



Documento

n. 7

Le nuove regole della territorialità IVA

Giugno 2010



LE NUOVE REGOLE DELLATERRITORIALITÀ IVA



LE NUOVE REGOLE DELLA TERRITORIALITÀ IVA

Sommario: 1. Premessa. – 2. I principi generali della territorialità IVA nel nostro ordinamento. – 3. Le deroghe alle regole generali di territorialità IVA. – 4. Il momento di effettuazione della prestazione di servizi intra-comunitarie. – 5. Gli adempimenti connessi all'assolvimento dell'imposta. – 6. L'entrata in vigore delle disposizioni contenute nel D.Lgs n. 18 del 2010.

1. PREMESSA

1.1. La Commissione europea da tempo ha avviato una serie di iniziative volte ad armonizzare, modernizzare e semplificare il funzionamento del sistema comune di imposta sul valore aggiunto. In questo quadro si inseriscono le Direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE (che hanno modificato le disposizioni relative alla territorialità IVA e i rimborsi IVA a soggetti stabiliti in Stati membri diversi da quello di rimborso contenute nella Direttiva 2006/112/CE), le cui disposizioni sono state recepite dal legislatore nazionale con il D.Lgs. 19 febbraio 2010, n. 18, entrato in vigore il 20 febbraio 2010, con effetto retroattivo al 1° gennaio 2010¹.

Con il presente documento si intendono esaminare le modifiche apportate dal D.Lgs n. 18 del 2010 al D.P.R. 633 del 1972, con riferimento alle modalità di individuazione del luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi scambiate con soggetti non residenti, nonché ai relativi adempimenti contabili; soffermandosi, in particolare sulle principali criticità che si trovano a dover affrontare gli operatori del settore. L'analisi delle modifiche apportate alla disciplina relativa alle comunicazioni inviate con i Modelli Intra, nonché alle modalità di effettuazione dei rimborsi IVA a soggetti stabiliti in Stati differenti dal Paese di rimborso, è viceversa rinviata a ulteriori documenti di prossima pubblicazione.

1.2. La globalizzazione del mercato e le innovazioni tecnologiche nel tempo hanno consentito che un numero sempre maggiore di servizi possa essere prestato a distanza, con conseguente intensificazione degli scambi effettuati fra soggetti stabiliti in diversi Stati membri². La necessità di modernizzare il principio di territorialità sottostante all'assoggettamento ad imposizione delle prestazioni di servizi effettuate fra soggetti stabiliti in diversi Paesi (comunitari e non) ha dato luogo al sovrapporsi di una serie di interventi normativi frammentari. Così che, prima dell'intervento da ultimo operato, il panorama normativo era caratterizzato dall'esistenza di una regola generale di stretta applicazione (*ex art. 43 della Direttiva 2006/112/CE*), a fronte di diverse fattispecie derogatorie (articoli da 44 a 57

¹ Cfr. paragrafo 7.

² Sebbene la quantità di servizi scambiati con l'estero costituisce una percentuale minima dei servizi complessivamente resi all'interno di ciascun territorio nazionale, tale dato assume particolare rilevanza se si tiene conto delle grandezze assolute. A tal proposito, basti pensare che solo in Italia nel 2008 le prestazioni di servizi



della Direttiva 2006/112/CE), che rendevano non sempre agevole l'individuazione del corretto trattamento fiscale da riservare alla singola operazione posta in essere. Tali difficoltà interpretative erano ulteriormente accentuate, a livello nazionale, a causa delle diverse modalità di recepimento della Direttiva IVA, adottate dai singoli Stati membri.

Anche nel nostro ordinamento, fino al 31 dicembre 2009, la regola generale in tema di territorialità IVA delle prestazioni di servizi era fissata dall'art. 7, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972 e prevedeva l'applicazione del c.d. criterio del "Paese del prestatore", mentre il successivo comma 4 del medesimo art. 7 del D.P.R. n. 633 del 1972 introduceva ben 10 deroghe applicabili a determinate categorie di servizi, per le quali la territorialità dell'operazione veniva, di volta in volta, fissata in base al luogo di esecuzione della prestazione, al luogo di utilizzo e allo *status* soggettivo del committente.

1.3. Come si vedrà più diffusamente nel prosieguo, in base alle nuove regole fissate con la Direttiva 2008/8/CE, il luogo di tassazione delle prestazioni di servizi scambiate con soggetti esteri dovrebbe essere, di norma, il luogo in cui avviene il consumo effettivo del servizio, ancorché l'applicazione di tale principio ha reso comunque necessaria l'introduzione di alcune deroghe, per ragioni sia politiche sia amministrative. L'intenzione di far coincidere il più possibile il luogo di imposizione con quello in cui avviene il consumo effettivo del servizio evidenzia come il legislatore comunitario non abbia ancora inteso avviare il passaggio dalla fase transitoria a quella definitiva del regime di territorialità delle operazioni intra-comunitarie³, a testimonianza delle difficoltà che permangono nei confronti del possibile abbandono del predetto regime transitorio.

In ogni caso, le nuove regole della territorialità IVA delle prestazioni di servizi, seppure non hanno segnato il passaggio dalla fase transitoria a quella definitiva, si sono poste l'intento di realizzare una semplificazione della disciplina vigente nei singoli Stati membri, in materia di territorialità IVA, a vantaggio sia della certezza del diritto, sia di una maggiore armonizzazione dell'imposta.

Ad ulteriore garanzia della corretta interpretazione delle disposizioni contenute nella Direttiva IVA 2006/112/CE (così come, da ultimo modificate dalle Direttive 2008/8/CE e 2008/117/CE), la Commissione europea ha emanato una proposta di Regolamento attuativo (documento COM (2009)672 def del 17 dicembre 2009), a mezzo del quale ha perseguito il duplice obiettivo sia di fornire delle indicazioni interpretative, sia rifondere il Regolamento 1777/2005 (relativo alla VI Direttiva IVA) per allinearne la struttura a quella della Direttiva 2006/112/CE. Tale proposta di Regolamento, seppure non ha ancora completato il proprio *iter* formativo, offre delle importanti indicazioni in merito alla corretta applicazione delle nuove regole che disciplinano la territorialità

hanno rappresentato il 70,2% del PIL, come si evince dai dati rappresentati nel Rapporto Italia 2010, a cura dell'IRDCEC, in corso di pubblicazione.

