

*Ai gentili Clienti
Loro sedi*

**LETTERA FISCALE
- GENNAIO 2010 -
Supplemento**

NOVITA' IVA 2010

Pagina

Le nuove disposizioni in materia di territorialità dei servizi.....	2
Deroghe previste sia per servizi resi a soggetti passivi (B2B) che a committenti privati (B2C).....	5
Deroghe previste solo per i rapporti con CLIENTI PRIVATI.....	7
Modalità di assolvimento dell'Iva sulle prestazioni di servizi.....	8
Monitoraggio delle prestazioni intracomunitarie di servizi.....	9

LE NUOVE DISPOSIZIONI IN MATERIA DI TERRITORIALITA' DEI SERVIZI

▪ Premessa

Con il 1° gennaio 2010 entrano in vigore le modifiche all'IVA determinate dalle norme comunitarie presenti nelle seguenti Direttive UE:

- Direttiva 2008/8/CE, in materia di territorialità dei servizi (e conseguente luogo di tassazione ai fini IVA dei servizi)
- Direttiva 2008/9/CE, relativa alle norme in materia di rimborsi IVA ai soggetti non residenti;
- Direttiva 2008/117/CE, relativa al sistema comune per combattere le frodi fiscali connesse alle operazioni intracomunitarie.

Il recepimento delle nuove disposizioni comunitarie da parte dell'ordinamento interno è contenuto in uno schema di Decreto Legislativo approvato dal Governo il 12 novembre 2009, sul quale peraltro in data 16 dicembre 2009 si sono già pronunciate le Commissioni Parlamentari di Camera e Senato, ma la cui approvazione definitiva con la sua pubblicazione sulla "Gazzetta Ufficiale" è tuttavia slittata al 2010,

E' opportuno al riguardo ricordare che in linea di principio le direttive comunitarie, per essere applicabili, devono essere recepite in atti legislativi nazionali, a meno che le disposizioni in esse contenute siano sufficientemente dettagliate da consentirne la diretta applicazione. In tale ultimo caso, le norme comunitarie prevalgono su quelle interne ed esplicano i loro effetti nell'ambito delle norme nazionali le quali, ove incompatibili, devono essere disapplicate.

Alla luce della regola generale sopra richiamata, nonché per l'esigenza di uniforme e contemporanea applicazione in ambito comunitario delle regole sulla territorialità, al fine di evitare fenomeni di doppia tassazione o, al contrario, di detassazione, **l'Agenzia delle Entrate**, nelle more dell'approvazione definitiva del Decreto Legislativo di recepimento delle Direttive, **con la Circolare n. 58/E del 31/12/2009 ha confermato l'applicazione delle nuove disposizioni** in materia di territorialità delle prestazioni di servizi previste dalla Direttiva 2008/8/CE (cosiddetta "Direttiva Servizi") **a decorrere dal 1° gennaio 2010.**

Nella presente Circolare cercheremo di analizzare in dettaglio le novità in materia di territorialità IVA dei servizi, mentre ci riserviamo di esaminare in successivi interventi le novità relative alle nuove procedure dei rimborsi IVA a non residenti e quelle relative alle norme di contrasto alle frodi fiscali connesse alle operazioni intracomunitarie.

▪ Regola Generale

Le modifiche apportate dalla Direttiva Servizi (Direttiva n. 2008/8/CE) alla normativa IVA comunitaria contenuta nella Direttiva n. 2006/112/CE, sono finalizzate ad individuare - in linea di principio - come luogo di tassazione dei servizi resi a soggetti passivi il Paese di fruizione dei servizi e quindi quello nel quale le prestazioni sono effettivamente "consumate", mentre in precedenza il luogo di tassazione dei servizi era individuato nel Paese di residenza del "Prestatore". Tale criterio rimane peraltro applicabile - come regola generale - per le prestazioni di servizi rese a privati consumatori.

