeromobili, di energia elettrica, di gas e di merci acquisite o cedute come soccorsi d'urgenza in Regioni sinistrate; questi soggetti, infatti, a prescindere dai valori quantitativi delle operazioni scambiate, dovranno sempre presentare gli elenchi riepilogativi con periodicità mensile.

3.3. Nell'ipotesi in cui la prestazione di servizi sia resa o ricevuta per il tramite di mandatari per conto di un mandante, la circolare n. 43/E del 2010, per individuare le modalità di invio degli elenchi riepilogativi, ha sottolineato la necessità di distinguere fra il mandato con o senza rappresentanza, dal momento che gli adempimenti IVA competono al soggetto al quale sono giuridicamente imputabili le operazioni in questione.

Nel mandato con rappresentanza, il mandatario opera in nome e per conto del mandante e quindi gli effetti giuridici degli atti posti in essere dal mandatario ricadono direttamente sul mandante, come se questo ultimo avesse instaurato un rapporto diretto con il committente/prestatore comunitario. La

delle Entrate del 7 maggio 2010, n. 63336 ha consentito anche l'utilizzo dei canali telematici dell'Agenzia delle Entrate (Entratel e Fisconline).

⁷ Si veda: circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14/E del 2010.



prestazione di servizi, dunque, si considera effettuata o ricevuta direttamente dal mandante e sarà questo ultimo a dover provvedere a tutti gli adempimenti IVA, fra cui anche l'eventuale inserimento dell'operazione medesima negli elenchi riepilogativi delle operazioni intra-comunitarie.

Nel mandato senza rappresentanza, viceversa, gli effetti giuridici della prestazione di servizi sono imputabili unicamente al mandatario, il quale solo successivamente trasferirà al mandante gli effetti degli atti negoziali realizzati, mediante una propria prestazione.

Dal momento che, in questo caso, la prestazione di servizi si considera resa/ricevuta dal mandatario, sarà questo ultimo a dover provvedere ai relativi adempimenti IVA, fra cui l'eventuale invio degli elenchi riepilogativi.

4. I NUOVI MODELLI INTRASTAT

Il contenuto dei nuovi modelli Intrastat è disciplinato dagli articoli da 4 a 6 del D.M. 22 febbraio 2010, in base ai quali detti modelli si compongono di una parte contenente dati di natura fiscale e di una parte contenente dati di natura statistica che deve essere compilata soltanto dai soggetti tenuti all'invio con periodicità mensile (esclusi coloro che essendo tenuti alla presentazione con periodicità trimestrale si sono avvalsi della facoltà di presentazione con periodicità mensile).

Le sezioni degli elenchi riepilogativi relativi alle prestazioni di servizi contengono informazioni con valenza esclusivamente fiscale e non raccolgono dati di natura statistica.

Gli elenchi riepilogativi delle operazioni intra-comunitarie devono essere presentati mediante l'utilizzo dei seguenti modelli⁸:

- 1) Mod. INTRA-1 – formato dal frontespizio dell'elenco riepilogativo delle cessioni intra-comunitarie di beni e dei servizi resi e suddiviso in:
 - a. Mod. INTRA-1 *Bis* – Sezione 1, relativa alle cessioni di beni registrate (o soggette a registrazione) nel periodo di riferimento
 - b. Mod. INTRA-1 *Ter* – Sezione 2, relativa alle rettifiche delle cessioni di beni relative a periodi precedenti⁹
 - c. Mod. INTRA-1 *Quater* – Sezione 3, relativa ai servizi resi registrati (o soggetti a registrazione) nel periodo di riferimento
 - d. Mod. INTRA-1 *Quinques* – Sezione 4, relativa alle rettifiche dei servizi resi indicati nella Sezione 3 (Mod. INTRA-1 *Quater*) di periodi precedenti.
- 2) Mod. INTRA-2 – formato dal frontespizio dell'elenco riepilogativo degli acquisti intra-comunitari di beni e dei servizi ricevuti e così suddiviso:

⁸ I Modd. INTRA 1 e 2 sono stati approvati con il provvedimento 22 febbraio 2010, n. 22778, mentre i Mod. INTRA 12 e 13 (alla cui compilazione sono tenuti gli Enti non commerciali, le Associazioni e le altre organizzazioni di cui all'art. 4, comma 4, del D.P.R. n. 6233 del 1972) sono stati approvati con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16 aprile 2010.

