



Milano – Roma

Circolare

Fiscale

n. 2/2010

La riforma dell'Iva negli scambi internazionali



D.LGS. IVA APPROVATO DAL
GOVERNO IN DATA 22 GENNAIO 2010 E
IN ATTESA DI PUBBLICAZIONE IN
GAZZETTA UFFICIALE.

Con la presente circolare forniamo una sintesi delle principali novità in materia di imposta sul valore aggiunto introdotte dal Decreto Legislativo approvato definitivamente dal Governo in data 22 gennaio 2010.

Il provvedimento, attualmente in attesa di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, da attuazione alle Direttive n. 2008/8/Ce, 2008/9/Ce e 2008/117/Ce, che modificano la direttiva 2006/112/Ce per quanto riguarda il luogo di prestazione dei servizi, il rimborso dell'Iva ai soggetti passivi stabili in altro Stato membro, nonché il sistema comune dell'Iva per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie.

In particolare, nei successivi paragrafi saranno esaminati i seguenti argomenti:

1. Il nuovo art. 7 e seguenti del DR 633/72;
2. La nuova disciplina applicata a determinati servizi;
3. Adempimenti;
4. Rimborsi Iva.

1. Il nuovo art. 7 e seguenti del DPR 633/72

Dal 1° gennaio 2010 tutta la disciplina Iva sui servizi internazionali resi e ricevuti da soggetti Ce ed extra-Ce risulta racchiusa nell'art. 7 e seguenti del DPR 633/72¹.

Sono stati abrogati i commi 4-*bis*, 5, 6, 7 e 9 dell'art. 40 del D.L. 331/93 che disciplinavano determinati servizi intracomunitari ai fini dell'imposta sul valore aggiunto fino al 31/12/2009.

L'articolo 7 del DPR 633/72 è stato suddiviso in più articoli:

- Art. 7: definizione di territorio, di soggetto passivo stabilito nello Stato e definizione di alcune specifiche prestazioni;
- Art. 7-*bis*: cessioni di beni;
- Art. 7-*ter*: criteri generali di tassazione delle prestazioni di servizi e definizione di soggetto passivo per i servizi resi;
- Art. 7-*quater*: deroghe prestazioni specifiche sia per i soggetti passivi sia per i non soggetti passivi;
- Art. 7-*quinqies*: deroghe prestazioni specifiche rese a favore di soggetti passivi sia di non soggetti passivi (privati);
- Art. 7-*sexies*: deroghe prestazioni specifiche rese a favore di privati;
- Art. 7-*septies*: deroghe prestazioni specifiche rese a favore di privati extra-Ce.

1.1. Art. 7 (*Territorialità dell'imposta – Definizione*)

Un requisito fondamentale ai fini dell'applicazione dell'Iva risulta essere quello della territorialità². Le operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) rilevano ai fini Iva in quanto siano svolte nel territorio dello Stato.

¹ Ciò naturalmente dopo la pubblicazione in G.U. del decreto legislativo definitivamente approvato dal Governo

² Oltre ai requisiti soggettivi e oggettivi previsti dall'art. 1 del DPR 633/73.

Definizione di territorio dello Stato (art. 7 comma 1, lett.a): Il territorio³ soggetto alla sovranità della Repubblica Italiana con esclusione:

- Del Comune di Livigno;
- Del Comune di Campione d'Italia;
- Delle acque nazionali del lago di Lugano.

Sono inoltre esclusi: i territori della Repubblica di San Marino e dello Stato della Città del Vaticano perché non sono soggetti alla sovranità dello Stato.

L'art. 7, comma 1, lett. b), provvede a dare anche una definizione di Comunità.

Il territorio della Comunità è l'insieme dei territori degli Stati membri della Ce⁴.

Ai fini Iva si considerano compresi nel territorio della Comunità i seguenti territori:

- Il Principato di Monaco che è considerato compreso nella Francia;
- Isola di Man che è considerata compresa nella Gran Bretagna;
- Le Zone di Akrotiri e Dhekelia (sottoposte alla sovranità del Regno Unito) che sono considerate comprese nel territorio di Cipro.

L'art. 7, comma 1, lett. c), provvede a dare una definizione di soggetto passivo⁵ stabilito nel territorio dello Stato.

³ Il territorio comprende:

- Lo spazio terrestre, delimitato dai confini naturali o artificiali;
- Lo spazio aereo;
- Il sottosuolo;
- Il mare territoriale ai sensi del Codice della Navigazione;
- Le zone franche, i depositi franchi, i punti franchi ai fini doganali;
- Il mare non territoriale e le basi operative a terra (dove vengono eseguite lavorazioni) per i macchinari, materiali e prodotti destinati a ricerche, prospezioni, ecc;
- Le navi mercantili e gli spacci civili in spazio libero nonché quelli militari in territorio altrui.

⁴ Attualmente fanno parte della Ce: Italia, Francia, Germania, Spagna, Portogallo, Paesi Bassi, Lussemburgo, Grecia, Austria, Finlandia, Belgio, Svezia, Gran Bretagna, Danimarca, Irlanda, Polonia, Ungheria, Repubblica Ceca, Slovacchia, Slovenia, Estonia, Lettonia, Lituania, Cipro, Malta, Bulgaria, Romania.

⁵ Ai fini della territorialità si considera soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato:

- Un soggetto passivo domiciliato nel territorio Italiano.
- Un soggetto passivo residente nel territorio italiano che non abbia stabilito il domicilio all'estero;
- Una stabile organizzazione in Italia di un soggetto domiciliato e residente all'estero limitatamente alle operazioni da essa rese e ricevute.

A tale proposito è bene evidenziare che, viene sancito il principio dell'autonoma rilevanza della Stabile Organizzazione nel territorio dello Stato di soggetti domiciliati e residenti all'estero, limitatamente alle operazioni dalla stessa rese oppure dalla stessa ricevute senza l'intervento della casa madre.

1.2. Art.7-bis (Territorialità – cessione di beni)

Tale articolo disciplina il presupposto territoriale della cessione di beni, lasciando invariate nella sostanza le disposizioni già contenute nel secondo comma del preesistente articolo 7 del DPR 633/72.