A partire dal 1° gennaio 2010 quindi le prestazioni di servizi per le quali non siano previste particolari deroghe (già esistenti o di nuova introduzione, come più avanti esposto), rese a soggetti passivi

(comunemente detti rapporti “*business to business*” o B2B) si considerano rilevanti ai fini IVA in Italia se rese a soggetti passivi ivi stabiliti (criterio del “luogo del committente” previsto dall’art. 44 della Direttiva 2006/112/CE).

A tale riguardo si precisa che si considerano “soggetti stabiliti nel territorio dello Stato” :

- a) I soggetti passivi domiciliati nel territorio dello Stato, o ivi residenti ma che non abbiano stabilito il loro domicilio all’estero (NB per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio il luogo dove si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva);
- b) Le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti domiciliati e residenti all’estero, limitatamente alle operazioni rese o ricevute da tali stabili organizzazioni.

Al contrario, le prestazioni di servizi rese a persone che non sono soggetti passivi IVA (non in possesso di partita IVA) o rese a soggetti passivi per scopi personali non inerenti la propria attività (comunemente definiti “*Business to Consumer*” o B2C) continuano ad essere rilevanti ai fini IVA nel territorio dello Stato se rese da soggetti passivi ivi registrati ai fini IVA (criterio del “luogo del prestatore” previsto dall’art. 45 della Direttiva n. 2006/112/CE).

Nella tabella che segue sono riepilogate le nuove regole applicabili alle prestazioni di servizi “generiche”.

PRESTATORE	PAESE COMMITTENTE	NATURA COMMITTENTE	IVA IN ITALIA	MODALITA'
Soggetto Passivo Italia	UE - EXTRA UE	Soggetto passivo	NO	Reverse charge da parte del committente non residente IT Emette fattura Escluso IVA art. 7 ter (*)
	UE - EXTRA UE	Privato	SI	Fattura del prestatore (IT Emette fattura con IVA)
Soggetto passivo UE / EXTRA UE	Italia	Soggetto Passivo	SI	Reverse charge da parte del committente italiano (IT emette Autofattura)
	Italia	Privato	NO	Fattura del prestatore non residente (con IVA estera)

(*) Norma come da schema di Decreto Legislativo in corso di approvazione

In base alle nuove disposizioni sulla territorialità IVA dei servizi, come precisato dalla recente Circolare n. 58/E del 31/12/2009, devono ora essere considerate in ogni caso rilevanti ai fini IVA in Italia le seguenti prestazioni rese nei confronti di soggetti passivi stabiliti in Italia:

- I servizi generici, compreso quelli complessi e indifferenziati, non individuati in altre categorie per le quali sono previste deroghe specifiche;
- Le prestazioni di trasporto di beni, siano esse nazionali, intracomunitarie o internazionali;
- Le prestazioni accessorie a quelle di trasporto dei 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 (N.B. diverse da quelle a breve termine 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**:
 - contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto;
 - cessioni di diritti immateriali, redevances, royalties, diritti di autore, e simili;
 - prestazioni pubblicitarie;
 - consulenza e assistenza tecnica o legale, comprese quelle di formazione e di addestramento del personale;
 - elaborazione e fornitura di dati e simili;
 - prestazioni di interpreti e traduttori;
 - servizi di telecomunicazione, di radiodiffusione e di televisione;
 - servizi resi tramite mezzi elettronici;
 - operazioni bancarie, finanziarie e assicurative;
 - 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.

Per analogia, le suddette prestazioni, **qualora siano rese a soggetti passivi non residenti** (UE e/o EXTRA-UE), sono da considerare sempre **fuori del campo di applicazione dell'IVA**, per carenza del requisito territoriale.

Deroghe previste sia per servizi resi a soggetti passivi (B2B) che a committenti privati (B2C)

I servizi di seguito indicati assumono rilevanza ai fini IVA nel nostro territorio a prescindere dalla qualifica soggettiva del committente, ed in relazione ai differenti criteri di volta in volta applicabili.