³ Come risulta dal considerando 14 della Direttiva 91/680/CEE (VI Direttiva IVA), il regime transitorio, dettato per le operazioni intra-comunitarie, sarebbe dovuto rimanere in vigore soltanto per quattro anni (vale a dire, fino al 31 dicembre 1996), termine entro il quale si sarebbe dovuto realizzare il passaggio al regime definitivo e, quindi, il passaggio alla tassazione delle operazioni intra-comunitarie nel Paese di origine, anziché in quello di destinazione.



IVA, alle quali, nel prosieguo, verrà fatto ampio riferimento, al fine di risolvere i principali dubbi interpretativi che gli operatori del settore potrebbero trovarsi ad affrontare.

2. I PRINCIPI GENERALI DELLA TERRITORIALITÀ IVA

2.1. In base ai nuovi artt. 44 e 45 della Direttiva 2006/112/CE (come modificati dalla Direttiva 2008/8/CE), il luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi rese a un soggetto passivo IVA è il luogo in cui questi (il committente) ha fissato la sede della propria attività economica (il c.d. criterio del “Paese di consumo” o “del committente”); mentre il luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi rese nei confronti di persone che non sono soggetti passivi IVA, è il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica (il “Paese del prestatore”).

Nell’ambito della disciplina normativa nazionale, i principi generali della territorialità IVA delle prestazioni di servizi sono individuati dall’art. 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972, stabilendo due criteri che operano in funzione della qualificazione soggettiva del committente, a cui fanno eccezione una serie limitata di fattispecie derogatorie, disciplinate dai successivi articoli da 7-quater a 7-septies.

Ai sensi del comma 1 dell’art. 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972, le prestazioni di servizi si considerano effettuate in Italia quando sono rese a soggetti passivi IVA, stabiliti nel territorio dello Stato (le c.d. operazioni *business to business* o B2B), ovvero quando sono rese a consumatori finali da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (le c.d. operazioni *business to consumer* o B2C). Al di fuori delle descritte ipotesi (e, quindi, le prestazioni di servizi che non si considerano effettuate in Italia), la prestazione di servizi risulta essere territorialmente irrilevante e quindi “fuori campo IVA”.

2.2. In via generale, va infatti osservato che uno dei principali cambiamenti, rispetto alla precedente disciplina della territorialità IVA, risiede non tanto (e, comunque, non solo) nelle nuove modalità di individuazione del Paese di tassazione dell’operazione, ma anche (e, soprattutto) nel fatto che i servizi resi a soggetti passivi (B2B) non residenti non sono più qualificabili come operazioni attive (siano esse imponibili o non imponibili), ma come operazioni “fuori campo IVA” per mancanza del presupposto territoriale.

Sebbene, infatti, tale qualificazione non comporti alcuna modifica sotto il profilo della detraibilità dell’IVA “a monte”, afferente a dette operazioni, che risulta comunque garantita (lett. a), a-bis) e b) dell’art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972), la medesima non riconosce in favore del prestatore la facoltà di effettuare acquisti in sospensione di imposta nei limiti del *plafond* (art. 8, comma 2 del D.P.R. n. 633 del 1972) e, quindi, costringe il prestatore a subire l’anticipazione finanziaria dell’imposta.

2.3. Si è visto che i principi generali di territorialità, individuati dall’art. 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972, fanno espresso riferimento a due nozioni, fondamentali per la corretta individuazione del luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi: quella di “Stato di stabilimento del soggetto” e quella di



“soggetto passivo IVA”⁴. Pertanto, l’applicazione delle norme relative alla territorialità IVA delle prestazioni di servizi non può prescindere da un’attenta analisi della portata sostanziale di detti concetti che, seppur definiti su base normativa, presentano dei margini di incertezza interpretativa e conseguenti criticità operative.

La definizione di **soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato** è contenuta nell’art. 7, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 633 del 1972 e fa riferimento ai soggetti passivi domiciliati nel territorio dello Stato o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all’estero, ovvero le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti domiciliati e residenti all’estero, limitatamente alle operazioni da queste rese e ricevute; mentre, per le persone giuridiche si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva.

Ulteriori indicazioni, utili per l’individuazione del Paese di stabilimento di un soggetto passivo, sono fornite negli articoli da 14 a 17 della proposta di Regolamento del 17 dicembre 2009, con riferimento alle nozioni di “sede dell’attività economica di un soggetto”, “stabile organizzazione”, “domicilio” e “residenza abituale”.

Con riferimento alle prestazioni di servizi rese o ricevute per il tramite di una stabile organizzazione, inoltre, l’art. 28, paragrafo 3, della proposta di Regolamento prevede che, nell’accertare se i servizi sono effettivamente prestati a una stabile organizzazione il soggetto passivo deve riservare particolare attenzione ai seguenti aspetti:

- a) se il contratto o l’ordinativo identificano la stabile organizzazione quale destinataria dei servizi;
- b) se la stabile organizzazione è l’entità che paga i servizi o se il costo è effettivamente sostenuto da tale entità;
- c) la natura e l’applicazione dei servizi ove questi elementi consentano di identificare la o le stabili organizzazioni specifiche che ne sono beneficiarie.

La medesima disposizione prevede, inoltre, che se il numero di identificazione IVA del destinatario menzionato sulla fattura è identico a quello attribuito dallo Stato membro della stabile organizzazione, i servizi si considerano resi a tale stabile organizzazione, salvo prova contraria.

Il medesimo art. 28 della proposta di Regolamento, al secondo paragrafo, contiene un’altra importante previsione, ai sensi della quale, se non vi sono prove di abuso di diritto, spetta al committente soggetto passivo dover determinare il luogo di effettuazione della prestazione di servizi ricevuta, mediante applicazione dei principi enunciati. Siffatta affermazione, qualora dovesse restare ferma anche nella versione definitiva della proposta di Regolamento, risulterà estremamente utile al fine di dirimere le controversie che dovessero insorgere in merito all’individuazione del luogo di effettuazione di una

⁴ Lo stesso considerando 14 della proposta di Regolamento del 17 dicembre 2009 prevede che “*per garantire l’applicazione effettiva delle norme relative al luogo di svolgimento delle operazioni imponibili occorre chiarire alcuni concetti, quali il luogo in cui il soggetto passivo ha stabilito la sede della propria attività economica, la stabile organizzazione, il domicilio e la residenza abituale.*”



prestazione di servizi, in funzione, per esempio, della diversa qualificazione giuridica che della medesima operazione offrono gli ordinamenti interni dei singoli Stati membri.

