

CIRCOLARE N. 58/E



Roma, 31 dicembre 2009

OGGETTO: *Disciplina IVA del luogo di prestazione dei servizi – Direttiva n. 2008/8/CE del Consiglio del 12 febbraio 2008*

INDICE

Premessa	3
1. Le nuove regole sul luogo di prestazione dei servizi	6
2. Deroghe ai principi generali di territorialità	9
2.1 Deroghe previste sia per i rapporti B2B che per i rapporti B2C	9
2.1.1 <i>Deroghe già vigenti</i>	10
2.1.2 <i>Nuove fattispecie derogatorie</i>	10
2.2 Deroghe previste esclusivamente per i rapporti B2C	12
3. Obblighi dei contribuenti.....	14

PREMESSA

La Direttiva n. 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008 (di seguito Direttiva Servizi) ha apportato rilevanti modifiche alla Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006 (di seguito Direttiva IVA), per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi. Le nuove regole, che incidono profondamente sulla territorialità delle prestazioni di servizi ai fini IVA, individuando lo Stato in cui una determinata prestazione di servizi deve essere assoggettata ad imposta, si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2010.

Le principali novità introdotte possono essere così sintetizzate:

1. modifica della regola generale del luogo di tassazione dei servizi resi a soggetti passivi, per i quali si passa dal criterio della tassazione nel Paese di stabilimento del prestatore al criterio di tassazione nel Paese di stabilimento del cliente. Al contrario, per le prestazioni rese a privati consumatori si conferma, come regola generale, quella della tassazione nel Paese del prestatore;
2. conferma di talune deroghe già esistenti (che comportano l'applicazione degli stessi criteri di tassazione sia per le prestazioni rese a soggetti passivi, che a privati consumatori) concernenti
 - a. le prestazioni di servizi relativi ad immobili,
 - b. le prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili
 - c. le prestazioni di trasporto passeggeri;
3. introduzione di nuove deroghe sia per le prestazioni rese a soggetti passivi che a privati consumatori, con riferimento alle prestazioni di ristorazione e catering, nonché alla locazione a breve termine dei mezzi di trasporto;

4. conservazione di talune deroghe vigenti, limitatamente ai servizi resi a privati consumatori, relative a prestazioni di servizi:
 - a. di intermediazione,
 - b. di trasporto di beni,
 - c. relative a beni mobili materiali,
 - d. di telecomunicazione, teleradiodiffusione e servizi resi tramite mezzi elettronici;
5. introduzione di una regola particolare per la locazione a lungo termine di mezzi di trasporto, resa a privati consumatori;
6. ampliamento della definizione di soggetto passivo ai fini della individuazione della territorialità dei servizi, che comporta che siano considerati tali anche
 - a. gli enti non commerciali (individuati nel diritto interno dall'articolo 4, quarto comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633) anche quando agiscono nell'ambito dell'attività istituzionale,
 - b. gli enti che non svolgono alcuna attività commerciale, ma che risultano già identificati ai fini IVA;
7. generalizzazione del principio in base al quale il committente nazionale soggetto passivo provvede agli obblighi contabili e di assolvimento dell'imposta per le prestazioni di servizio a lui rese da un soggetto passivo non stabilito e territorialmente rilevanti in Italia.

Va, inoltre, rilevato che l'articolo 7 della Direttiva Servizi prevede che gli Stati membri adottino i necessari strumenti per conformarsi alle regole sopra descritte a partire dal 1° gennaio 2010.

Al riguardo, occorre anche tener conto che il Consiglio dei Ministri in data 12 novembre 2009 ha proceduto all'esame preliminare del Decreto Legislativo concernente la "Attuazione delle direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE che

modificano la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro, nonché il sistema comune dell'IVA per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie". Su tale provvedimento, peraltro, relativamente alle regole generali di tassazione dei servizi, le competenti commissioni della Camera e del Senato non hanno formulato osservazioni particolari.