⁹ Come evidenziato dal comma 5 dell'art. 5 del D.M. 22 febbraio 2010, in caso di variazioni intervenute successivamente alla presentazione degli elenchi, le conseguenti rettifiche sono indicate negli elenchi relativi al periodo nel corso del quale dette rettifiche sono state registrate.



- a. Mod. INTRA-2 *Bis* – Sezione 1, relativa agli acquisti di beni registrati (o soggetti a registrazione), nel periodo di riferimento
 - b. Mod. INTRA-2 *Ter* – Sezione 2, relativa alle rettifiche degli acquisti di beni relativi a periodi precedenti
 - c. Mod. INTRA-2 *Quater* – Sezione 3, relativa ai servizi ricevuti registrati (o soggetti a registrazione) nel periodo di riferimento
 - d. Mod. INTRA-2 *Quinquies* – Sezione 4, relativa alle rettifiche dei servizi ricevuti indicati nella Sezione 3 (Mod. INTRA-2 *Quater*) di periodi precedenti
- 3) Modd. INTRA-12 e INTRA-13 – relativi alle comunicazioni che devono essere effettuate dagli enti non commerciali di cui si dirà nel prossimo paragrafo.

Per le modalità di compilazione dei nuovi Mod. INTRA, si fa rinvio alle relative istruzioni riportate nell'Allegato XI alla Determinazione del Direttore dell'Agenzia delle Dogane, emanata di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle Entrate e d'intesa con l'Istituto Nazionale di statistica, del 22 febbraio 2010 n. 22778¹⁰.

Giova comunque evidenziare alcuni aspetti connessi agli obblighi di compilazione e invio degli elenchi in esame.

In primo luogo, con riferimento alla tempistica di invio, va sottolineato che la circolare n. 36/E del 2010 ha chiarito che il riferimento temporale per l'inserimento dell'operazione nell'elenco deve essere non già quello in cui l'operazione è stata effettivamente registrata, bensì il momento in cui la medesima era "soggetta a registrazione", se antecedente.

Di conseguenza, "un'autofattura emessa il 31 gennaio, data di effettuazione del pagamento, e registrata il 10 febbraio, va inclusa negli elenchi relativi al mese di gennaio". Similmente, in caso di emissione anticipata dell'autofattura, rispetto al momento di effettuazione dell'operazione, il contribuente è tenuto ad inserire la stessa negli elenchi riepilogativi (art. 5 del D.M. 22 febbraio 2010).

Va altresì evidenziato che nella compilazione delle Sezioni dei Mod. INTRA riservate alle prestazioni di servizi (sia attive che passive) è necessario indicare i dati relativi a ciascuna prestazione resa o acquistata, anche nel caso in cui si siano realizzate diverse operazioni con un unico soggetto (a differenza di quanto avviene per le cessioni/acquisti intra-comunitarie di beni).

Tale specificazione complica le procedure relative alla compilazione di detti modelli e non sembra essere dettata dalla normativa comunitaria di riferimento. L'art. 264, paragrafo 1, lett. d), della Direttiva 2006/112/CE, infatti, prevede unicamente che nell'elenco riepilogativo figurino "per ogni singolo acquirente di beni o destinatario di servizi, il valore totale delle cessioni di beni o il valore totale delle prestazioni di servizi effettuate dal soggetto passivo".