1.3. Art.7-ter (Territorialità – prestazioni di servizi): REGOLA GENERALE

Per i servizi resi a soggetti esteri che sono soggetti passivi Iva la **REGOLA GENERALE impone la tassazione nel paese del committente.**

Al contrario per i servizi resi a committenti non soggetti passivi (d'ora innanzi verranno anche chiamati privati consumatori) **la REGOLA GENERALE impone l'assoggettamento ad Iva nel paese del prestatore**

I soggetti diversi dalle persone fisiche si considerano domiciliati in Italia se ivi hanno stabilito la sede legale. Si considerano invece residenti in Italia se ivi hanno stabilito la sede effettiva.

Alla luce di quanto sopra si considera soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato una persona giuridica che in Italia possiede una delle seguenti sedi:

- La sede legale (anche se la residenza è all'estero);
- La sede effettiva (in mancanza di domicilio all'estero);
- Stabile organizzazione (il domicilio e la residenza sono all'estero) ma solo per le operazioni da essa rese o ricevute.

Le persone fisiche hanno:

- Il domicilio nel luogo in cui hanno la sede principale dei propri affari e interessi;
- La residenza dove hanno la dimora abituale.

Pertanto è da considerare soggetto passivo stabilito nello stato una persona fisica Iva che possiede in Italia una delle seguenti 3 sedi:

- Sede principale dei propri affari e interesse;
- Dimora abituale (in assenza di domicilio all'estero)
- Stabile Organizzazione (il domicilio e la residenza sono all'estero) ma solo per le operazioni da essa rese o ricevute.

Sulla base di quanto sopra si considerano effettuati (rilevando ai fini Iva) nel territorio dello Stato i servizi resi:

- A committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (B2B)⁶ da prestatori ovunque stabiliti.
- A committenti non soggetti passivi (B2C)⁷ (privati consumatori, enti non commerciali privi di partita Iva) ovunque stabiliti da prestatori stabiliti nel territorio dello Stato;

La definizione di “soggetto passivo per le prestazioni ad essi resi” risulta essere più ampia rispetto a quella evidenziata negli artt. 4 e 5 del DPR 633/72 e alla definizione che si rinviene nel D.L. 331/93. In base alla nuova disciplina si considerano soggetti passivi Iva:

- Persone giuridiche esercenti attività di impresa;
- Persone fisiche esercenti attività d’impresa o un’arte o professione limitatamente agli acquisti inerenti all’attività;
- Enti, associazioni, altre organizzazioni che svolgono oltre che attività istituzionale anche attività commerciale per tutti gli acquisti effettuati;⁸
- Enti, associazioni, altre organizzazioni che svolgono l’attività istituzionale ma che si sono identificati ai fini Iva richiedendo l’attribuzione di una partita Iva⁹.

Le prestazioni di servizi non si considerano effettuati in Italia e pertanto sono esclusi dall’applicazione dell’Iva nel caso in cui siano rese a soggetti passivi¹⁰ stabiliti in uno Stato estero (comunitari ed extracomunitari).

Ricordiamo che tale regola non viene meno neppure nel caso in cui il committente del servizio non residente abbia nominato in Italia un rappresentante fiscale, si sia

⁶ Business to Business.

⁷ Business to Consumer.

⁸ Quindi sia per gli acquisti che attengono alla sfera istituzionale sia gli acquisti relativi alla sfera commerciale.

⁹ Sono gli enti non commerciali residenti che, per assolvere in Italia l’iva sugli acquisti intracomunitari di beni di importo superiore a 10 mila Euro, sono stati obbligati a chiedere la partita Iva (art. 38 comma 5, D.L.331/93).

¹⁰ Purchè non trattasi di servizi resi a soggetti passivi per usi personali propri o dei propri dipendenti (circolare Agenzia delle Entrate n. 58 del 31 dicembre 2009).

identificato direttamente in Italia¹¹, abbia una propria stabile organizzazione in Italia (a meno che la stessa non effettua gli acquisti in conto proprio); **tutto ciò non muta infatti la posizione del committente che rimane sempre un soggetto non stabilito nel territorio dello Stato “soggetto estero”**.

Tale regola non muta neanche nel caso in cui il prestatore del servizio non stabilito sul territorio dello Stato, abbia una stabile organizzazione in Italia (eccetto che per gli acquisti effettuati in proprio), abbia nominato un rappresentante fiscale, oppure si sia identificato ai fini Iva in Italia. I servizi resi da soggetti esteri nei confronti di soggetti passivi residenti che rilevano ai fini Iva in Italia, **saranno assoggettati a tassazione sempre e soltanto dal committente residente**.

I servizi resi oppure ricevute ai privati consumatori, saranno assoggettati ad Iva nel paese in è stabilito il prestatore. Nel caso in cui, rientrando nelle deroghe, i servizi saranno da assoggettare ad Iva nel paese del committente ciò avverrà tramite la Stabile Organizzazione ove presente nel territorio dello Stato del committente, oppure tramite rappresentante fiscale oppure tramite identificazione diretta.

REGOLA GENERALE TASSAZIONE DEI SERVIZI:

Prestatore	Committente	Luogo di tassazione	Rilevanza Iva in Italia
Soggetto Iva Italiano	Soggetto passivo estero (Ce o extra-Ce)	Stato estero del committente (B2B)	NO
Soggetto Iva Italiano	Non soggetto passivo (Ce o Extracc)	Italia (B2C)	SI
Soggetto Iva Italiano	Soggetto IVA Italiano	Italia	SI
Soggetto Iva Italiano	Privato (stabilito sul territorio)	Italia	SI

¹¹ Ricordiamo che ai sensi dell’art. 35-bis, comma 5, del D.L. 331/93 “*possono avvalersi dell’identificazione diretta prevista dal presente articolo, i soggetti non residenti, che esercitano attività d’impresa, arte o professione in altro stato membro della Comunità europea o in un Paese terzo con il quale esistono strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta (...)*”

1.4. Art.7-quater (Territorialità - Disposizioni relative a particolari prestazioni di servizi): DEROGHE sia per i servizi resi a soggetti passivi Iva sia per privati consumatori (nel senso di non soggetti passivi Iva)

Prestazione	Disposizione	Paese di tassazione
Beni immobili	Art. 7-quater, c. 1, lett. a), del DPR 633/72	<u>tassazione nel paese in cui si trova l'immobile.</u>
Trasporto passeggeri	Art. 7-quater, c. 1, lett. b), del DPR 633/72	<u>Tassazione in proporzione a alla distanza percorsa sul territorio nazionale.</u>
Ristorazione e catering	Art. 7-quater, c. 1, lett. c), del DPR 633/72	Stato in cui è eseguita materialmente la prestazione indipendente da dove è situato ai fini Iva il prestatore e il committente.
Ristorazione e catering a bordo di navi, aerei, treni nel corso di un trasporto di persone all'interno della Ce	Art. 7-quater), c.1 lett.d) del DPR 633/72	Stato di inizio del trasporto comunitario ¹² [Tassato in Italia se il trasporto inizia in Italia indipendente da dove è situato ai fini Iva il prestatore e il committente.]