Infine, gli articoli da 26 a 30 della proposta di Regolamento contengono ulteriori indicazioni in merito alle modalità di individuazione del luogo di stabilimento del committente: fra le altre, viene qui chiarito che quando una prestazione di servizi è imponibile nel Paese del committente, il prestatore determina tale luogo in base alle informazioni ricevute dal committente, “*di cui verifica l’esattezza*”.

Come anticipato, per individuare il luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi scambiate con soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, è altresì rilevante **la qualificazione soggettiva (il c.d. status) del committente**, sulla base di una nozione di soggetto passivo che, peraltro, viene ampliata, anche se ai soli fini dell’applicazione delle regole inerenti la territorialità IVA. In particolare, ai sensi del comma 2 del medesimo art. 7-ter, si considerano soggetti passivi, relativamente alle prestazioni di servizi ad essi rese:

- a) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all’art. 4, comma 4, del D.P.R. n. 633 del 1972, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;
- b) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini IVA;
- c) le società, gli imprenditori e i professionisti, tenendo conto che le persone fisiche si considerano soggetti passivi esclusivamente in relazione alle prestazioni di servizi ricevute nell’esercizio della propria attività imprenditoriale o professionale.

Relativamente agli enti non commerciali, sono quindi considerati soggetti passivi, in relazione alla totalità delle prestazioni di servizi acquistati, sia gli enti che svolgono attività commerciali e attività istituzionali, sia gli enti che svolgono unicamente attività istituzionali, ma si sono identificati ai fini IVA, avendo effettuato acquisti intra-comunitari di beni al di sopra della soglia di 10.000 euro.⁵ Viceversa, gli enti che svolgono unicamente attività istituzionale e non si sono dovuti identificare ai fini IVA, sono considerati “consumatori finali” (le c.d. operazioni *business to consumer* o B2C).

Un’ulteriore notazione va svolta in merito all’assunto che un soggetto passivo IVA, è considerato tale, a fini dell’individuazione del luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi unicamente quando “*agisce in quanto tale*”. Il dato testuale della disposizione di riferimento (comma 2, lett. a) dell’art. 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972) si riferisce unicamente ai soggetti passivi che sono persone fisiche ed, infatti, nella Relazione illustrativa al D.Lgs n. 18 del 2010 si legge chiaramente che “*i committenti dei servizi non si considerano soggetti passivi se si tratta di persone fisiche che esercitano un’attività d’impresa, un’arte o una professione e che effettuano gli acquisti per il proprio uso personale*”. Sul punto, la circolare dell’Agenzia delle Entrate del 31 dicembre 2009, n. 58/E (par. 1, pag. 7), si è limitata a sottolineare che le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti passivi “*per il proprio uso personale o per quello dei propri dipendenti (comunemente detti rapporti Business to*

⁵ Art. 38, comma 5, lett. c), del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.



Consumer o B2C), continuano ad essere assoggettati ad imposizione nel territorio dello Stato se forniti da soggetti passivi stabiliti in Italia”, senza fornire ulteriori specificazioni.

Al riguardo, va evidenziato come le disposizioni comunitarie di riferimento, non sembrano limitare l’ambito di applicazione della disposizione in esame alle sole persone fisiche. In particolare, l’art. 44, primo periodo, della Direttiva 2006/112/CE stabilisce che *“il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica”*, senza operare alcuna distinzione fra soggetti passivi persone fisiche e persone giuridiche. Similmente il considerando 4 della Direttiva 2008/8/CE prevede che, *“ai fini della determinazione delle regole relative al luogo delle prestazioni di servizi ..., i soggetti passivi cui sono ascrivibili anche attività non imponibili dovrebbero essere considerati soggetti passivi per tutti i servizi ad essi resi. Analogamente, le persone giuridiche che non sono soggetti passivi e che sono identificate ai fini dell’IVA dovrebbero essere considerate soggetti passivi. Queste normative, in conformità delle normali regole, non si dovrebbero estendere alle prestazioni di servizi ricevute da un soggetto passivo per il proprio uso personale o per quello dei suoi dipendenti.”* Più esplicitamente, l’art. 23 della proposta di Regolamento del 17 dicembre 2009, prevede che *“si considera che un soggetto passivo o una persona giuridica non soggetto passivo assimilata a soggetto passivo che riceve servizi destinati al suo uso personale o a quello dei suoi dipendenti o, più in generale, a scopi estranei alla sua impresa non agisca in qualità di soggetto passivo ai fini dell’articolo 44 della direttiva 2006/112/CE. Tale soggetto è considerato un soggetto non passivo ai fini dell’applicazione delle norme sul luogo delle prestazioni di servizi.”*

In tale stato di cose, appare evidente, sul punto, la non conformità della la normativa nazionale a quella comunitaria.

2.6. L’identificazione dello *status* di soggetto passivo e, ancor più, quella della “veste” (vale a dire, l’esercizio o meno della propria attività commerciale) nella quale sta agendo il committente estero, non è agevolmente perseguibile e, in ogni caso, non dovrebbe spingersi sino al punto di richiedere l’espletamento di una vera e propria fase istruttoria, a danno della celerità degli scambi, che caratterizza il mercato moderno. Per questi motivi, da più parti è stata richiesta una revisione in chiave semplificativa della disposizione in esame.

Tali istanze, fatte proprie dalla VI Commissione permanente (Finanza e Tesoro) del Senato, nel corso dei lavori preparatori del disegno di Decreto legislativo (Atto Governo n. 154), non sono tuttavia confluite nel testo definitivo del D.Lgs. n. 18 del 2010. Sul punto, la Relazione illustrativa al D.Lgs, presentata a seguito della procedura di consultazione delle Commissioni parlamentari, ha fatto presente che una procedura semplificativa analoga a quella proposta dalla Commissione parlamentare *“è attualmente in discussione in sede comunitaria, nell’ambito delle attività di approvazione del nuovo regolamento di esecuzione della Direttiva 2006/112/CE, sostitutivo del regolamento (CE) n.*



1777/2005 del Consiglio, del 17 ottobre 2005; pertanto un intervento normativo in materia non appare opportuno fino alle determinazioni che saranno adottate dagli organi comunitari”.