¹⁰ Reperibile sul sito dell'Agenzia delle Dogane, nella sezione dedicata ai Mod. Intra: <http://www.agenziadogane.it/wps/wcm/connect/Internet/ed/Servizi/Intrastat/Riferimenti+Normativi+Intrastat/Pacchetto+IVA+2010/Determinazione+22778+del+22+febbraio+2010/>



Per quanto interessa, invece, la tipologia dei servizi resi, si sottolinea che le singole prestazioni di servizi vanno individuate utilizzando il codice del servizio secondo quanto previsto nella Classificazione CPA 2008 (classificazione dei prodotti associati alle attività: www.agenziadogane.gov.it – Settore Intrastat)¹¹. Tuttavia, posto che la tabella di classificazione CPA non può comprendere tutte le possibili prestazioni di servizi scambiate fra operatori economici, in caso di incertezza, il contribuente deve indicare il codice del servizio che ritiene più vicino al tipo di attività effettivamente svolta (circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 36/E del 2010).

In merito all’indicazione del numero e della data della fattura relativa all’operazione, la circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 14/E del 2010 ha chiarito che tali dati sono quelli “attribuiti dal committente nazionale secondo la progressione dallo stesso seguita nella propria contabilità” e che questa regola trova applicazione sia nel caso in cui il contribuente ha provveduto all’autofatturazione del servizio ricevuto (art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972), sia nel caso in cui abbia integrato la fattura ricevuta dal prestatore (secondo le modalità indicate dall’Agenzia delle Entrate con la circolare n. 12/E del 12 marzo 2010). Al riguardo la circolare n. 36/E del 2010, ha ulteriormente specificato che il numero e la data cui fare riferimento devono essere, in linea di principio, quelli indicati nel registro di cui all’art. 23 del D.P.R. n. 633 del 1972; mentre, nel caso in cui il contribuente si limiti ad annotare le fatture degli acquisti in un apposito unico registro sezionale, il documento avrà una numerazione unica.

La medesima circolare (n. 36/E del 2010) ha chiarito, altresì, che per gli elenchi riepilogativi presentati prima del 18 marzo 2010 (data di pubblicazione della circolare n. 14/E del 2010), non sarà necessario procedere, in ossequio al principio di buona fede, ad alcuna rettifica se il numero e la data della fattura indicati sono quelli del fornitore, anziché quelli del committente nazionale.

Infine, si segnala che le prestazioni di servizi erogate in un’unica soluzione si intendono erogate in modalità “istantanea”, mentre le prestazioni di servizi erogate ciclicamente, vanno classificate come “a più riprese”. Così, per esempio, devono ritenersi “erogate a più riprese” le prestazioni di servizi scambiate fra un’agente e la propria azienda mandataria, in esecuzione di un contratto di agenzia (circolare n. 36/E del 2010).

5. LE COMUNICAZIONI DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

Come anticipato, gli enti non commerciali, rientrando nell’ampliata definizione di soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato, sono tenuti alla compilazione e presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intra-comunitarie (Modd. INTRA-12 e INTRA-13), secondo le modalità ed i termini indicati dal D.M. 22 febbraio 2010 e dai successivi provvedimenti amministrativi emanati in materia.

¹¹ Cfr. Regolamento comunitario del 23 aprile 2008, n. 451/2008.



5.1. In particolare, il Mod. INTRA-12 deve essere utilizzato per le seguenti comunicazioni mensili:

1. degli enti, delle associazioni e delle altre organizzazioni di cui all'art. 4, comma 4, del D.P.R. n. 633 del 1972, non soggetti passivi d'imposta (e dagli agricoltori esonerati), che hanno effettuato acquisti intra-comunitari di beni oltre il limite di 10.000 ovvero che hanno optato per l'applicazione dell'imposta in Italia su tali acquisti (art. 38, commi 5, lett. c), e 6 del D.L. n. 331 del 1993);
2. degli enti, delle associazioni e delle altre organizzazioni di cui all'art. 4, comma 4, del D.P.R. n. 633 del 1972, non soggetti passivi d'imposta (e dagli agricoltori esonerati), che, ai sensi dell'art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, sono tenuti ad assumere il ruolo di debitori dell'imposta (mediante applicazione del meccanismo di inversione contabile o *reverse charge*) per gli acquisti di beni e servizi da soggetti esteri (combinato disposto dell'art. 30-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 e dell' art. 49 del D.L. n. 331 del 1993)
3. degli enti non commerciali soggetti passivi IVA, relativamente alle operazioni di acquisto realizzate nell'esercizio di attività istituzionali.