¹² Ai sensi del comma 1, lett. e), dell'art. 7 del DPR 633/72 "per <<parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità>>, si intende la parte di trasporto che non prevede uno scalo fuori della comunità tra il luogo di partenza e quello di arrivo del trasporto passeggeri; <<luogo di partenza di un trasporto passeggeri, è il primo punto d'imbarco passeggeri previsto nella Comunità, eventualmente dopo uno scalo fuori della Comunità"; <<luogo di arrivo un trasporto passeggeri>>, è l'ultimo punto di sbarco previsto nella Comunità per passeggeri imbarcati nella Comunità, eventualmente prima di uno scalo fuori della Comunità; per il trasporto andata e ritorno, il percorso di ritorno è considerato un percorso distinto."



D.LGS. IVA APPROVATO DAL
GOVERNO IN DATA 22 GENNAIO 2010 E
IN ATTESA DI PUBBLICAZIONE IN
GAZZETTA UFFICIALE.

le prestazioni di servizi di <u>Locazione</u> , anche finanziaria, <u>Nolegg</u> io e simili, a BREVE ¹³ termine di MEZZI DI <u>TRASPORTO</u>	Art. 7- quater), comma 1 lett.e) DPR 633/72	Sarà tassato in Italia se: 1) il mezzo è messo a disposizione in Italia e l'utilizzo è nella Ce; 2) il mezzo è messo a disposizione fuori della Ce ma l'utilizzo è in Italia.
--	---	---

E' da segnalare che qualora la prestazione di ristorazione e catering sia resa nel corso di un trasporto passeggeri non intracomunitario, vale la regola generale; pertanto sarà tassata nel paese in cui verrà eseguita la prestazione.

¹³ Ai sensi dell'art.7, comma 1, lett. g), del DPR 633/72 "per <<locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine di mezzi di trasporto>> si intende il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo non superiore a trenta giorni ovvero novanta giorni per i natanti."

1.5. Art. 7-quinques (Territorialità – Disposizioni relative alle prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili): DEROGHE per i soggetti passivi sia per privati consumatori

Prestazione	Paese di tassazione
<p>Servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi</p> <p>Servizi ricreativi e affini quali fiere esposizioni, servizi accessori, servizi resi dall'organizzatore di tali attività.</p> <p>Servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, educative, scientifiche, ricreative e simili e relativi servizi accessori.</p>	<p>Stato in cui è eseguita la prestazione*</p> <p>* Sono previste modifiche dal 1° gennaio 2011¹⁴</p>

Per tali servizi è stata confermata la tassazione nel luogo in cui è eseguita la prestazione. Sono stati inseriti i servizi relativi alle fiere, alle esposizioni, i servizi degli organizzatori di tali attività e relativi servizi accessori.

E' stata effettuata una distinzione tra chi esercita l'attività e chi accede (utente) alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili.

¹⁴ Dal 1° gennaio 2011 si dovrà distinguere tra le prestazioni relative alle attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative e ricreative rese a soggetti passivi d'imposta e a privati consumatori. Mentre per questi ultimi la disciplina rimarrà immutata (tassazione nel luogo di svolgimento dell'attività), per gli operatori economici si distinguerà fra prestazioni relative alle attività e quelle relative all'accesso. Solo queste ultime si considereranno effettuate in Italia quando le manifestazioni si svolgeranno in Italia, per le altre opererà la regola generale che impone la tassazione nel paese del committente.

Prestatore	Committente Soggetto privato e Soggetto passivo	Luogo dove è reso il servizio	Rilevanza Iva in Italia
ITALIANO CE EXTRA-CE	ITALIANO CE EXTRA-CE	ITALIA	SI
ITALIANO	ITALIANO CE EXTRA-CE	CE EXTRA-CE	NO
CE EXTRA-CE	ITALIANO	CE EXTRA-CE	NO

1.6. Art. 7-sexies (Territorialità – Disposizioni speciali relative a talune prestazioni di servizi rese a committenti non soggetti passivi)

Prestazione	Disposizione	Paese di tassazione
Servizio di intermediazione in nome e per conto del cliente	Art. 7-sexies, lett. a)	Stato dove è effettuata l'operazione sottostante
Trasporto di beni diversi dal trasporto intracomunitario	Art. 7-sexies, lett. b)	In proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato
Trasporto intracomunitario di beni ¹⁵	Art. 7-sexies, lett. c)	In Italia se l'esecuzione ha avuto inizio nel territorio dello Stato

¹⁵ Ai sensi dell'art. 7 comma 1, lett.f), del DPR 633/72 "per <<trasporto intracomunitario di beni>> si intende il trasporto di beni in cui il luogo di arrivo sono situati nel territorio di due Stati membri diversi. <<Luogo di partenza>> è il luogo in cui inizia effettivamente il trasporto dei beni, senza tenere conto dei tragitti compiuti per recarsi nel luogo dove si trovano i beni; <<luogo di arrivo>> è il luogo in cui il trasporto di beni si conclude effettivamente"

