

CIRCOLARE N.1 2010

LE NUOVE REGOLE IVA SULLA TASSAZIONE DEI SERVIZI NEI RAPPORTI CON L'ESTERO : LA DIRETTIVA 8/08

Con la presente, si intende dare un'informativa di massima sulla nuova normativa che dal 1° gennaio 2010 detta le nuove regole introdotte dalla Direttiva n.8/08 (c.d. "Direttiva Servizi") in tema di territorialità delle prestazioni di servizi nei rapporti con l'estero.

La normativa in argomento molto complessa sarà probabilmente soggetta, in questo primo periodo di applicazione, a interpretazioni ed integrazioni e pertanto si precisa che il contenuto della presente è stato elaborato sulla base della normativa e delle interpretazioni fornite dalle maggiori riviste del settore.

Si applicano dal 1° gennaio 2010 le nuove regole introdotte dalla Direttiva n.8/08 (c.d. "Direttiva Servizi") in tema di territorialità delle prestazioni di servizi nei rapporti con l'estero.

L'Agenzia delle Entrate, con la **C.M. n.58/E del 31 dicembre 2009**, in attesa dell'approvazione del provvedimento definitivo, ha fornito chiarimenti sui contenuti della nuova disciplina.

Come evidenziato nel citato documento di prassi, le nuove regole generali contenute nella Direttiva n.8/2008, da ritenersi già applicabili nell'ordinamento nazionale, possono essere sintetizzate nei seguenti punti:

- 1) viene modificata la regola generale del luogo di tassazione dei servizi nei rapporti tra soggetti passivi (c.d. B2B, *Business to Business*): si passa dal criterio della tassazione nel Paese di stabilimento del prestatore al criterio di tassazione nel Paese di stabilimento del cliente/committente;
- 2) viene confermata la regola generale di tassazione nel Paese del prestatore per le prestazioni rese a privati consumatori (c.d. rapporti B2C, *Business to Consumer*): si mantiene come regola generale quella della tassazione nel Paese del prestatore;
- 3) vengono confermate talune deroghe già esistenti (che comportano l'applicazione degli stessi criteri di tassazione a prescindere dalla natura soggettiva del cliente/committente e, quindi, sia per le prestazioni rese a soggetti passivi che a privati consumatori). Esse riguardano:
 - ▶ le prestazioni di servizi relativi ad immobili;
 - ▶ le prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili;
 - ▶ le prestazioni di trasporto passeggeri;
- 4) viene ampliata la definizione di soggetto passivo ai fini della individuazione

della territorialità dei servizi. Vengono così considerati tali anche:

- ▶ **gli enti non commerciali** che svolgono anche attività commerciale, per le operazioni riguardanti **l'attività istituzionale (come IRVV)**;
- ▶ gli enti non commerciali che non svolgono alcuna attività commerciale, ma che si sono identificati ai fini Iva, obbligatoriamente per aver effettuato acquisti di beni da Paesi UE per un ammontare superiore ad €10.000 o facoltativamente per acquisto sotto tale soglia;

Va segnalato che la soggettività passiva di questi soggetti rileva solo ai fini della individuazione della territorialità e, pertanto, tali enti non potranno esercitare il diritto alla detrazione per gli acquisti effettuati al di fuori dell'attività commerciale;

Si riportano di seguito, in forma di rappresentazione schematica, le varie casistiche con la relativa disciplina in vigore dal 1° gennaio 2010 e con il riferimento alle norme della Direttiva 2006/112/CE (Direttiva Iva), così come modificate dalla “Direttiva Servizi”.

Nella considerazione che molte fattispecie, soprattutto relative ai rapporti B2B, hanno modificato il loro trattamento rispetto a quello applicato fino al 31.12.09, la C.M. n.58/E/09 fornisce una elencazione di prestazioni alle quali torna applicabile la nuova regola di tassazione nel Paese in cui è stabilito il cliente/committente.

PRESTAZIONI RILEVANTI IN ITALIA SE RESE A COMMITTENTI NAZIONALI SOGGETTI PASSIVI (RAPPORTI B2B)

- ▶ i servizi già definiti come generici, ivi compresi quelli complessi e indifferenziati, non individuati (a tutto il 2009) in altre categorie;
- ▶ le prestazioni di trasporto di beni, comprendendo in tale ambito i trasporti nazionali, quelli intracomunitari e quelli internazionali;
- ▶ le prestazioni rese in attività accessorie ai trasporti di beni (carico, scarico e trasbordo merci);
- ▶ le prestazioni di qualsiasi genere su beni mobili materiali, ovunque rese, ed indipendentemente dall'uscita fisica dei beni, al termine della prestazione, dallo Stato in cui la stessa viene eseguita, in particolar modo nel caso di prestazione resa in altro Stato comunitario;
- ▶ le prestazioni di intermediazione, ovunque eseguite;
- ▶ le locazioni a “lungo termine” di mezzi di trasporto;
- ▶ le seguenti prestazioni di servizi, già disciplinate dall'art.7, co.4, lett.d) del DPR n.633/72, indipendentemente da dove siano materialmente utilizzate:
 - prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto;
 - prestazioni di servizi relative a cessioni di diritti immateriali *redevances*, *royalties*, diritti di autore, e simili;
 - prestazioni pubblicitarie;

- prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale, comprese quelle di formazione e di addestramento del personale;
- prestazioni di elaborazione e fornitura di dati e simili;
- prestazioni di interpreti e traduttori;
- prestazioni di servizi di telecomunicazione, di radiodiffusione e di televisione;
- prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici;
- prestazioni relative ad operazioni bancarie, finanziarie e assicurative;
- prestazioni relative a prestiti di personale;

- concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, servizio di trasporto o di trasmissione mediante gli stessi e fornitura di altri servizi direttamente collegati;
- cessioni di contratti relativi alle prestazioni di sportivi professionisti.

Al contrario, se tali prestazioni di servizi sono rese a committenti soggetti passivi stabiliti in altri Stati comunitari o in Stati extracomunitari, dovranno essere considerate dal prestatore nazionale fuori dal campo di applicazione dell'Iva per carenza del requisito territoriale.

Deroghe previste sia per rapporti B2B che per rapporti B2C

➔ Sono rilevanti in Italia a prescindere dalla qualifica soggettiva del committente

Conferma di deroghe già in vigore in passato

Fattispecie	Criterio	Direttiva Iva
▶ le prestazioni di servizi relative a beni immobili, incluse le prestazioni di periti e di agenti immobiliari, ▶ la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, quali campi di vacanza o terreni attrezzati per il campeggio, ▶ la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili ▶ le prestazioni tendenti a preparare o coordinare l'esecuzione dei lavori edili, come ad esempio le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza	Tali prestazioni sono rilevanti in Italia quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato	art.47 Direttiva 2006/112/CE
▶ le prestazioni di servizi relative ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, <u>quali fiere ed esposizioni, ivi compresi i servizi prestati dagli organizzatori di dette attività,</u> ▶ le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti	Tali prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le medesime attività sono ivi materialmente svolte	art.53 Direttiva 2006/112/CE

Modalità di assolvimento dell'Iva sulle prestazioni di servizi

Quando una determinata prestazione di servizi è territorialmente rilevante in Italia, se resa da un prestatore non residente (comunitario o extracomunitario), l'art.196 della Direttiva Iva prevede che sia il committente soggetto passivo nazionale ad assolvere l'imposta e ad osservare gli obblighi di fatturazione.

La modalità con la quale il committente soggetto passivo nazionale sarà tenuto ad assolvere l'imposta è il *reverse charge* o inversione contabile mediante **emissione di autofattura** da parte dello stesso committente.

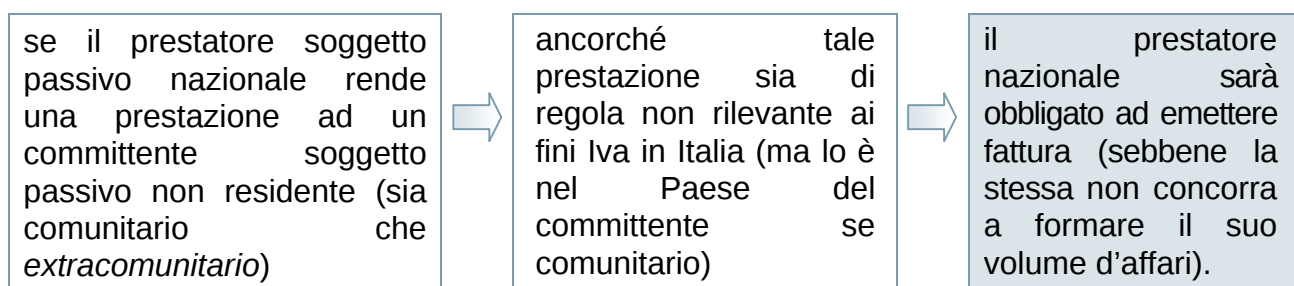
Osservo che tale modalità, ancorché analoga agli effetti pratici, è differente rispetto a quella che prevede l'integrazione della fattura ricevuta così come accade per gli acquisti intracomunitari di beni.