Con riferimento all'individuazione dello *status* del committente, l'art. 21 della proposta di Regolamento in primo luogo, prevede che tale *status* sia determinato unicamente in conformità alle condizioni di cui al Titolo III della Direttiva IVA (2006/112/CE) e che, quindi, non si possa tener conto di eventuali regimi speciali a cui il destinatario sia soggetto. Il medesimo articolo, inoltre, elenca una serie di presupposti, che variano a seconda che il committente sia o meno stabilito in uno Stato membro della Comunità europea, al verificarsi dei quali le Autorità fiscali devono presumere che il prestatore abbia agito in buona fede, nel determinare che il committente è un soggetto passivo IVA.

In particolare, se il committente è stabilito nella Comunità, il prestatore deve:

- a) accertare che il destinatario è un soggetto passivo tramite il numero di identificazione IVA comunicatogli dal destinatario stesso, o mediante qualsiasi altra prova attestante che il destinatario è un soggetto passivo o una persona giuridica, non soggetto passivo, identificata ai fini IVA;
- b) ottenere conferma della validità di detto numero di identificazione IVA o di altra prova fornita dal destinatario;
- c) effettuare una verifica “*di ampiezza ragionevole*” dell'esattezza delle informazioni fornite dal destinatario, applicando le procedure di sicurezza esistenti.

Se, viceversa, il committente è stabilito fuori dal territorio della Comunità, è necessario che il prestatore abbia ottenuto un certificato (ove esistente), rilasciato dalle autorità fiscali competenti per il destinatario, attestante che questi svolge un'attività economica che gli dà diritto ad ottenere un rimborso dell'IVA, in alternativa, deve aver rispettato tutti o alcuni dei requisiti seguenti:

- a) dispone del numero di partita IVA o di un numero analogo attribuito al destinatario dal Paese di stabilimento dello stesso e utilizzato per identificare le imprese;
- b) dispone di estratti stampati provenienti dal sito internet delle autorità fiscali competenti per il destinatario, che ne confermano lo *status* di soggetto passivo;
- c) è in possesso dell'ordinativo del destinatario recante il suo indirizzo commerciale e il numero di registrazione commerciale;
- d) dispone di prove, provenienti dal sito internet del destinatario, attestanti che questi svolge un'attività economica.

I successivi articoli da 23 a 25 della medesima proposta di Regolamento individuano, altresì, le modalità che dovrà seguire il prestatore al fine di verificare la “*veste*” nella quale sta agendo il committente: vale a dire se sta acquistando il servizio nell'ambito o meno dell'esercizio della propria attività commerciale.

In particolare, l'art. 23 prevede che quando il prestatore valuta se il committente agisce in qualità di soggetto passivo, deve tener conto della natura dei servizi prestati: se la natura dei servizi è tale da rendere impossibile stabilire con certezza se sono o meno destinati a fini personali, il prestatore può



essere tenuto ad ottenere una dichiarazione redatta dal destinatario sull'utilizzo previsto del servizio fornito. Ai sensi della medesima proposta di Regolamento, inoltre, l'esame della destinazione di ciascun servizio deve tener conto unicamente delle circostanze esistenti al momento della prestazione (art. 24). Pertanto, eventuali cambiamenti successivi della destinazione del servizio ricevuto non influiscono sulla determinazione del luogo della prestazione, purché non esistano prove di abuso di diritto.

La proposta di Regolamento, infine, affronta anche il tema relativo al trattamento impositivo riservato ai servizi acquistati per uso promiscuo, chiarendo che nel caso in cui uno stesso servizio sia destinato sia all'esercizio dell'attività imprenditoriale che all'uso personale del destinatario, la prestazione di detto servizio viene considerata resa ad un soggetto passivo che agisce in quanto tale (art. 25 della proposta di Regolamento).

3. LE DEROGHE ALLE REGOLE GENERALI DI TERRITORIALITÀ IVA

Dopo aver enunciato le regole generali in base alle quali individuare il luogo di tassazione delle prestazioni di servizi, è necessario effettuare una breve ricostruzione del regime di territorialità operante con riferimento a quelle fattispecie che derogano, rispetto al regime ordinario, tutte disciplinate agli articoli da *7-quater* a *7-septies* del D.P.R. n. 633 del 1972. In particolare, gli artt. *7-quater* e *7-quinquies* contengono delle fattispecie derogatorie, relative alle prestazioni effettuate sia nei confronti di soggetti passivi (B2B), che di consumatori finali (B2C); mentre gli artt. *7-sexies* e *7-septies* disciplinano deroghe valevoli solo con riferimento alle prestazioni effettuate nei confronti di consumatori finali (B2C).

Consulenza e assistenza tecnica e legale

Per quanto più da vicino interessa l'attività di consulenza e assistenza tecnica e legale, che rappresenta l'operatività principale dei professionisti iscritti agli albi, l'individuazione del luogo di effettuazione delle prestazioni rese a committenti esteri avviene mediante applicazione dei criteri generali di territorialità IVA (art. *7-ter* del D.P.R. n. 633 del 1972) per le prestazioni intra-comunitarie, mentre per quelle rese nei confronti di consumatori finali stabiliti in Stati extra-europei l'art. *7-septies*, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede una deroga a detti criteri.

Di conseguenza, le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica e legale intra-comunitarie rese a consumatori finali (B2C) sono rilevanti IVA in Italia, mentre quelle rese ad altri soggetti passivi (B2B) sono territorialmente irrilevanti e l'operazione viene assoggettata ad IVA nello Stato membro del committente, mediante applicazione del criterio di inversione contabile (*o reverse charge*).

Di contro, tutte le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica e legale extra-comunitarie, e quindi sia quelle rese a soggetti passivi (B2B) che quelle rese a consumatori finali (B2C), sono territorialmente irrilevanti in Italia: le prime (B2B) in applicazione dei criteri generali di territorialità



IVA (art. 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972) e le seconde (B2C) in funzione dell'apposita deroga disposta dall'art. 7-septies, comma 1, lett. c) del D.P.R. n. 633 del 1972.