Lavori eseguiti su beni mobili Perizie - prestazioni accessorie al trasporto (quali:carico, scarico, movimentazione e simili).	Art. 7-sexies, lett. d)	Stato in cui è eseguita la prestazione
Noleggio non a breve termine di Mezzi di Trasporto	Art. 7-sexies, lett. e)	Italia se la prestazione è resa da prestatore Italiano e utilizzata nella Ce. oppure se resa da prestatore extra-Ce e utilizzata in Italia
Commercio elettronico	Art. 7-sexies, lett. f)	In Italia se prestatore extra- Ce e il committente è stabilito nel territorio dello Stato.
Prestazioni di Telecomunicazione e Teleradiodiffusione Rese a privati residenti Oppure a privati residenti Ce	Art. 7-sexies, lett. f)	In Italia se rese da prestatore residente a favore di privati Ce e sempre che siano utilizzati nella Ce. In Italia se resa da prestatore extra-Ce ma sono utilizzate in Italia

1.7. Art. 7-septies (Territorialità - Disposizioni relative a talune prestazioni di servizi rese a committenti extra-Ce non soggetti passivi)

Prestazioni rese a privati extra-Ce	Disposizione	Paese di tassazione
a) Cessione, concessione di diritti d'autore, brevetti, marchi, royalties e simili; b) le prestazioni pubblicitarie;		

<p>c) consulenza e assistenza tecnica o legale, nonché elaborazione e fornitura di dati e simili;</p> <p>d) le operazioni bancarie, finanziarie e assicurative;</p> <p>e) la messa a disposizione di personale;</p> <p>f) locazioni, noleggi, leasing di beni mobili diversi dai mezzi di trasporto;</p> <p>g) concessioni dell'accesso di gas naturale o di energia elettrica, il servizio di trasporto o di trasmissione mediante gli stessi e la fornitura di altri servizi direttamente collegati;</p> <p>h) Servizi di telecomunicazione e tele radiodiffusione purché non vengano utilizzati nel territorio dello Stato;</p> <p>i) commercio elettronico a favore di soggetti privati Ce oppure extra-Ce;</p> <p>l) obbligo di non esercitare un'attività oppure un diritto di cui sopra.</p>	<p>Art. 7-septies del DPR 633/72</p>	<p>NON SOGGETTE A TASSAZIONE IN ITALIA</p>
---	--	--

2. La disciplina applicata a determinati servizi

2.1 *Prestazioni di servizi comprese le perizie su beni immobili*

Le prestazioni di servizi relativi a BENI IMMOBILI sono da assoggettare a tassazione nel paese in cui si trova l'immobile.

Vengono inclusi espressamente tra i servizi relativi agli immobili anche:

- la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settore analoghi (campi di vacanza, campeggi);
- la concessione di diritti di utilizzazione di un bene immobile.

Tali servizi si aggiungono a quelli già previsti dalla precedente disciplina quali: le perizie, l'intermediazione immobiliare relativa agli immobili, le prestazioni tendenti a preparare o coordinare l'esecuzione di lavori edili (ad es: prestazioni fornite da architetti e uffici di sorveglianza)¹⁶.

Per i servizi su immobili non rileva né la residenza, domicilio del prestatore e neanche la residenza del committente. Il luogo dove è stabilito l'immobile detta l'assoggettamento ad Iva:

1. se rese a soggetti passivi Iva o a privati consumatori, per immobile situato nel territorio dello Stato: **tassazione in Italia;**
2. se rese a soggetti passivi Iva o a privati consumatori, per immobile situato all'estero: **non è soggetto a tassazione in Italia.**

2.2 Prestazioni di lavorazioni comprese le perizie su beni mobili

Le prestazioni su beni mobili e perizie:

1. se rese a soggetti passivi Iva: **tassazione nel paese del committente** (art.7-ter del DPR. 633/72);
2. se rese a privati: **tassazione nel luogo di esecuzione** (art. 7-sexies, lett. d), del DPR 633/72);
3. servizi di lavorazione, trasformazione, riparazione su beni in temporanea importazione, su beni nazionali, nazionalizzati destinati ad essere esportati dal o per conto del prestatore o del committente non residente **non imponibilità oggettiva (art. 9, n. 9, del DPR 633/72).**

¹⁶ Circolare Agenzia delle Entrate n. 58/2009.

2.3 *Locazione – noleggio di beni mobili*

2.3.1 *Le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a BREVE¹⁷ termine di MEZZI DI TRASPORTO*

Sarà tassato in Italia indipendentemente dal luogo in cui è stabilito il committente e il prestatore se (art. 7- *quater* lett. e) del DPR 633/72):

- 1) il mezzo è messo a disposizione in Italia e l'utilizzo è nella Ce;
- 2) il mezzo è messo a disposizione fuori della Ce ma l'utilizzo è in Italia.

2.3.2 *Le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, NON a breve termine di MEZZI DI TRASPORTO*

1. **Se resa nei confronti di privati consumatori**¹⁸ (art. 7-*sexies*, lett. e), del DPR 633/72) sarà tassata in Italia se:

- la prestazione è resa da prestatore italiano e utilizzata nella Ce;
- la prestazione è resa da prestatore extra-Ce ma l'utilizzo è in Italia.

¹⁷ Ai sensi dell'art.7 comma 1, lett. g), del DPR 633/72 “per <<locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine di mezzi di trasporto>> si intende il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo non superiore a trenta giorni ovvero novanta giorni per i natanti.”

¹⁸ Ricordiamo che tale norma subirà una modifica dal 1° gennaio 2013: da tale data rileverà la residenza del committente (privato consumatore) a condizione che il bene sia usato nella Ce. Se la medesima prestazione è resa nei confronti di privato consumatore extra-Ce, sarà assoggettata a tassazione nel stato solo se ivi utilizzati.

Relativamente invece alle locazione e noleggio di imbarcazioni da diporto diventa rilevante la figura del prestatore, il luogo di messa a disposizione del bene oltre al luogo in cui avviene l'utilizzata. Le prestazioni saranno territorialmente rilevanti in Italia: a) se il prestatore è stabilito in Italia e l'imbarcazione è messa a disposizione in ambito Ce; b) se il prestatore è stabilito in un paese extra-Ce e l'imbarcazione è messa a disposizione nello stato di stabilimento del prestatore e utilizzata in Italia. Se l'imbarcazione è messa a disposizione in un paese diverso da quello in cui è stabilito il prestatore, trovano applicazione le norme sugli altri mezzi di trasporto.