Tuttavia, se il prestatore non residente possiede in Italia una stabile organizzazione per il cui tramite effettua e riceve operazioni, gli obblighi di fatturazione e assolvimento dell'imposta graveranno sulla stabile organizzazione (ricordo che per effetto della modifica apportata dall'art.11 del D.L. n.135/99 il soggetto non residente che possiede una stabile organizzazione non può più identificarsi direttamente né nominare un rappresentante fiscale).

Se il committente non è un soggetto passivo ai fini Iva (ad es. un privato), in relazione alle prestazioni rese da un soggetto non residente, quest'ultimo dovrà necessariamente identificarsi direttamente o nominare un rappresentante fiscale in Italia. Allo stesso modo, se una prestazione effettuata tra soggetti non residenti privi di stabile organizzazione è rilevante in Italia, il prestatore non residente dovrà identificarsi direttamente o nominare un rappresentante fiscale in Italia.

Monitoraggio delle prestazioni intracomunitarie di servizi

Si osserva, infine, che:

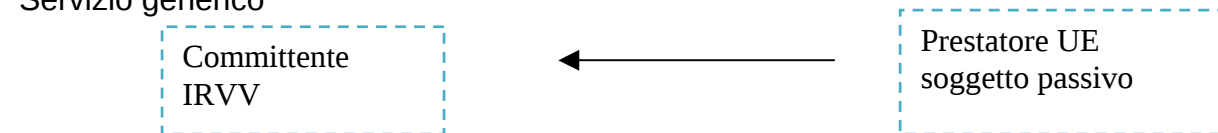


Tale obbligo è legato alla necessità di poter verificare, anche in relazione alle prestazioni di servizi, il corretto assolvimento dell'Iva negli scambi comunitari. Tale esigenza di monitoraggio ha portato all'introduzione dell'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi (modelli Intrastat) anche relativamente alle prestazioni di servizi.

Di seguito si riportano degli esempi semplificativi delle operazioni economiche con i relativi adempimenti (esempi IRVV attività commerciale alle stregua di un soggetto passivo ordinario):

1)

Servizio generico

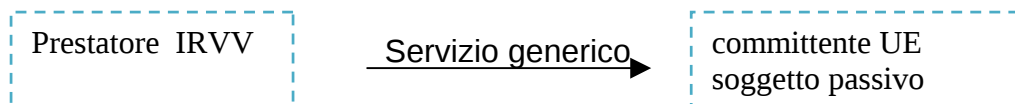


IRVV :

- riceve fattura con indicazione "fuori campo iva" ;
- provvederà all'emissione in unico esemplare di autofattura che oltre agli elementi della fattura dovrà riportare:
 - numero di partita iva del committente (IRVV);
 - l'indicazione della norma nazionale che consente l'inversione contabile, art. 17 c.2 D.P.R 633 del 1972;
 - data di emissione dell'autofattura;
 - numerazione progressiva dell'autofattura;

- numerazione progressiva delle fatture di acquisto;
 - descrizione della prestazione ottenuta;
 - imponibile: pari all'importo dovuto per il servizio;
 - l'iva dovuta, con l'indicazione del titolo di applicabilità dell'imposta sulla base della normativa interna;
 - entro 15 gg. dall'emissione l'autofattura dovrà essere registrata nel registro iva delle fatture emesse (indicando l'iva a debito) e sul registro iva acquisti (indicando l'iva a credito);
- la prestazione di servizi ricevuta dovrà essere riportata nel modello Intrastat che dovrà essere trasmesso telematicamente con le nuove periodicità.

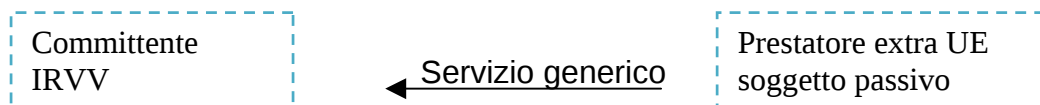
2)



IRVV:

- emette fattura riportando il titolo di esclusione iva: art. 7- ter D.P.R 633/72;
- riporta il numero di partita iva del committente comunitario;
- verifica lo status di soggetto passivo iva nello stato membro attraverso il sistema VIES o con certificazione dell'autorità fiscale estera;
- registra la fattura nel registro iva delle fatture emesse nei termini ordinari;
- la prestazione di servizi erogata dovrà essere riportata nel modello Intrastat che dovrà essere trasmesso telematicamente con le nuove periodicità.

