

Spett.li
CLIENTI / LORO SEDI

SPECIALE: NOVITA' IVA IN MATERIA DI TERRITORIALITA' DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI

Con la presente circolare lo studio desidera ricordare ai Gentili Clienti che **dal 01 gennaio 2010 sono state completamente modificate le regole sulla tassazione dei servizi nei rapporti con l'estero.**

In considerazione della estrema complessità della disciplina si invitano i gentili Clienti a contattare lo Studio per ogni chiarimento; in ogni caso, si propone una sintesi delle modifiche più rilevanti.

Cordialità.

Vicenza, Gennaio 2010

VICENZA

via del Commercio 56
36100 Vicenza
T (+39) 0444 839600
F (+39) 0444 839629

MILANO

via Carnia 11
20132 Milano
T (+39) 02 2820865
F (+39) 02 26894263

VERONA

via del Lavoro 33
37036 S. Martino B.A. (VR)
T (+39) 045 8780885
F (+39) 045 8795522

BASSANO DEL GRAPPA

largo Parolini 65
36061 Bassano del Grappa (VI)
T (+39) 0424 524809
F (+39) 0424 230553

PADOVA

via A. De Gasperi 29/b
35010 Grantorto (PD)
T (+39) 049 9490166
F (+39) 049 9490176



1) PREMESSA

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.

Pur in assenza di un formale recepimento di queste disposizioni (il decreto legislativo approvato lo scorso 12 novembre 2009 non è ancora apparso sulla Gazzetta Ufficiale), l'Agenzia delle Entrate, con la **C.M. n.58/E del 31 dicembre 2009**, ha comunque ribadito tale decorrenza (peraltro necessaria al fine di evitare distorsioni in ambito comunitario) in attesa dell'approvazione del provvedimento definitivo, e 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** → vengono introdotte nuove deroghe (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 ristorazione e *catering*;
 - ▶ le prestazioni relative alla locazione a breve termine dei mezzi di



		trasporto;
5	→	vengono confermate talune deroghe vigenti, limitatamente ai servizi resi a privati consumatori, relative a prestazioni di servizi: <ul style="list-style-type: none">▶ di intermediazione;▶ di trasporto di beni;▶ relative a beni mobili materiali;▶ di telecomunicazione, teleradiodiffusione e servizi resi tramite mezzi elettronici;
6	→	viene introdotta una regola particolare per la locazione a lungo termine di mezzi di trasporto, resa a privati consumatori;
7	→	viene ampliata la definizione di soggetto passivo ai fini della individuazione della territorialità dei servizi. Vengono considerati tali anche: <ul style="list-style-type: none">▶ gli enti non commerciali che svolgono attività commerciale, anche per le operazioni riguardanti l'attività istituzionale;▶ 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;
8	→	viene generalizzato il principio in base al quale, per le prestazioni territorialmente rilevanti in Italia, il cliente/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 in Italia.

In attesa della pubblicazione definitiva del decreto legislativo nazionale di recepimento, che riscrive le norme contenute sia nel DPR n.633/72 (decreto Iva) che nel D.L. n.331/93 (disciplina scambi intracomunitari), si riportano 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".

Si osserva, in proposito, che su taluni aspetti la Direttiva Iva lascia agli Stati Membri della UE la possibilità di scegliere tra diverse opzioni. Per l'effettiva applicazione delle stesse sarà opportuno attendere l'effettiva pubblicazione del decreto nazionale di recepimento.

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 del campo di applicazione dell'Iva per carenza del requisito territoriale.



2) 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
<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	Tali prestazioni sono rilevanti in Italia quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato	art.47 Direttiva 2006/112/CE
<ul style="list-style-type: none">▶ le prestazioni di trasporto passeggeri	Tali prestazioni sono rilevanti in Italia in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato	art.48 Direttiva 2006/112/CE
<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	Tali prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le medesime attività sono ivi materialmente svolte	art.53 Direttiva 2006/112/CE



Nuove ipotesi di deroga

- ➔ Fino al 31.12.09 sono considerate rilevanti, in generale, 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.