Ciò stante, considerato che alcune delle disposizioni contenute nella Direttiva Servizi risultano sufficientemente dettagliate e tali da consentirne la diretta applicazione almeno per ciò che riguarda le regole generali, nelle more dell'adozione del formale provvedimento di recepimento delle norme comunitarie nell'ordinamento interno, si forniscono di seguito istruzioni operative di massima, sulla base delle norme contenute nella ripetuta direttiva che appaiono oggettivamente suscettibili di immediata applicazione. Ciò allo scopo di evitare che si verificino fenomeni di doppia tassazione o di detassazione in contrasto con i dettami dell'IVA e con un coerente funzionamento del mercato interno, che potrebbero emergere qualora dal 1° gennaio 2010 in Italia si continuassero ad applicare le previgenti norme.

Si ritiene opportuno, infine, precisare che le norme comunitarie oggetto delle presenti istruzioni costituiscono di fatto un superamento delle vigenti disposizioni nazionali, contenute nel DPR n. 633 del 1972, con particolare riferimento all'articolo 7 e 17, nonché nell'articolo 40, commi 4-bis, 5 e 6 del DL n. 331 del 1993, che risultano incompatibili con le nuove regole dettate dalla Direttiva Servizi.

La scrivente si riserva, comunque, di fornire ulteriori più dettagliati chiarimenti in materia dopo l'introduzione, nell'ordinamento nazionale, delle disposizioni di recepimento della direttiva servizi.

Per una più agevole lettura si fa presente che nel prosieguo si farà riferimento agli articoli della Direttiva IVA (direttiva 2006/112/CE), come emendati dalla Direttiva 2008/8/CE.

1. LE NUOVE REGOLE SUL LUOGO DI PRESTAZIONE DEI SERVIZI

Come anticipato in premessa, la Direttiva Servizi ha modificato le regole relative al luogo delle prestazioni di servizi rese ai soggetti passivi, rendendo di norma tali servizi tassabili nello Stato membro in cui è stabilito il destinatario.

A decorrere dal 1° gennaio 2010, infatti, le prestazioni di servizi cosiddette generiche, per le quali, cioè, non sono previste specifiche deroghe ai criteri di territorialità, rese a soggetti passivi (comunemente detti rapporti *Business to Business* o B2B) si considerano territorialmente rilevanti nel territorio dello Stato se rese a soggetti passivi stabiliti in Italia (c.d. criterio del *luogo del committente* previsto dall'articolo 44 della Direttiva IVA).

Va, tuttavia, considerato che sulla base degli articoli 43 e 44 della Direttiva IVA, ai fini della tassazione delle prestazioni di servizio si considerano sempre soggetti passivi:

- i soggetti che esercitano attività di impresa, arte o professione, per le prestazioni ricevute in relazione a tali attività;
- i soggetti passivi che effettuano, accanto ad operazioni soggette all'imposta, anche operazioni non rientranti nell'ambito del campo applicativo del tributo ai sensi dell'articolo 2 della Direttiva 2006/112/CE. In relazione alla disciplina nazionale, rientrano in tale categoria gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, anche

quando agiscono al di fuori della sfera delle attività commerciali o agricole;

- gli enti non soggetti passivi che sono già identificati ai fini del tributo. Con riferimento alle disposizioni nazionali, rientrano in questo ambito gli enti che, avendo realizzato nel corso dell'anno solare precedente, ovvero nel corso dell'anno, acquisti di beni provenienti da un altro Stato membro per un ammontare superiore a 10.000 euro, sono stati obbligati a chiedere l'attribuzione di un numero di partita IVA, allo scopo di assoggettare ad IVA in Italia tali acquisti intracomunitari (come previsto dall'articolo 38 del D.L. n. 331 del 1993 convertito dalla legge n. 427 del 1993). Sono, altresì, considerati soggetti passivi gli stessi enti che anche al di sotto di tale soglia hanno optato per l'applicazione dell'imposta in Italia sugli acquisti intracomunitari e che a tale motivo dispongono di un numero di partita IVA (articolo 38, comma 6, del D.L. citato). Il fatto stesso di possedere tale numero identificativo, anche se non attribuisce la qualifica di soggetto passivo in senso proprio, fa sì che non debba più distinguersi se il committente ha ricevuto una determinata prestazione nell'ambito della propria attività istituzionale o economica in quanto la tassazione avviene comunque in Italia. E' bene precisare che nei casi predetti tali soggetti, benché assimilati agli operatori economici ai fini della territorialità del tributo, non potranno esercitare il diritto a detrazione in quanto trattasi comunque di acquisti effettuati al di fuori dell'esercizio di attività commerciale.