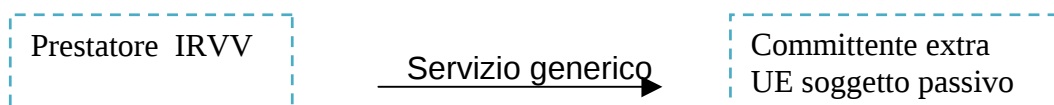
3)



IRVV:

- riceve una nota non rilevante ai fini iva ;
- emette autofattura analogamente al sub 1);

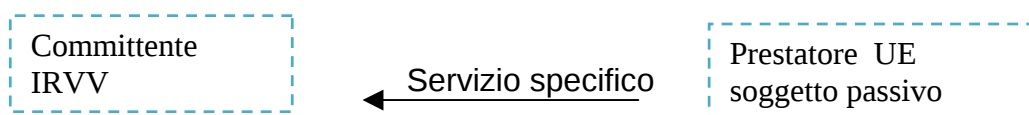
4)



IRVV:

- emette fattura riportando il titolo di esclusione iva: art. 7- ter D.P.R 633/72;
- riporta il numero identificativo equivalente alla partita iva attribuito dal paese di stabilimento del committente extra UE;
- verifica lo status di soggetto passivo del committente (che deve svolgere un'attività economica non occasionale) attraverso un certificato emesso dall'autorità fiscale del suo paese o attraverso elementi idonei riportati nell'ordinativo che permettano di avere una conferma indiretta dell'esercizio di una attività economica (avere un numero identificativo simile alla P.IVA, l'indicazione dell'indirizzo dell'attività, ecc).

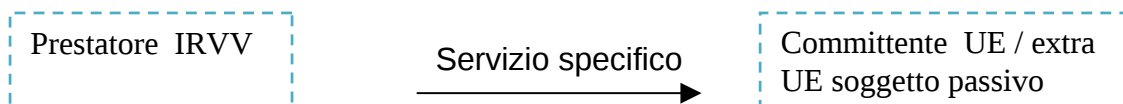
5) Esempio fatturazione passiva: attività di organizzazione fiere ed esposizioni e prestazioni accessorie;



IRVV:

- riceve Fattura già assoggettata ad iva (l'operazione si considera effettuata nel luogo in cui le attività sono materialmente svolte art. 7-quinquies);
- effettua la registrazione con iva indetraibile;
- richiede il rimborso dell'iva pagata e ciò sulla base delle nuove regole stabilite;
- trasmette telematicamente il relativo Mod. Intrastat .

6) Esempio fatturazione attiva: partecipazione fiere;



dalla nuova formulazione dell'art. 7-quinquies D.P.R 633 del 1972 la territorialità delle prestazioni di servizi relativi a fiere ed esposizioni nonché le relative attività di organizzazione ed attività accessorie sono rilevanti nel luogo in cui sono materialmente svolte. La fattura dovrà essere emessa ai sensi del citato articolo con esigibilità dell'iva nello Stato in cui sono svolte le predette attività.

In relazione al nuovo obbligo generalizzato dell'emissione dell'autofattura ai sensi dell'art. 17 c. 2 si riportano le seguenti osservazioni:

- l'emissione dell'autofattura, conseguente alla qualificazione territoriale dell'operazione nello Stato, comporta la necessità di qualificarla secondo la normativa interna con la conseguenza che l'operazione potrà essere definita sia imponibile, sia non imponibile, sia esente;
- la registrazione dell'autofattura sia nel registro iva delle fatture emesse che nel registro degli acquisti determina generalmente la neutralità dell'imposta, ma essa dovrà scontare comunque i limiti soggettivi e oggettivi dell'art. 19 e seguenti del DPR 633/72 con la conseguenza che l'iva a credito potrà essere totalmente (attività istituzionale) o parzialmente indetraibile;
- il momento dell'emissione dell'autofattura è il momento del pagamento del servizio;

Variazione dal 2011: Eccezioni alla regola generale – Servizi culturali, artistici, sportivi, fiere ecc . e servizi connessi

- Dal 1° gennaio 2010, il luogo delle prestazioni:
- di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, comprese le fiere e le esposizioni;
- di servizi resi dall'organizzatore di tali attività; nonché
- di servizi accessori ai precedenti

è il luogo in cui tali attività si svolgono materialmente.

- Dal 1° gennaio 2010, la medesima regola è applicabile ai servizi per l'accesso alle manifestazioni di cui sopra, nonché alle relative prestazioni accessorie.
- **Dal 1° gennaio 2011:**
- tutti i servizi di cui sopra, se resi a privati consumatori;
- nonché i servizi d'accesso e loro prestazioni accessorie, se resi a soggetti passivi
- continueranno a soggiacere alla regola del luogo di materiale svolgimento.
- Dalla medesima data, se rese a soggetto passivo, il luogo delle prestazioni:
- di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, comprese le fiere e le esposizioni;
- di servizi resi dall'organizzatore di tali attività; nonché
- di servizi accessori ai precedenti
- sarà invece, secondo la regola generale, quello in cui è stabilito il committente

Palermo, li 24/11/2010