Servizi relativi a beni immobili

L'individuazione del luogo di tassazione delle prestazioni di servizi relative a beni immobili prescinde dalla qualificazione soggettiva del committente, facendo riferimento unicamente al luogo nel quale si trova l'immobile.

La lett. a) dell'art. 7-quater prevede, infatti, che le prestazioni di servizi relative a beni immobili, incluse le prestazioni di periti, di agenti immobiliari, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga (quali i campi di vacanza o i terreni attrezzati per il campeggio), la concessione di diritti di utilizzazione di un bene immobile e le prestazioni tendenti a preparare o a coordinare l'esecuzione di lavori edili (come, ad esempio, le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza), sono tassate nel Paese in cui è situato l'immobile.

Con riferimento alle prestazioni di servizi in esame, per completezza espositiva, si segnala la recente risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 1 giugno 2010, n. 48/E a mezzo della quale si è esclusa l'applicabilità del regime derogatorio in esame ad una serie di prestazioni di servizi rese da una società italiana nei confronti di una committente spagnola (predisposizione di studi di mercato, valutazione dello standard di qualità della clientela, analisi degli standard dei prodotti della concorrenza, assistenza prestata ai clienti della società spagnola, assistenza ai clienti della stessa in caso di contestazioni generate da disservizi riscontrati negli appartamenti e ricerche di marketing). Secondo l'Agenzia, infatti, tali prestazioni di servizi *“ancorché legate all'utilizzo degli appartamenti siti in Roma, non sono caratterizzate dalla presenza di una relazione concreta ed effettiva con il bene immobile. Tale assenza di relazione non fa rientrare le prestazioni di servizi in questione tra quelle indicate alla lettera a), comma 1, dell'articolo 7-quater del DPR n. 633 del 1972.”*

Servizi di trasporto

Le prestazioni di servizi di trasporto sono territorialmente rilevanti ai fini IVA con diverse modalità a seconda che si tratti, in primo luogo, di trasporto di passeggeri o di beni e, con riferimento a queste seconde, a seconda che si tratti di prestazioni rese nei confronti di soggetti passivi (B2B), ovvero consumatori finali (B2C).

Per quanto concerne il trasporto passeggeri le prestazioni si considerano effettuate in Italia, in proporzione della distanza percorsa nel territorio dello Stato (art. 7-quater, lett. b) del D.P.R. n. 633 del 1972).

Nella diversa ipotesi del trasporto di beni è necessario distinguere a seconda che si tratti di prestazioni effettuate nei confronti di soggetti passivi IVA (B2B), ovvero di consumatori finali (B2C): le prime rientrano nella regola generale e sono, quindi, tassate nel Paese del committente; mentre in relazione alle seconde (B2C), occorre ulteriormente distinguere fra le prestazioni di trasporto di beni intra-



comunitario e non. A tal uopo, la lett. f) dell'art. 7 del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede che si qualifichi come un "trasporto intra-comunitario di beni" quel trasporto il cui luogo di partenza e di arrivo sono situati in due Stati membri differenti, tenendo conto che, nel verificare il luogo di partenza del trasporto di beni, non si dovranno considerare i tragitti eventualmente compiuti per recarsi nel luogo in cui si trovano i beni da trasportare.

Poste le richiamate definizioni, nel trasporto diverso da quello intra-comunitario, le operazioni sono assoggettate ad IVA nel Paese in cui si effettua il trasporto, in funzione delle distanze percorse; mentre, le prestazioni di trasporto intra-comunitario sono rilevanti nel territorio dello Stato quando l'Italia è il Paese di partenza del trasporto (art. 7-*sexies*, lett. b) e c) del D.P.R. n. 633 del 1972).

Servizi di ristorazione e catering

In base alla nuova disciplina comunitaria, le prestazioni di servizi di ristorazione e *catering*, a prescindere dalla qualificazione soggettiva del committente, sono tassate nel Paese in cui dette prestazioni sono eseguite (art. 55 della Direttiva 2006/112/CE). Per la corretta individuazione di tali servizi si può fare riferimento agli artt. 8 e 9 della proposta di Regolamento.

Ai sensi delle richiamate disposizioni, i servizi in esame consistono nella fornitura di cibi (preparati o non preparati) e di bevande, destinati al consumo umano, quando tale fornitura è accompagnata da servizi di supporto sufficienti da permetterne il consumo immediato (nell'insieme la componente dei servizi di supporto deve essere prevalente su quella della fornitura di cibi e bevande). Nel caso della ristorazione, tali servizi sono resi nei locali del prestatore, mentre nel caso del *catering* in locali diversi. Se la fornitura di cibi e bevande è accompagnata unicamente dal trasporto, senza altri servizi di supporto, la medesima non può essere considerata una fornitura di servizi di ristorazione e *catering*. Infine, se i servizi di supporto sono forniti da un soggetto diverso da quello che fornisce cibi e bevande, le due prestazioni vanno esaminate singolarmente e quindi non costituiscono un servizio di ristorazione e *catering*.

In recepimento della richiamata disciplina comunitaria, l'art. 7-*quater*, lett. c) del D.P.R. n. 633 del 1972, in via generale, prevede che le prestazioni di ristorazione e *catering* sono assoggettate ad imposta in Italia quando sono materialmente eseguite nel territorio dello Stato. Fanno eccezione le prestazioni effettuate a bordo di una nave, di un aereo o di un treno, nel corso della "*parte di un trasporto passeggeri, effettuata nella Comunità europea*", per le quali la successiva lett. d) del medesimo art. 7-*quater*, prevede che sono rilevanti nel territorio dello Stato, quando l'Italia è "*il luogo di partenza del trasporto*". Al fine della corretta qualificazione di tali ultime fattispecie, la lett. e) dell'art. 7 del D.P.R. n. 633 del 1972 offre le seguenti definizioni:

- a) per "*parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità*" si deve intendere quella parte del trasporto che non prevede uno scalo in territori extra UE, tra il luogo di partenza e quello di arrivo (entrambi situati all'interno della Comunità);



- b) per “*luogo di partenza*” di un trasporto passeggeri, si deve intendere il primo punto di imbarco previsto nel territorio della Comunità (eventualmente anche dopo uno scalo in territori extra-comunitari);
- c) per “*luogo di arrivo*”, l’ultimo punto di sbarco previsto nella Comunità, per i passeggeri imbarcati nella Comunità.