Di contro, i servizi generici prestati a persone che non sono soggetti passivi o prestati a soggetti passivi per il proprio uso personale o per quello dei propri dipendenti (comunemente detti rapporti *Business to Consumer* o B2C), continuano ad essere assoggettati ad imposizione nel territorio dello Stato se forniti da soggetti

passivi stabiliti in Italia (c.d. criterio del *luogo del prestatore* previsto dall'articolo 45 della Direttiva IVA).

Per meglio comprendere l'ambito oggettivo delle nuove disposizioni, si ritiene opportuno fornire una elencazione delle fattispecie che dal 1° gennaio 2010 devono considerarsi tassabili in relazione alla regola del committente, tenuto conto dei profili di diversità che presentano rispetto alle regole vigenti fino al 31 dicembre 2009. A tal fine si precisa che devono considerarsi territorialmente rilevanti in Italia se resi a soggetti passivi (nei sensi sopra detti) stabiliti in Italia e come tali rientranti nell'ambito applicativo dell'IVA:

- 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 (diverse da quelle a breve termine di cui si dirà più avanti) di mezzi di trasporto;
- le seguenti prestazioni di servizi, già disciplinate dall'articolo 7, quarto comma, lett. d) del DPR n. 633 del 1972, 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.

E' evidente, che le suddette prestazioni, qualora siano rese a soggetti passivi stabiliti in altri Stati comunitari o in Stati extracomunitari, sono da considerare fuori del campo di applicazione dell'IVA, per carenza del requisito territoriale.

2. DEROGHE AI PRINCIPI GENERALI DI TERRITORIALITÀ.

In deroga ai principi generali enunciati nel precedente paragrafo, la Direttiva Servizi ha introdotto particolari criteri derogatori per alcune categorie di prestazioni, come di seguito descritto.

2.1 Deroghe previste sia per i rapporti B2B che per i rapporti B2C

Si considerano effettuate nel territorio dello Stato, indipendentemente dalla qualifica soggettiva del committente. Al riguardo, come sopra detto, appare

opportuno distinguere le fattispecie per le quali già opera una analoga deroga (e per le quali vanno riconfermati sia le norme vigenti, che la relativa prassi) e quelle fattispecie derogatorie che si presentano come novità.

2.1.1 Deroghe già vigenti

Trattasi delle fattispecie disciplinate dall'art. 7, quarto comma, lettere a) e c), nonché di talune contenute nella lettera b):

a) 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 e 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. Queste prestazioni si considerano rilevanti in Italia quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato (articolo 47 della Direttiva IVA);

b) prestazioni di trasporto passeggeri rilevanti in Italia in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato (articolo 48 della Direttiva IVA);

c) prestazioni di servizi relative ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, quali fiere ed esposizioni, ivi compresi i servizi prestati dagli organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti: si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le medesime attività sono ivi materialmente svolte (articolo 53 della Direttiva IVA).