Il modello deve riportare il codice dell'ufficio territorialmente competente, l'ammontare degli acquisti da soggetti stabiliti in altri Stati membri e l'ammontare degli acquisti da soggetti stabiliti in Stati extra-comunitari registrati nel mese precedente, l'ammontare dell'imposta dovuta e gli estremi del relativo versamento.

Anche in questo caso, il modello va presentato in via telematica, entro la fine del mese successivo a quello di registrazione degli acquisti.

5.2. Il Mod. INTRA-13, viceversa, deve essere utilizzato dagli enti, associazioni o altre organizzazioni di cui all'art. 4, comma 4, del D.P.R. n. 633 del 1972, non soggetti passivi d'imposta, che intendono effettuare acquisti intra-comunitari di beni soggetti ad imposta.

Infatti, gli enti non commerciali non soggetti passivi IVA, che non hanno optato per l'applicazione dell'imposta in Italia per tali acquisti, ed entro il limite di 10.000 euro¹² (art. 38, commi 5, lett. c), e 6 del D.L. n. 331 del 1993) devono utilizzare il cennato modello per comunicare all'ufficio territorialmente competente l'ammontare dell'acquisto in corso (nonché l'ammontare complessivo degli acquisti effettuati nell'anno) anteriormente all'effettuazione di ogni acquisto intra-comunitario.

6. EFFICACIA TEMPORALE DELLE DISPOSIZIONI CONTENUTE NEL D.LGS N. 18 DEL 2010 E NEL D.M. 22 FEBBRAIO 2010

Ai sensi del comma 1 dell'art. 4 del D.Lgs n. 18 del 2010, il medesimo decreto è entrato in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale (e, quindi, il 20 febbraio

¹² Come noto, al superamento del limite di 10.000 euro è necessario, al solo fine del pagamento in Italia dell'IVA sugli acquisti intra-comunitari di beni, richiedere l'attribuzione del numero di partita IVA mediante la presentazione del modello anagrafico AA7.



2010); tuttavia, per espressa previsione normativa (art. 5 del medesimo decreto), alcune delle disposizioni in esso contenute si applicano retroattivamente alle operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2010.

Similmente, il D.M. 22 febbraio 2010 è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 53 del 5 marzo 2010, ma le disposizioni attuative dal medesimo recate si applicano, per espressa previsione normativa (art. 8 del D.M. 22 febbraio 2010), alle operazioni effettuate a far data dal 1° gennaio 2010.

Ne consegue che, anche in relazione alla disciplina inerente le modalità di compilazione e invio degli elenchi riepilogativi delle operazioni intra-comunitarie, valgono le considerazioni già svolte in merito all'efficacia temporale delle disposizioni nazionali di recepimento delle Direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE, nell'ambito del documento n. 7 del 2010, cui si rinvia per ulteriori approfondimenti.

7. REGIME SANZIONATORIO

7.1. Il regime sanzionatorio applicabile alle violazioni eventualmente commesse nella compilazione e presentazione dei nuovi elenchi riepilogativi delle operazioni intra-comunitarie non è stato modificato per effetto dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 18 del 2010.

Tuttavia, per completezza espositiva, si ritiene utile riepilogare brevemente le principali sanzioni applicabili in materia.

- per l'omessa presentazione degli elenchi riepilogativi, è prevista la sanzione da un minimo di 516,00 euro ad un massimo di 1.032,00 euro per ciascun elenco omesso;
- per la presentazione tardiva, ma entro 30 gg. dalla richiesta del competente ufficio, è prevista la sanzione da un minimo di 258,00 euro ad un massimo di 516,00 euro;
- per la presentazione degli elenchi incompleti, inesatti o irregolari, è prevista la sanzione da un minimo di 516,00 euro ad un massimo di 1.032,00 euro, a prescindere dal numero delle irregolarità o inesattezze.