Fattispecie	Criterio	Direttiva Iva
<p>a) prestazioni di servizi di ristorazione e di <i>catering</i> diverse da quelle di cui alla successiva lett.b) ESEMPIO: in un trasporto non intracomunitario, l'operazione si considererà territorialmente rilevante in Italia se materialmente eseguita nel territorio (acque nazionali o spazio aereo nazionale) dello Stato;</p>	<p>Tali prestazioni si considerano tassabili in Italia quando sono materialmente eseguite nel territorio dello Stato</p>	<p>art.55 Direttiva 2006/112/CE</p>
<p>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</p> <p>«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».</p> <p>«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»</p> <p>«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».</p>	<p>Tali prestazioni si considerano soggette all'imposta in Italia se il luogo di partenza del trasporto è situato nel territorio dello Stato</p>	<p>art.57 Direttiva 2006/112/CE</p>



« Per il trasporto andata e ritorno, il percorso di ritorno è considerato come un trasporto distinto».		
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 non superiore a trenta giorni e, per quanto riguarda i natanti, non superiore a novanta giorni».	Tali prestazioni si considerano territorialmente rilevanti in Italia quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato	art.56 Direttiva 2006/112/CE

Deroghe previste solo per i rapporti B2C

- In deroga al principio di tassazione nel Paese in cui è stabilito il prestatore.
- Si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese a clienti/committenti non soggetti passivi.

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/C E
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</u>	Tali prestazioni si considerano territorialmente rilevanti in Italia quando il luogo di partenza è situato nel	art.50 Direttiva 2006/112/CE



co.5 D.L. n.331/93	territorio dello Stato	
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

- ➔ In deroga al principio di tassazione nel Paese in cui è stabilito il prestatore
- ➔ **Non** si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a clienti/committenti non soggetti passivi **stabiliti fuori dalla Comunità**

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	Tali prestazioni NON si considerano tassabili in Italia quando sono rese a clienti/committenti non soggetti	art.59 Direttiva 2006/112/CE



<p>contabili e altre prestazioni analoghe, nonché quelle di elaborazione e fornitura di informazioni;</p> <p>d) le operazioni bancarie, finanziarie ed assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione ed escluse le locazioni di casseforti;</p> <p>e) la messa a disposizione del personale;</p> <p>f) le prestazioni derivanti da contratti di locazione di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto;</p> <p>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;</p> <p>h) i servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione;</p> <p>i) i servizi prestati per via elettronica;</p> <p>j) le prestazioni di servizi inerenti all'obbligo di non esercitare interamente o parzialmente un'attività o un diritto di cui alle lettere precedenti.</p>	<p>passivi stabiliti fuori dalla Comunità</p>	
--	--	--

3) 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 mediate **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.

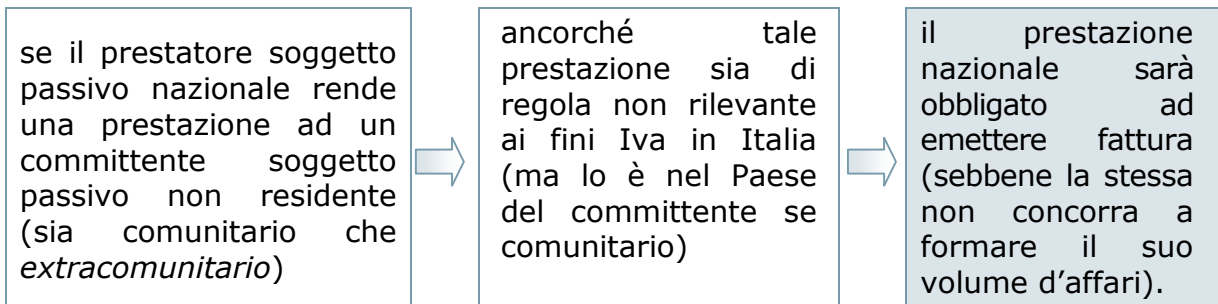
Tuttavia, se il prestatore non residente possiede in Italia una stabile organizzazione per il cui tramite effettua e riceve operazioni, gli obblighi di



fatturazione e assolvimento dell'imposta graveranno sulla stabile organizzazione (si ricorda 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.

4) 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, ne è stato dato conto in altra specifica informativa e verrete informati sulle ulteriori novità in materia).