Servizi di locazione di mezzi di trasporto

Nelle prestazioni di servizi di locazione anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto, sono previsti due regimi di territorialità distinti a seconda che si tratti, o meno, di noleggio a breve termine, intendendo per tale il possesso (o l’uso ininterrotto) del mezzo di trasporto per un periodo non superiore a trenta giorni (o a novanta giorni, per i natanti – art. 7, lett. g) del D.P.R. n. 633 del 1972).

Per la territorialità del noleggio a breve termine di mezzi di trasporto, il legislatore nazionale ha adottato, come criterio di collegamento con il territorio dello Stato, sia il Paese nel quale detti mezzi sono materialmente messi a disposizione del destinatario (recependo la regola disciplinata a livello comunitario dall’art. 56 della Direttiva 2006/112/CE), ma anche il c.d. “criterio dell’utilizzo” (esercitato l’opzione all’uopo attribuita dall’art. 59 bis della Direttiva 2006/112/CE).

Di conseguenza, il noleggio a breve termine di mezzi di trasporto è territorialmente rilevante in Italia quando detti mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato, sempre che siano utilizzati all’interno del territorio della Comunità; ovvero quando i mezzi medesimi sono messi a disposizione del destinatario al di fuori del territorio della Comunità, ma sono utilizzati nel territorio dello Stato (lett. e) dell’art. 7-*quater* del D.P.R. n. 633 del 1972).

Con riferimento al servizio di noleggio di mezzi di trasporto non a breve termine, per le operazioni scambiate fra soggetti passivi IVA (B2B), trovano applicazione le regole generali (art. 7-*ter* del D.P.R. n. 633 del 1972); mentre nella diversa ipotesi in cui il medesimo noleggio viene effettuato nei confronti di un consumatore finale (B2C), trova nuovamente applicazione il criterio dell’utilizzo (art. 7-*sexies*, lett. e), del D.P.R. n. 633 del 1972). Detti noleggi saranno quindi territorialmente rilevanti in Italia nelle seguenti ipotesi:

- a) quando effettuati da parte di un prestatore residente nel territorio dello Stato, se il mezzo di trasporto è utilizzato nel territorio della Comunità;
- b) quando effettuati da parte di un prestatore extra-comunitario, se il mezzo di trasporto è utilizzato nel territorio dello Stato.

In base al tenore letterale della disposizione di riferimento, posto che nessuna deroga è prevista con riferimento ai servizi resi da prestatori stabiliti in diversi Stati membri della Comunità nei confronti di consumatori finali italiani, deve ritenersi che, in tal caso trovano applicazione le regole generali (art. 7-*ter* del D.P.R. n. 633 del 1972) e, quindi, l’operazione non è rilevante nel territorio dello Stato, a prescindere dal luogo di utilizzo del bene.



Con riferimento alla descritta disciplina, la proposta di Regolamento, oltre a fornire una dettagliata elencazione di quei beni che possono considerarsi “mezzi di trasporto” (art. 41), offre importanti indicazioni anche in merito alle modalità di individuazione della durata del possesso del mezzo (art. 42). In particolare, ai sensi dell’art. 42, tale durata è determinata in via principale in base all’accordo contrattuale concluso fra le parti (compreso il tacito accordo). Tale presunzione può essere confutata con qualsiasi mezzo, di fatto o di diritto, che consenta di stabilire la durata effettiva del possesso o dell’uso ininterrotto. Inoltre, in presenza di due o più contratti consecutivi (o interrotti per non più di due giorni), relativi al medesimo mezzo di trasporto, la durata del possesso tiene conto anche dei contratti precedenti.

Infine, è utile sottolineare che le regole inerenti la territorialità IVA dei servizi di noleggio di mezzi di trasporto non a breve termine, effettuate nei confronti di consumatori finali (B2C), sono destinate a subire ulteriori modifiche a far data al 1° gennaio 2013.

Servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili

In deroga alle regole generali, le prestazioni di servizi relative a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini (quali fiere ed esposizioni), ivi compresi i servizi prestati dall’organizzatore di tali attività, nonché i relativi servizi accessori, sono assoggettate ad imposta in Italia, a prescindere dallo *status* del committente, quando dette attività si svolgono materialmente nel territorio dello Stato.

Tuttavia, a far data dal 1° gennaio 2011, tale deroga ai criteri generali di territorialità sarà applicabile esclusivamente con riferimento alle prestazioni rese a consumatori finali (B2C).

Servizi di intermediazione

Per le prestazioni di servizi di intermediazione, il principio generale di territorialità (art. 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972) torna applicabile unicamente con riferimento alle prestazioni poste in essere nei confronti di soggetti passivi (B2B).

Viceversa, ai sensi di quanto disposto dall’art. 7-sexies, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972, le prestazioni di intermediazione effettuate nei confronti di consumatori finali (B2C) da intermediari che agiscono in nome e per conto altrui, sono tassate nel luogo di effettuazione dell’operazione principale. In altri termini, le prestazioni di servizi di intermediazione rese a consumatori finali (B2C) si considerano territorialmente rilevanti nel territorio dello Stato se l’operazione principale, cui si riferiscono, è territorialmente rilevante in Italia.

Ulteriori deroghe previste per servizi resi a consumatori finali (B2C)

Oltre alle fattispecie già descritte, gli artt. 7-sexies e septies del D.P.R. n. 633 del 1972 prevedono ulteriori deroghe ai criteri generali di territorialità IVA delle prestazioni di servizi.



In particolare, l'art. 7-*sexies*, alle lett. d), f) e g), del D.P.R. n. 633 del 1972, prevede che le seguenti prestazioni, rese a consumatori finali (B2C), si considerano effettuate in Italia a determinate condizioni:

- a) le prestazioni di lavorazione, le perizie relative a beni mobili, nonché le operazioni accessorie ai trasporti (carico, scarico, movimentazione merci etc.), quando sono materialmente eseguite in Italia;
- b) i servizi resi tramite mezzi elettronici da soggetti stabiliti fuori della Comunità, quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero;
- c) le prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, quando sono rese da prestatori stabiliti nel territorio dello Stato a committenti residenti o domiciliati nel territorio della Comunità, sempre che siano utilizzati nel territorio della Comunità;
- d) le medesime prestazioni di cui alla precedente lett. c), se rese da prestatori stabiliti al di fuori del territorio della Comunità, si considerano rilevanti IVA in Italia quando sono utilizzate nel territorio dello Stato.