2. Se la prestazione di locazione a lungo termine di mezzi di trasporto è resa nei confronti di un **sogetto passivo Iva stabilito in Italia** sarà tassata in Italia indipendentemente dal luogo di utilizzo del mezzo di trasporto (art. 7-ter DPR 633/72).
3. Se la prestazione di locazione a lungo termine di mezzi di trasporto è invece resa nei confronti di **sogetto passivo Iva non residente** sarà esclusa da Iva in Italia indipendentemente dal luogo di utilizzo del mezzo di trasporto (art. 7-ter DPR 633/72).

2.3.3 Le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di BENI MOBILI MATERIALI DIVERSI DAI MEZZI DI TRASPORTO

1. Non sarà tassata in Italia se è resa **nei confronti di privati consumatori stabiliti fuori dalla Ce** (art. 7-septies, comma 1, lett. f), del DPR 633/72);
2. Se la locazione di beni diversi dai mezzi di trasporto è resa (da un soggetto residente) nei confronti **di privato consumatore stabilito nella Ce** sarà tassata in Italia (art. 7-ter del DPR 633/72);
3. Se la locazione di beni diversi dai mezzi di trasporto è resa (da un soggetto residente) nei confronti **di un sogetto passivo non residente (Ce ed extra-Ce)** non sarà tassata in Italia (art. 7-ter del DPR 633/72)
4. **Viene confermata la non imponibilità** oggettiva delle seguenti locazioni e noleggi: di navi, di aeromobili, autoveicoli, vagoni ferroviari, cabine letto, containers, e carrelli, adibiti **ai trasporti internazionali di persone e al trasporto di beni** in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché ai trasporti di beni in importazione sempre che i corrispettivi dei noleggi e delle locazione siano assoggettati ad imposta in dogana (art. 9, comma 1, n. 3, del DPR 633/72).

2.4 Prestazioni di trasporto di persone, di beni e operazioni accessorie ai trasporti

2.4.1 Trasporto di persone

Sono tassati in Italia in proporzione alla distanza percorsa, indipendentemente dal committente: sogetto passivo (residente, non residente) o privato (residente, non residente).

A tale proposito, dobbiamo ricordare che per effetto dell'art. 9 comma 1, del DPR 633/72, sono **non imponibile Iva** i servizi di trasporto di persone in parte eseguiti nel territorio dello Stato e in parte eseguiti all'estero in dipendenza di un unico contratto.

Combinando le due norme, nel caso di trasporto internazionale di persone, la tratta italiana, ancorché rilevante ai fini Iva, sarà non imponibile per effetto del comma 1 dell'art. 9.

2.4.2 Trasporto di beni

- 1) **prestazioni rese a soggetti passivi** la tassazione avviene nel paese del committente;
- 2) **prestazioni rese a privati consumatori:**
 - diversi dal trasporto intracomunitario di beni:¹⁹ tassazione in Italia in base alla distanza percorsa sul territorio italiano;
 - trasporto intracomunitario: tassazione in Italia se ivi inizia il trasporto.
- 3) **Trasporti internazionali** relativi a beni in esportazione, in transito, beni in temporanea importazione, beni in importazione i cui corrispettivi sono stati assoggettati all'Iva in dogana: non imponibili (art. 9, comma 1, n. 2)

2.4.3 Prestazioni accessorie al trasporto (carico, scarico, magazzinaggio etc.)

- 1) **prestazioni rese a soggetti passivi** la tassazione avviene nel paese del committente;
- 2) **prestazioni rese a privati consumatori:** tassati in Italia se ivi eseguite;
- 3) **Prestazioni accessorie ai trasporti internazionali:** non imponibile ex art. 9, comma 1, n. 5, DPR 633/72.

2.5 Intermediazioni su beni mobili²⁰

2.5.1 Intermediazioni relative a beni mobili

¹⁹ Vedi nota 15) per la definizione di trasporto intracomunitario.

²⁰ Per i servizi di intermediazione relativi ai beni immobili vedi pagina 13.

- 1) prestazioni rese a soggetti passivi: la tassazione avviene nel paese del committente;
- 2) prestazioni rese a privati consumatori: la tassazione nello Stato del prestatore indipendentemente dal luogo in cui viene eseguita l'operazione sottostante;
- 3) Intermediazioni relative ad esportazioni, importazioni, beni in transito: non imponibilità oggettiva (art. 9, comma 1, n. 7, del DPR 633/72);
- 4) Intermediazione estero su estero (cioè relative ad operazione effettuate all'estero): non imponibilità oggettiva (art. 9, comma 1, n. 7, del DPR 633/72).

2.5.2 Intermediazioni con rappresentanza²¹ relative a beni mobili

- 1) **prestazioni rese a soggetti passivi:** la tassazione avviene nel paese del committente;
- 2) **prestazioni rese a privati consumatori:** la tassazione nello Stato dove è eseguita l'operazione sottostante,
- 3) **Intermediazioni relative ad esportazioni, importazioni, beni in transito: non imponibilità oggettiva** (art. 9, comma 1, n. 7, del DPR 633/72);
- 4) **Intermediazione estero su estero** (cioè relative ad operazione effettuate all'estero): non imponibilità oggettiva (art. 9, comma 1, n. 7, del DPR 633/72).

2.6 Cessione, concessione di diritti d'autore, brevetti, marchi, royalties e simili

- 1) **prestazioni rese a soggetti passivi:** la tassazione avviene nel paese del committente (art. 7-ter del DPR 633/72);
- 2) **prestazioni rese a privati consumatori Ce:** la tassazione nello Stato del prestatore (art. 7-ter del DPR 633/72);
- 3) **prestazioni rese a privati consumatori extra-Ce:** non sono soggetti a tassazione in Italia (art. 7-septies, comma 1, lett. a), del DPR 633/72).

²¹ Gli intermediari con rappresentanza concludono affari in nome e per conto del mandante, gli effetti del negozio sottostante si riproducono direttamente in capo al mandante.

2.7 *Prestazioni pubblicitarie*

- 1) **prestazioni rese a soggetti passivi:** la tassazione avviene nel paese del committente (art. 7-ter del DPR 633/72);
- 2) **prestazioni rese a privati consumatori Ce:** la tassazione nello Stato del prestatore (art. 7-ter del DPR 633/72);
- 3) **prestazioni rese a privati consumatori extra-Ce:** non sono soggetti a tassazione in Italia (art. 7-septies, comma 1, lett. b), del DPR 633/72).