A tal uopo, va altresì sottolineato che, ai sensi di quanto disposto dall'art. 34, comma 1, del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, gli uffici abilitati a ricevere gli elenchi riepilogativi e quelli incaricati del controllo se rilevano omissioni, irregolarità od inesattezze nella loro compilazione, provvedono direttamente all'integrazione o alla correzione, dandone notizia al contribuente; se rilevano la mancata presentazione di tali elenchi ovvero non hanno la disponibilità dei dati esatti, inviano richiesta scritta al contribuente invitandolo a presentare entro un termine, comunque non inferiore a 30 giorni, gli elenchi ovvero a comunicare all'ufficio richiedente i dati necessari per rimuovere le omissioni, le irregolarità e le inesattezze riscontrate.

Nel caso in cui i dati mancanti o inesatti sono integrati o corretti dal contribuente, anche a seguito di richiesta degli uffici preposti al controllo, l'applicazione delle sanzioni non ha luogo. La sanzione,



inoltre, è ridotta della metà nel caso di omissione della presentazione se l'operatore regolarizza tale omissione.

Con specifico riferimento, inoltre, all'ipotesi di tardiva presentazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intra-comunitari la risoluzione n. 20/E del 16 febbraio 2005 ha escluso che detta violazione possa essere qualificata come "meramente formale", disconoscendo di fatto la possibilità dell'applicazione del principio di non sanzionabilità delle violazioni meramente formali e riconoscendo che tale violazione possa essere suscettibile di ravvedimento, ai sensi e per gli effetti dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997.

7.2. Con riferimento alle violazioni relative ai dati statistici, si ricorda che l'omissione o l'inesattezza dei dati comunicati comporta l'applicazione di una sanzione che va da un minimo di euro 516,00 a un massimo di euro 5.164,00. Dette sanzioni vengono ridotte alla metà se le inesattezze o le omissioni dei dati vengono integrate entro il termine fissato dal competente ufficio; non si applica alcuna sanzione nel caso in cui l'integrazione o la correzione dei dati mancanti o inesatti avviene su iniziativa del soggetto tenuto all'adempimento (artt. 7 e 11, del D.Lgs. 6 settembre 1989, n. 322).

7.3. Va ricordato, altresì, che la circolare 17 febbraio 2010, n. 5/E, in relazione alla prima compilazione dei nuovi elenchi riepilogativi, ha riconosciuto la sussistenza delle "obiettive condizioni di incertezza" e, pertanto, in applicazione del comma 3 dell'art. 10 dello Statuto del contribuente ha disposto la disapplicazione delle sanzioni relative ad eventuali errori di compilazione degli elenchi relativi ai mesi da gennaio a maggio, per i contribuenti a periodicità mensile, e relativi al primo trimestre 2010, per i contribuenti trimestrali. Tale deroga all'applicazione dell'ordinario regime sanzionatorio, tuttavia, è stata concessa a condizione che i contribuenti interessati provvedessero a sanare eventuali violazioni commesse, inviando gli elenchi integrativi entro il 20 luglio 2010.

Con specifico riferimento, invece, ai termini per la presentazione degli elenchi riepilogativi, la successiva circolare del 18 marzo 2010, n. 14/E ha preso atto del fatto che il termine entro il quale avrebbero dovuto essere presentati gli elenchi relativi al mese di gennaio (20 o 25 febbraio, a seconda delle modalità di presentazione utilizzate) era decorso prima della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale (avvenuta il 5 marzo 2010) del D.M. 22 febbraio 2010 con il quale è stato fissato detto termine. Pertanto, in applicazione dell'art. 3, comma 2, dello Statuto del contribuente, ha riconosciuto un ulteriore termine di 60 giorni dalla avvenuta pubblicazione del menzionato provvedimento, per adempiere all'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi in questione (quelli relativi al mese di gennaio 2010).



ISTITUTO DI RICERCA DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI

Piazza della Repubblica – 00185 Roma

Tel. 06/4782901 – Fax 06/4874756 – www.irdcec.it