2.1.2 Nuove fattispecie derogatorie

Le seguenti prestazioni non hanno fino al 31 dicembre 2009 una propria qualificazione e sono considerate territorialmente rilevanti, in linea di massima, nel Paese in cui è stabilito il prestatore. Le modifiche introdotte dalla Direttiva Servizi

hanno lo scopo di attribuire rilievo al luogo in cui il servizio può considerarsi realmente consumato. Trattasi in particolare di:

a) prestazioni di servizi di ristorazione e di *catering* diverse da quelle di cui alla successiva lettera b): si considerano tassabili in Italia quando sono materialmente eseguite nel territorio dello Stato (articolo 55 della Direttiva IVA);

b) prestazioni di ristorazione e di *catering* materialmente rese a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità: si considerano soggette all'imposta in Italia se il luogo di partenza del trasporto è situato nel territorio dello Stato (articolo 57 della Direttiva IVA). Occorre precisare che, come specificato dallo stesso articolo 57 della Direttiva IVA, «si considera *parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità* la parte di trasporto effettuata senza scalo fuori della Comunità tra il luogo di partenza e il luogo di arrivo del trasporto di passeggeri». «*Luogo di partenza di un trasporto di passeggeri* è il primo punto di imbarco di passeggeri previsto nella Comunità, eventualmente dopo uno scalo fuori della Comunità». «*Luogo di arrivo di un trasporto di 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 come un trasporto distinto». Si ritiene opportuno sottolineare che, qualora la prestazione di ristorazione e catering sia resa nel corso di un trasporto non intracomunitario, l'operazione si considererà territorialmente rilevante secondo la regola enunciata nella precedente lettera a), per cui sarà rilevante in Italia se materialmente eseguita nel territorio (acque nazionali o spazio aereo nazionale) dello Stato;

c) prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto: si considerano territorialmente rilevanti in Italia quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato (articolo 56 della Direttiva IVA). Il predetto articolo 56 precisa,

altresi, che «per *noleggio a breve termine* si intende il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto durante un periodo non superiore a trenta giorni e, per quanto riguarda i natanti, non superiore a novanta giorni».

2.2 Deroghe previste esclusivamente per i rapporti B2C

In deroga al principio generale di cui all'articolo 45 della Direttiva IVA (tassazione nel Paese di stabilimento del prestatore), si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese a committenti non soggetti passivi:

a) le prestazioni di intermediazione in nome e per conto del cliente, quando le operazioni oggetto dell'intermediazione si considerano effettuate nel territorio dello Stato (articolo 46 della Direttiva IVA), previsione già contenuta nell'art. 7, quarto comma, lett. f-quinquies), del DPR n. 633 del 1972;

b) le prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario, in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato (articolo 49 della Direttiva IVA), previsione già contenuta nell'art. 7, quarto comma, lett. c), del DPR n. 633 del 1972;

c) le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni, quando il luogo di partenza è situato nel territorio dello Stato (articolo 50 della Direttiva IVA), previsione già contenuta nell'art. 40, comma 5, del DL n. 331 del 1993;

d) le prestazioni di lavorazione, nonché le perizie, relative a beni mobili materiali e le operazioni rese in attività accessorie ai trasporti, quali quelle di carico, scarico, movimentazione e simili, quando sono materialmente eseguite nel territorio dello Stato (articolo 54 della Direttiva IVA), previsione già contenuta nell'art. 7, quarto comma, lett. b), del DPR n. 633 del 1972;

e) le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici da soggetti stabiliti al di fuori del territorio della Comunità, quando il committente è stabilito,

domiciliato o abitualmente residente nel territorio dello Stato (articolo 58 della Direttiva IVA), previsione già contenuta nell'art. 7, quarto comma, lett. f-ter), del DPR n. 633 del 1972;

f) le prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, rese da soggetti stabiliti al di fuori del territorio della Comunità quando il committente è stabilito, domiciliato o abitualmente residente nel territorio dello Stato (articolo 59 ter della Direttiva IVA). La nuova disposizione in parte si discosta da quanto già previsto nell'art. 7, quarto comma, lettere f-quater), del DPR n. 633 del 1972, adottando un più razionale criterio di tassazione delle operazioni.