2.8 *Servizi di consulenza e assistenza tecnica o legale, nonché elaborazione e fornitura dati*²²

- 1) **prestazioni rese a soggetti passivi:** la tassazione avviene nel paese del committente (art. 7-ter del DPR 633/72);
- 2) **prestazioni rese a privati consumatori Ce:** la tassazione nello Stato del prestatore (art. 7-ter del DPR 633/72);
- 3) **prestazioni rese a privati consumatori extra-Ce:** non sono soggetti a tassazione in Italia (art. 7-septies, comma 1, lett. c), del DPR 633/72).

2.9 *Servizi resi tramite mezzi elettronici*²³

- 1) **prestazioni rese a soggetti passivi:** la tassazione avviene nel paese del committente (art. 7-ter del DPR 633/72);
- 2) **prestazioni rese da soggetto extra-Ce a privati residenti:** la tassazione avviene nel paese del committente (art. 7-sexies, comma 1, lett. f), DPR 633/72);
- 3) **prestazione resa a privato Ce:** la tassazione avviene nel luogo del prestatore (art. 7-ter del DPR 633/72);

²² L'attività di rappresentanza fiscale ricade nell'attività di consulenza e assistenza tecnica e legale (risoluzione 5 maggio 1998, n. 36), così come la ricerca e selezione del personale (risoluzione 13 dicembre 2006, n.127).

²³ Commercio elettronico diretto: cessione di beni virtuali o servizi in forma digitale scaricati tramite una rete elettronica (via Internet) quali: fornitura di siti Web, gestione a distanza di programmi e attrezzature; fornitura software e relativo aggiornamento; fornitura di immagini, testi, informazioni, database; fornitura di musica, film, fornitura di insegnamento a distanza etc.

- 4) **prestazioni rese a privati extra-Ce:** nessuna tassazione in Italia (art. 7-septies, lett. i), del DPR 633/72).

2.10 Servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione²⁴

- 1) **prestazioni rese a soggetti passivi: la tassazione avviene nel paese del committente;**
- 2) prestazioni rese da soggetto residente a **privati Ce (sono compresi anche i soggetti stabiliti sul territorio dello Stato)** se i servizi sono utilizzati sul territorio Ce: la tassazione avviene in Italia (art. 7-sexies, comma 1, lett. f), DPR 633/72);
- 3) prestazioni di **servizi reso da soggetto extra-Ce utilizzo nello Stato:** tassazione in Italia (art. 7-sexies, comma 1, lett. f), DPR 633/72);
- 4) **prestazioni rese a privati extra-Ce:** tassazione in Italia se ivi utilizzati²⁵ (art. 7-septies, comma 1, lett. d), del DPR 633/72).

3. Adempimenti

Come abbiamo detto in premessa, per effetto del decreto legislativo del 22 gennaio 2010 la disciplina Iva per i servizi ricevuti oppure resi a soggetti non residenti (Ce oppure extra-Ce) è adesso contenuta soltanto nel DPR 633/72.

La disciplina Iva degli acquisti e delle cessioni intracomunitari di beni, invece, non essendo stata modificata, continuerà a essere contemplata nel D.L. 30 agosto 1993, n. 331.

Per effetto della modifica introdotta nel secondo comma dell'art. 17 del DPR 633/72, tutti gli obblighi relativi a tutte le operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) effettuate nel territorio dello Stato da soggetti esteri nei confronti di soggetti passivi

²⁴ L'emissione, trasmissione e ricezione di segni, segnali, scritti immagini e suoni o informazione di qualsiasi natura, resi tramite filo, radio, cavo o altri mezzi o sistemi elettromagnetici, elettronici, ottici, e similari all'uso predisposti dalla tecnica Si considerano altresì servizi di telecomunicazione la cessione e la concessione di diritti di utilizzazione dei mezzi o sistemi per la predetta emissioni, trasmissioni o ricezioni, la distribuzione di segnali radiotelevisivi, via cavo o satellite, la messa a disposizione di reti in cavo o satellitari, l'autorizzazione all'accesso alle reti informatiche, nonché le altre operazioni accessorie o comunque connesse ai servizi in precedenza indicati, quando le stesse sono considerate parte integrante del servizio in forza delle previsioni contrattuali (D.M. 21.10.2000, n. 366).

²⁵ Vale anche nel caso in cui il servizio sia fornito da un soggetto non residente.

stabiliti nel territorio dello Stato,²⁶ **saranno adempiuti dai cessionari o committenti mediante: il meccanismo dell'inversione contabile** (autofattura)²⁷. Tale regola varrà anche per gli acquisti effettuati dalla repubblica San Marino e dalla Città del Vaticano.

L'obbligo di autofattura scatta anche se l'operazione è non imponibile Iva oppure esente da Iva.

A differenza del passato ove il soggetto estero, che possedeva una S.O. in Italia, si era identificato direttamente in Italia oppure aveva nominato un proprio rappresentante fiscale in Italia, poteva adempiere gli obblighi Iva (in Italia) tramite questi soggetti oppure poteva esso stesso adempierli nel caso d'identificazione diretta; d'ora in poi tali obblighi saranno sempre e solo a carico del committente o cessionario soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato.

Ai sensi del terzo comma dell'art. 17 del DPR 633/72, **nel caso in cui l'operazione rilevante ai fini Iva nel territorio dello Stato** viene effettuata da un soggetto non residente a favore:

- **di soggetti privati consumatori stabiliti nel territorio;**
- **di soggetti passivi Iva e/o privati consumatori non stabiliti nel territorio dello Stato,**

L'Iva verrà assolta dal soggetto non residente obbligatoriamente per il tramite della sua stabile organizzazione presente nel territorio dello Stato, oppure a scelta (ove non esistesse una S.O. in Italia) tramite identificazione diretta oppure tramite rappresentante fiscale²⁸ (primo comma, art. 17 del DPR 633/72).