Un ultimo gruppo di eccezioni riguarda le prestazioni elencate all'art. 7-*septies* del D.P.R. n. 633 del 1972, le quali, se rese a committenti non soggetti passivi (B2C), domiciliati e residenti fuori dal territorio della Comunità europea, non si considerano effettuate in Italia, mentre, in base ai criteri generali, tali operazioni in quanto effettuate da un soggetto passivo stabilito in Italia, nei confronti di un consumatore finale estero, dovrebbero essere assoggettate a tassazione nel territorio dello Stato.

Si tratta, in particolare, delle seguenti operazioni:

- a) le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti di autore, a invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni simili ai precedenti;
- b) le prestazioni pubblicitarie;
- c) le operazioni bancarie, finanziarie ed assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione ed escluse le locazioni di casseforti;
- d) la messa a disposizione del personale;
- e) le prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto;
- f) 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;
- g) i servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, esclusi quelli utilizzati nel territorio dello Stato ancorché resi da soggetti che non siano ivi stabiliti;
- h) i servizi prestati per via elettronica;



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

Le prestazioni elencate vengono qualificate dall'art. 4 della proposta di Regolamento come operazioni fuori campo IVA (l'operazione non è soggetta ad IVA, in quanto non sconta l'imposta in nessuno degli Stati membri della Comunità) e, per prevenire possibili comportamenti fraudolenti, il paragrafo secondo della medesima disposizione prevede che, in relazione alle medesime, il prestatore debba ottenere dal committente *“prove sufficienti”* ad attestare *“che il destinatario è stabilito o ha il domicilio o la residenza abituale al di fuori della Comunità”*. La proposta di Regolamento non specifica ulteriormente di che tipo di *“prove”* debba trattarsi, tuttavia, posto che tali operazioni sono rese unicamente nei confronti di consumatori finali, è possibile ipotizzare che il prestatore possa individuare il Paese di stabilimento del committente, attraverso una verifica dei documenti di identità di questo ultimo.

4. MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI INTRA-COMUNITARIE

Il legislatore nazionale ha recepito solo parzialmente le modifiche apportate alla Direttiva 2006/112/CE dalla Direttiva 2008/117/CE, in ordine all'individuazione del momento di effettuazione delle operazioni. Va, infatti, ricordato come l'art. 1 della Direttiva 2008/117/CE ha modificato sia l'art. 64 che l'art. 66 della Direttiva 2006/112/CE, contenenti entrambi alcune deroghe al criterio generale per l'individuazione del momento di effettuazione delle operazioni (basato sul momento di *“chiusura”* dell'operazione).

In particolare, l'art. 66 della Direttiva 2006/112/CE prevede che per certe attività la prestazione si possa considerare effettuata, tra l'altro, al momento di emissione della fattura o all'incasso del corrispettivo. Tale deroga, tuttavia, per espressa previsione normativa, non può essere applicata in relazione alle prestazioni di servizi intra-comunitarie, per le quali opera il criterio della territorialità legata al luogo di stabilimento del committente (B2B). A sua volta, l'art. 64 della Direttiva 2006/112/CE, sempre in deroga al criterio generale, detta delle regole specifiche per l'individuazione del momento di effettuazione delle prestazioni di servizi intracomunitarie a carattere continuativo.

Ebbene, il legislatore italiano, da un canto ha recepito il nuovo criterio di individuazione del momento di effettuazione delle prestazioni di servizi intra-comunitarie a carattere continuativo e, dall'altro, non ha apportato alcuna modifica al primo periodo del comma 3 dell'art. 6 del D.P.R. n. 633 del 1972 che, in via generale (e quindi anche con riferimento alle prestazioni di servizi intracomunitarie, per le quali opera il criterio della territorialità legata al luogo di stabilimento del committente), continua a prevedere che le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo.



Dal momento che il recepimento delle modifiche apportate alla Direttiva 2006/112/CE, in ordine al momento di effettuazione delle operazioni è stato solo parziale, risulta evidente come l'attuale disciplina interna, in materia, risulti non conforme alle disposizioni comunitarie.

Ciò posto, con riferimento alle prestazioni di servizi intra-comunitarie a carattere continuativo, va evidenziato che il comma 3 dell'art. 6 del D.P.R. n. 633 del 1972, come modificato dal D.Lgs n. 18 del 2010, prevede che le prestazioni di "servizi generici" (vale a dire quelle riconducibili ai principi generali di territorialità IVA, di cui all'art. 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972), rese da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro (prestatore comunitario), nei confronti di un soggetto passivo stabilito in Italia (committente italiano) (B2B), che si caratterizzano per il fatto di essere effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo di tempo superiore ad un anno e che non comportano versamenti di acconti o pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare, fino alla conclusione delle prestazioni medesime.

Connessa a tale modifica, è quella apportata all'art. 13, comma 2, lett. c), del D.P.R. n. 633 del 1972 al fine di determinare le modalità di individuazione della base imponibile di suddette prestazioni di servizi a carattere periodico, relativamente alla loro "rilevanza annuale". A tal uopo, la nuova lett. c) del comma 2 del richiamato art. 13 prevede che, relativamente a tali operazioni, l'IVA venga applicata su una base imponibile costituita dall'ammontare delle spese sostenute dal soggetto passivo nella realizzazione di suddette prestazioni di servizi, a carattere periodico.

5. GLI ADEMPIMENTI CONNESSI ALL'ASSOLVIMENTO DELL'IMPOSTA

L'adeguamento della normativa nazionale alle disposizioni recate dalle Direttive 2008/8/CE e 2008/117/CE ha comportato delle importanti modifiche anche in ordine alle modalità di assolvimento dell'imposta, con riferimento sia alle operazioni attive che passive, scambiate con soggetti non residenti. Di seguito esaminiamo i diversi adempimenti cui sono tenuti i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

Operazioni attive

Con riferimento alle operazioni attive, una prima distinzione va operata fra le prestazioni di servizi rese all'interno del territorio della Comunità e quelle rese nei confronti di soggetti stabiliti al di fuori dei territori della Comunità europea.