Conferma di deroghe già in vigore in passato

Fattispecie	Criterio	Direttiva Iva
<ul style="list-style-type: none"> ▶ 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 	<p>Tali prestazioni sono rilevanti in Italia quando <u>l'immobile è situato nel territorio dello Stato</u></p>	<p>art.47 Direttiva 2006/112/CE</p>
<ul style="list-style-type: none"> ▶ le prestazioni di trasporto passeggeri 	<p>Tali prestazioni sono rilevanti in Italia <u>in proporzione alla distanza percorsa</u> nel territorio dello Stato</p>	<p>art.48 Direttiva 2006/112/CE</p>
<ul style="list-style-type: none"> ▶ le 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, ▶ le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti 	<p>Tali prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato <u>quando le medesime attività sono ivi materialmente svolte</u></p>	<p>art.53 Direttiva 2006/112/CE</p>

Le suddette prestazioni, qualora rilevanti ai fini IVA nel nostro territorio, dovranno essere fatturate dal prestatore Italiano ovvero, se rese da un soggetto passivo non residente nei confronti di un soggetto passivo italiano sarà quest'ultimo ad applicare il *reverse charge*, mentre in caso di committente "privato", il soggetto passivo non residente dovrà assolvere gli obblighi IVA mediante la nomina del rappresentante fiscale o attraverso la identificazione IVA diretta.

Nuove ipotesi di deroga

Per i servizi di seguito indicati, che in generale fino al 31.12.2009 erano considerati rilevanti ai fini IVA in base al Paese in cui è stabilito il prestatore, a decorrere dal 1° gennaio 2010, per individuare la territorialità IVA occorre far invece riferimento al **luogo in cui il servizio può considerarsi realmente consumato**.

Fattispecie	Criterio	Direttiva Iva
a) prestazioni di servizi di ristorazione e di <i>catering</i> diverse da quelle di cui alla successiva lett.b)	Tali prestazioni si considerano tassabili in Italia <u>quando sono materialmente eseguite</u> nel territorio dello Stato	art.55 Direttiva 2006/112/CE
b) prestazioni di ristorazione e di <i>catering</i> 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 considera <i>parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità</i> la parte di trasporto effettuata senza scalo fuori della Comunità tra il luogo di partenza e il luogo di arrivo del trasporto di passeggeri». « <i>Luogo di partenza di un trasporto di passeggeri</i> è il primo punto di imbarco di passeggeri previsto nella Comunità, eventualmente dopo uno scalo fuori della Comunità» « <i>Luogo di arrivo di un trasporto di passeggeri</i> 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».	Tali prestazioni si considerano soggette all'imposta in Italia <u>se il luogo di partenza del trasporto è situato</u> nel territorio dello Stato	art.57 Direttiva 2006/112/CE art.57 Direttiva 2006/112/CE
c) prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto «per noleggio a breve termine si intende il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto durante un periodo <u>non superiore a trenta giorni</u> e, per quanto riguarda i natanti, non superiore a novanta giorni».	Tali prestazioni si considerano territorialmente rilevanti in Italia <u>quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione</u> del destinatario nel territorio dello Stato	art.56 Direttiva 2006/112/CE

Deroghe previste solo per i rapporti con CLIENTI PRIVATI

In deroga al principio generale applicabile alle prestazioni rese a privati di tassazione nel Paese in cui è stabilito il prestatore, alle seguenti prestazioni si applicano le deroghe indicate nella tabella che segue:

Fattispecie	Criterio	Direttiva Iva
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 <u>previsione già contenuta nell'art. 7 co.4 lett. f-quinquies) DPR n.633/72</u>	Tali prestazioni si considerano tassabili in Italia quando le operazioni oggetto dell'intermediazione si considerano effettuate nel territorio dello Stato	art.46 Direttiva 2006/112/CE
b) le prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario <u>previsione già contenuta nell'art. 7 co.4 lett. c) D.P.R. 633/72</u>	Tali prestazioni si considerano tassabili in Italia in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato	art.49 Direttiva 2006/112/CE
c) le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni, <u>previsione già contenuta nell'art.40 co.5 D.L. n.331/93</u>	Tali prestazioni si considerano territorialmente rilevanti in Italia quando il luogo di partenza è situato nel territorio dello Stato	art.50 Direttiva 2006/112/CE
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 <u>previsione già contenuta nell'art.7 co.4 lett.b) DPR n.633/72</u>	Tali prestazioni si considerano territorialmente rilevanti in Italia quando sono materialmente eseguite nel territorio dello Stato	art.54 Direttiva 2006/112/CE
e) le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici da soggetti stabiliti al di fuori del territorio della Comunità <u>previsione già contenuta nell'art. 7 co.4 lett.f-ter) DPR n.633/72</u>	Tali prestazioni si considerano territorialmente rilevanti in Italia quando il committente è stabilito, domiciliato o abitualmente residente nel territorio dello Stato	art.58 Direttiva 2006/112/CE
f) le prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, rese da soggetti stabiliti al di fuori del territorio della Comunità <u>previsione differente rispetto a quanto previsto nell'art.7 co.4 lett.f-quater) DPR n.633/72</u>	Tali prestazioni si considerano territorialmente rilevanti in Italia quando il committente è stabilito, domiciliato o abitualmente residente nel territorio dello Stato	art.59-ter Direttiva 2006/112/CE

Anche per le suddette prestazioni, qualora siano rilevanti ai fini IVA in Italia e siano rese da soggetti passivi non residenti, l'obbligo di fatturazione e tutti gli altri adempimenti connessi dovranno essere assolti tramite rappresentante fiscale ovvero, nei casi consentiti, tramite la identificazione IVA .

Infine, in deroga al principio di tassazione nel Paese in cui è stabilito il prestatore le seguenti prestazioni, quando rese a clienti/committenti privati (non soggetti passivi) stabiliti fuori dalla Comunità, sono sempre da considerare “non effettuate nel territorio dello Stato” e quindi fuori campo IVA:

Fattispecie	Criterio	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; j) le prestazioni di servizi inerenti all'obbligo di non esercitare interamente o parzialmente un'attività o un diritto di cui alle lettere precedenti.	Tali prestazioni NON si considerano tassabili in Italia quando sono rese a clienti/committenti non soggetti passivi stabiliti fuori dalla Comunità	art.59 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 cosiddetto “reverse charge” (o inversione contabile) mediante emissione di autofattura da parte dello stesso committente.

Si osserva 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.

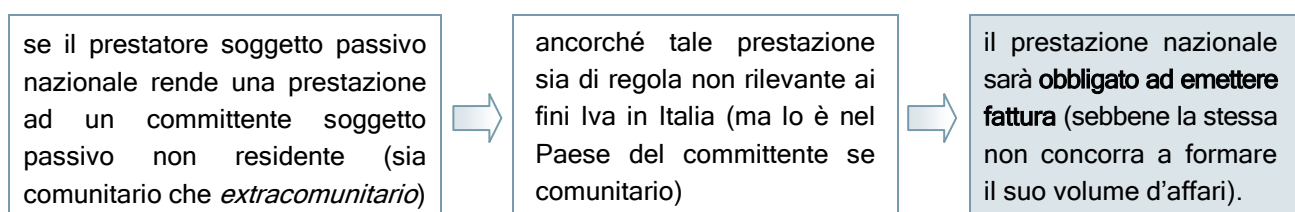
Peraltro è utile ricordare che, se il prestatore non residente possiede in Italia una stabile organizzazione per il cui tramite effettua e riceve operazioni, gli obblighi di fatturazione e assolvimento dell'imposta graveranno

sulla stabile organizzazione. A tale riguardo si ricorda che per effetto della modifica apportata dall'art.11 del D.L. 25 settembre 2009, n.135, il soggetto non residente che possiede una stabile organizzazione non può più identificarsi direttamente né nominare un rappresentante fiscale.

Se invece 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 quest'ultima novità, introdotta nell'art.262 della Direttiva Iva, verrà dato conto in altra specifica informativa).

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Cordiali saluti.

Milano, 12 Gennaio 2010

STUDIO TRIBUTARIO E DEL LAVORO