Per effetto della modifica introdotta all'art. 21 comma 6 del DPR 633/72, d'ora innanzi le operazioni escluse da Iva ai sensi dell'art. 7-bis (cessione di beni) e art. 7-ter (prestazioni di servizi "generici" effettuate nei confronti di soggetti Ce) dovranno sempre essere fatturate anche se escluse da Iva.

²⁶ Si ricorda che tra i soggetti passivi vi rientrano anche gli enti con partita Iva (vedi a pag. 5).

²⁷ Si evidenzia che nonostante non sia previsto nel d.lgs approvato definitivamente dal Governo, nel corso di un incontro di stampa specializzata l'agenzia delle Entrate ha chiarito che sia da considerare regolare l'integrazione delle fatture per gli acquisti intracomunitario dei servizi, tuttavia prima esercitare tale facoltà è bene aspettare almeno l'inserimento della stessa in una circolare dell'Agenzia delle Entrate).

²⁸ Nel caso di effettuazioni di operazioni non imponibili di trasporto ed accessorie ai trasporti, gli adempimenti del rappresentante fiscale sono limitati alla fatturazione.

3.1 Particolarità delle operazioni con soggetti Ce

A differenza del passato, le prestazioni di servizi rese nei confronti di soggetti passivi intracomunitari “non soggette ad imposta” non rileveranno più ai fini del Plafond Iva (art. 8, comma 1, lett.c) del DPR 633/72).

Ai sensi del comma 1 dell’art. 20 del DPR 633/72 le prestazioni di servizi “generici”²⁹ rese nei confronti di soggetti passivi Iva ce, escluse da Iva, non contribuiranno a formare il volume d’affari IVA

Viene sancito l’obbligo della fatturazione dei servizi “ generici”disciplinati dall’art. 7-ter del DPR 633/72 rese nei confronti di soggetti passivi Ce ancorché non soggette ad Iva nel territorio dello Stato³⁰.

Tutte le fatture relative a operazioni intracomunitari (cessione di beni e prestazioni di servizi generici) devono sempre contenere il numero di identificazione del soggetto cessionario o committente Ce³¹.

Con riferimento “agli acquisti di servizi” da parte dei soggetti Ce il committente stabilito nel territorio dello Stato dovrebbe emettere autofattura a meno che non venga concessa anche la possibilità d’integrazione della fattura d’acquisto.³²

L’esigibilità dell’imposta sulle prestazioni di servizi a carattere continuativo di durata superiore all’anno effettuate da soggetti passivi Ce nei confronti di soggetti passivi stabiliti in Italia deve avvenire al termine di ciascun esercizio. Tutto ciò alla condizione che non siano stati effettuati pagamenti di acconti oppure pagamenti parziali durante l’anno. I pagamenti dei corrispettivi comportano infatti anche l’immediata esigibilità dell’imposta (art. 6, comma 3, del DPR 633/72). In tale contesto è Stato opportunamente modificato l’art. 13, comma 2, lett. c) del DPR 633/72, nel senso di prevedere l’applicazione dell’imposta su una base imponibile costituita dall’ammontare complessivo delle spese sostenute nell’anno dal soggetto prestatore nella realizzazione del servizio.

²⁹ Si intende quelle di cui all’art. 7-ter del DPR 633/72.

³⁰ Come risulta dalla relazione ministeriale al decreto legislativo “ *L’emissione della fattura, che viene prevista per finalità di controllo ancorché l’operazione non sia rilevante ai fini iva in Italia, propedeutica all’inserimento dell’operazione nell’elenco riepilogativo Intrastat delle prestazioni di servizi resi in ambito comunitario (...).*”

³¹ Per individuare la posizione iva del soggetto comunitario si ritiene utilizzabile il sistema Vies.

³² VEDI NOTA 27.

In aggiunta l'art. 50, comma 6, del D.L. 331/93 stabilisce che elenchi Intrastat devono anche contenere oltre che cessioni e acquisti beni intracomunitari anche le prestazioni di servizi ricevute oppure resi ai soggetti Ce.

Quest'ultimo adempimento dovrebbe riguardare solo i servizi contemplati nell'art. 7-ter del DPR 633/72 e pertanto solo i "servizi generici" e sempre che siano assoggettati ad imposta nel paese del committente.

Infine all'art. 50 sono stati aggiunti i nuovi commi 6-bis e 6-ter, i quali prevedono che sia emanato un decreto del ministro dell'economia e delle finanze che fissi le modalità e i termini per la presentazione degli elenchi nonché un provvedimento dell'Agenzia delle Dogane, adottato di concerto con il direttore dell'Agenzia delle entrate e d'Intesa con l'Istituto di Statistica, con il quale si approvano i modelli e le relative istruzioni applicative, le caratteristiche tecniche per la relativa trasmissione telematica, nonché le procedure ed i termini³³ di invio dei dati allo stesso Istituto nazionale di Statistica.

Ad oggi manca tale decreto e non risultano chiarimenti in proposito; si è verificata una proroga alla trasmissione telematica dei modelli Intrastat che dovrebbe avvenire a partire dal mese aprile.

3.2 Particolari adempimenti per gli enti non commerciali

Gli enti non commerciali soggetti passivi Iva,³⁴ relativamente alle operazioni di acquisto di beni e servizi realizzate nello svolgimento della loro attività istituzionale per le quali hanno emesso autofattura ai sensi dell'art. 17 del DPR 633/72, devono assolvere gli obblighi di registrazione, dichiarazione e versamento secondo le modalità e termini previsti per gli acquisti intracomunitari degli enti non commerciali non soggetti passivi Iva di cui all'art. 47, comma 3, e art. 49 del D.L. 331/93. In particolare, devono registrare le fatture in apposito registro e devono presentare una dichiarazione telematica mensile per tutti gli acquisti registrati nel mese precedente per i quali è dovuta l'imposta.

Per le autofatture emesse in relazione agli acquisti effettuati nell'ambito dell'eventuale attività commerciale, gli enti dovranno eseguire gli adempimenti in maniera ordinaria.

³³ Secondo quanto risulta dalla Direttiva Ce, la periodicità dovrebbe essere: trimestrale fino a 50.000 Euro di acquisti e cessioni intracomunitari; oltre i 50.000 l'obbligo dovrebbe diventare mensile.

³⁴ Vedi pag 6.