Per converso, sempre in deroga al principio generale di cui all'articolo 45 della Direttiva IVA (tassazione nel luogo del prestatore), non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le seguenti prestazioni di servizi, quando sono rese a committenti non soggetti passivi stabiliti fuori della Comunità (articolo 59 della Direttiva IVA):

a) le prestazioni di cessioni e concessioni di diritti di autore, brevetti, diritti di licenza, marchi di fabbrica e di commercio e altri diritti analoghi;

b) le prestazioni pubblicitarie;

c) le prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili e altre prestazioni analoghe, nonché quelle di elaborazione e fornitura di informazioni;

d) le operazioni bancarie, finanziarie ed assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione ed escluse le locazioni di casseforti;

e) la messa a disposizione del personale;

f) le prestazioni derivanti da contratti di locazione di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto;

g) la concessione dell'accesso ai sistemi 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;

h) i servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione;

i) i servizi prestati per via elettronica;

l) le prestazioni di servizi inerenti all'obbligo di non esercitare interamente o parzialmente un'attività o un diritto di cui alle lettere precedenti.

3. OBBLIGHI DEI CONTRIBUENTI.

Ai sensi dell'articolo 196 della Direttiva, il contribuente italiano è tenuto ad osservare gli obblighi di fatturazione e assolvimento dell'imposta se il servizio, territorialmente rilevante nello Stato, è reso da un soggetto non residente.

Quindi, secondo la nuova disciplina in caso di prestazione di servizi rilevante ai fini IVA in Italia, effettuata da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato nei confronti di un soggetto passivo ivi stabilito, tutti gli adempimenti relativi all'applicazione dell'imposta gravano sul committente soggetto passivo.

Tali regole, che pongono obblighi in capo al soggetto passivo residente, non si applicano per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.

In pratica, se il soggetto non residente possiede in Italia una stabile organizzazione per il cui tramite effettua o riceve operazioni in Italia, gli obblighi ed i diritti sono esercitati da tale stabile.

A tale riguardo, si rammenta che, a seguito delle modifiche apportate al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 dall'articolo 11 del decreto legge 25 settembre 2009,

n. 135, il soggetto non residente che possiede una stabile in Italia non può procedere alla identificazione diretta e non può nominare un rappresentante fiscale.

Si fa presente, inoltre, che il meccanismo dell'inversione contabile, attraverso il quale il committente residente adempie agli obblighi d'imposta, non può trovare applicazione quando il committente del servizio territorialmente rilevante non è soggetto passivo ai fini dell'IVA (nei sensi di cui si è detto al precedente paragrafo 1).

In tale eventualità, pertanto, il soggetto non residente - che rende la prestazione di servizi territorialmente rilevante nei confronti di un privato - deve adempiere agli obblighi d'imposta procedendo ad identificarsi direttamente ovvero nominando un rappresentante fiscale.

Analogamente, nei rapporti, aventi ad oggetto operazioni territorialmente rilevanti in Italia, tra soggetti non residenti che non dispongano di una stabile organizzazione in Italia, il prestatore non residente dovrà provvedere all'identificazione diretta o alla nomina del rappresentante fiscale per adempiere, attraverso le modalità ordinarie, agli obblighi d'imposta.

Naturalmente, sulla base delle regole sopra riportate, il soggetto passivo stabilito in Italia che renda ad un soggetto passivo non residente una prestazione di servizi non rilevante territorialmente nel nostro Stato deve emettere una fattura senza applicazione dell'IVA .

Si ricorda, infine, che l'art. 262 della Direttiva IVA, al primo comma, lettera c), impone l'obbligo ai soggetti che prestano servizi nei confronti di soggetti passivi o enti identificati ai fini IVA in altri Stati membri di riepilogare tali prestazioni in un apposito elenco sulla falsa riga degli elenchi riepilogativi delle cessioni intracomunitarie di beni. La disposizione, comunque, non riguarda le prestazioni che non risultano soggette ad imposta nel Paese in cui l'operazione è territorialmente rilevante.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente circolare vengano applicati con uniformità.