4. Rimborsi Iva

La disciplina del rimborso Iva per i non residenti ha subito delle modifiche dalla Legge Comunitaria 2008, dal D.L. 25 settembre 2009, n.135 e non ultimo dal D.Lgs approvato dal Governo definitivamente il 22 gennaio 2010 che recepisce la Direttiva 2008/9/Ce del 12 novembre 2009.

Il D.lgs di cui sopra ha recepito la Direttiva 2008/9/Ce (che ha modificato la modalità per il rimborso Iva nei confronti di soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso ma in un altro Stato membro, al fine di consentire ai predetti soggetti di ottenere il rimborso entro termini ragionevoli, nel rispetto del principio della neutralità dell'Iva).

Pertanto, secondo quanto risulta dalla relazione al D.Lgs, si è provveduto ad introdurre l'art. 38-*bis* 1 in materia di rimborsi a soggetti passivi stabiliti in Italia dell'Iva assolta in altri Stati membri, mentre l'art. 38-*ter* relativo alla procedura di rimborso Iva per i soggetti non residenti è stato scisso in:

- esecuzione dei rimborsi Iva a soggetti non residenti stabiliti in un altro Stato membro della Comunità (art. 38-*bis*2 del DPR 633/72);
- esecuzione dei rimborsi Iva a soggetti non residenti stabiliti in Stati non appartenenti alla Comunità (art. 38-*ter* del DPR 633/72).

L'art. 38-*bis*1 del DPR 633/72 disciplina il rimborso dell'Iva assolta in altri Stati della Comunità da soggetti passivi italiani, che dovrà avvenire tramite un apposito portale elettronico, presentando apposita istanza all'Agenzia delle Entrate, la quale verifica la sussistenza dei requisiti³⁵ prima dell'inoltro alla Stato comunitario che dovrà eseguire il rimborso; nel caso della mancanza dei requisiti comunica al contribuente il mancato inoltro. Il contribuente potrà presentare ricorso contro il mancato inoltro di riferimento.

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate verranno identificati:

- Ufficio competente;

³⁵ I requisiti sono i seguenti:

- Che il soggetto richiedente svolga un'attività d'impresa o di arte o professione;
- Non abbia effettuato unicamente operazioni esenti o operazioni che non danno diritto alla detrazione;
- Non rientri nel regime dei minimi o nel regime speciale dei produttori agricoli.

- Modalità e termini procedurali.

L'art. 38-bis2 del DPR 633/72 disciplina il rimborso dell'imposta a soggetti stabiliti in altro Stato membro della Comunità, che dovrà avvenire per via elettronica tramite lo Stato membro in cui il soggetto è stabilito; perché ciò avvenga i requisiti richiesti sono che:

- Nello Stato membro in cui il soggetto è stabilito effettui, anche in parte, operazioni che danno il diritto alla detrazione dell'imposta;
- Non abbia una stabile organizzazione in Italia;
- Non abbia effettuato in Italia operazioni diverse da quelle soggette al *reverse charge*, alle operazioni non imponibili di trasporto o accessorie ai trasporti.

L'ammontare complessivo della richiesta di rimborso non potrà essere inferiore a 400 Euro per il rimborso infrannuale e 50 Euro per la richiesta di rimborso annuale.

La tempistica della procedura viene ad essere di 4 mesi prorogabili fino a 8 mesi nel caso di richieste aggiuntive.

Il rimborso dovrà essere eseguito entro i 10 giorni lavorativi successivi alla scadenza dei quattro mesi dalla ricezione della richiesta di rimborso oppure entro i 10 giorni del maggior termine stabilito nel caso di richieste aggiuntive.

A partire dall'11° giorno maturano degli interessi nella misura stabilita per i rimborsi interni.

Il rimborso verrà eseguito nel territorio dello Stato oppure nello Stato Ce in cui la richiesta di rimborso viene inoltrata.

In caso di indebita richiesta, verrà irrogata la sanzione che va dal 100% al 200% delle somme indebitamente rimborsate, oltre agli interessi sulle somme indebitamente rimborsate.

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate verranno identificati:

- Ufficio competente;
- Modalità e termini procedurali..

L'art. 38-ter del DPR 633/72 disciplina il rimborso dell'imposta a soggetti stabiliti in Stati non appartenenti alla Comunità, che dovrà avvenire tramite un canale elettronico e solo a condizione di reciprocità, ossia solo nei confronti di operatori

economici stabiliti nei Paesi che riconoscono ai soggetti passivi italiani un analogo diritto al rimborso dell'imposta applicata localmente.³⁶

I requisiti richiesti sono che:

- Il soggetto richiedente eserciti un'attività d'impresa, arte e professione;
- Non abbia una Stabile Organizzazione in Italia;
- Non abbia effettuato in Italia operazioni diverse da quelle soggette al *reverse charge*, alle operazioni non imponibili di trasporto o accessorie ai trasporti.

La tempistica va da un minimo di 6 mesi ad un massimo di 8 nel caso di richieste aggiuntive.

Il rimborso dovrà essere eseguito entro i 10 giorni lavorativi successivi alla scadenza dei sei mesi dalla ricezione della richiesta di rimborso oppure entro i 10 giorni del maggior termine stabilito nel caso di richieste aggiuntive.

A partire dall'11° giorno maturano degli interessi nella misura stabilita per i rimborsi interni.

In caso di indebita richiesta, viene irrogata la sanzione che va dal 200% al 400% delle somme indebitamente rimborsate, sono naturalmente dovuti anche gli interessi.

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate verranno identificati:

- Ufficio competente;
- Modalità e termini procedurali.

³⁶ Attualmente solo la Svizzera e la Norvegia.



D.LGS. IVA APPROVATO DAL
GOVERNO IN DATA 22 GENNAIO 2010 E
IN ATTESA DI PUBBLICAZIONE IN
GAZZETTA UFFICIALE.

Questa circolare contiene indicazioni generali sugli argomenti trattati, che non sono da considerare esaustive o sufficienti, al fine di adottare decisioni e, in nessun caso, potrà essere considerata consulenza. Simonelli & Associati non risponde di eventuali danni derivanti da decisioni adottate o non adottate utilizzando la presente circolare.

© 2010 – Simonelli & Associati, tutti i diritti riservati

www.simonelliassociati.it