In relazione agli adempimenti formali connessi all'effettuazione di prestazioni di servizi nei confronti di soggetti stabiliti in altri Stati membri, è necessario distinguere fra le prestazioni effettuate nei confronti di consumatori finali (B2C) e quelle effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta (B2B). Nel primo caso, in base ai descritti criteri generali della territorialità IVA, l'operazione sconta l'imposta in Italia ed andrà fatturata secondo le modalità ordinarie; nel secondo caso, l'operazione non è rilevante ai fini IVA in Italia e, se resa nei confronti di un soggetto comunitario, sarà assoggettata ad imposta nello Stato membro di stabilimento del committente, mediante applicazione del criterio di



inversione contabile (o *reverse charge*). Anche in questa ultima ipotesi (operazioni attive B2B intra-comunitarie), tuttavia, il legislatore ha previsto degli obblighi contabili a carico del prestatore residente. In particolare, a norma del comma 6 dell'art. 21 del D.P.R. n. 633 del 1972, il prestatore deve emettere fattura anche per *“le prestazioni di servizi rese a committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro della Comunità, non soggette all'imposta ai sensi dell'art. 7-ter”*. La fattura, che verrà emessa senza applicazione dell'imposta, dovrà contenere anche l'indicazione del numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento del committente (indicazione richiesta dalla lettera f-bis), aggiunta al comma 2, dell'art. 21 del D.P.R. n. 633 del 1972).

In base al tenore letterale delle disposizioni di riferimento, deve ritenersi, altresì, che anche detta fattura emessa, senza addebito di IVA, a fronte di operazioni che non sono rilevanti IVA in Italia, è soggetta all'obbligo di registrazione di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633 del 1972. Secondo tale ultima disposizione, infatti, *“il contribuente deve annotare entro quindici giorni le fatture emesse, nell'ordine della loro numerazione e con riferimento alla data della loro emissione, in apposito registro”*.

Infine, sempre con riferimento alle prestazioni di servizi intra-comunitarie, va sottolineato che il comma 1 dell'art. 20 del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede che non concorrono a formare il volume d'affari IVA del prestatore le prestazioni di servizi che, in base ai criteri generali di territorialità (i c.d. “servizi generici”, di cui all'art. 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972), non rilevano ai fini IVA in Italia, essendo assoggettate ad imposta nello Stato membro del committente (vale a dire, le prestazioni B2B). Passando ad esaminare gli adempimenti formali connessi all'effettuazione di prestazioni di servizi nei confronti di soggetti stabiliti al di fuori dei territori della Comunità europea, è necessario, anche in questo caso, distinguere fra le prestazioni effettuate nei confronti di consumatori finali (B2C) e quelle effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta (B2B). Nel primo caso, in base ai descritti criteri generali della territorialità IVA, l'operazione sconta l'imposta in Italia ed andrà fatturata secondo le modalità ordinarie; mentre, nel secondo caso, l'operazione è “fuori campo IVA” e la normativa di riferimento non prevede alcun obbligo contabile a carico del prestatore.

Operazioni passive

Gli obblighi formali relativi alle prestazioni effettuate nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, da parte di soggetti non residenti, sono adempiuti dai committenti italiani, in applicazione del criterio di inversione contabile (o *reverse charge*); sempre che dette operazioni non siano rese “per il tramite” di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato (commi 2 e 4, dell'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972).

Per la corretta applicazione delle disposizioni di riferimento, è necessario individuare sia la nozione di *“soggetto passivo stabilito nel territorio dello stato”* che quella di *“operazioni rese per il tramite di stabili organizzazioni”*. Con riferimento alla prima si rinvia alle considerazioni già svolte e, quindi,



all'ampliamento della nozione di soggetto passivo, operata ai fini della territorialità IVA, nonché alle indicazioni operative fornite, in proposito, dalla proposta di Regolamento del 17 dicembre 2009; per l'individuazione delle operazioni che possono essere considerate come *“rese per il tramite di stabili organizzazioni”*, invece, si può fare riferimento all'art. 56 della proposta di Regolamento del 17 dicembre 2009. In particolare, tale norma prevede che la stabile organizzazione partecipa all'operazione quando le risorse tecniche o umane della medesima sono utilizzate ai fini dell'effettuazione dell'operazione (prima, dopo o durante la realizzazione della prestazione), sempre che tale utilizzo non costituisca una distinta operazione. A tal proposito, la proposta di Regolamento svolge due ulteriori precisazioni:

- a) non rileva l'impiego delle risorse effettuato unicamente per funzioni di sostegno amministrativo (quali la contabilità, la fatturazione e il recupero di debiti);
- b) in ogni caso, se il soggetto passivo emette una fattura con il numero di identificazione IVA attribuitogli dallo Stato membro della stabile organizzazione, si considera, salvo prova contraria, che detta stabile organizzazione abbia partecipato all'operazione effettuata in tale Stato membro.

In base al dato testuale delle disposizioni di riferimento (comma 2 dell'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972 e comma 5 dell'art. 21 del medesimo D.P.R. n. 633 del 1972), il committente residente deve fatturare il servizio ricevuto, emettendo *“la fattura in unico esemplare, ovvero, ferma restando la sua responsabilità, assicurarsi che la stessa sia emessa, per suo conto, da un terzo”*. Sembra, quindi, che il procedimento di inversione contabile (o *reverse charge*) introdotto dal legislatore italiano si realizzi sempre mediante l'emissione da parte del committente di un'autofattura, non trovando applicazione (neppure con riferimento alle prestazioni di servizi intra-comunitarie) il diverso procedimento di integrazione del documento contabile emesso dal cedente, disciplinato dagli artt. 46 e 47 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla l. 29 ottobre 1993, n. 427.

A seguito, infatti, della soppressione di ogni riferimento alle prestazioni di servizi, presente nel D.L. n. 331 del 1993 e della riconduzione dell'intera disciplina delle medesime all'interno del D.P.R. n. 633 del 1972, in linea di principio, non è più possibile applicare alle prestazioni di servizi intra-comunitarie le disposizioni contenute negli artt. 46 e 47 del medesimo D.L. n. 331 del 1993.

Tuttavia, con la circolare 12 marzo 2010 n. 12/E, l'Agenzia delle Entrate ha espressamente evidenziato che *“il committente (nonostante la norma contenuta nella bozza di decreto legislativo faccia riferimento all'autofattura) conserva la facoltà di integrare il documento ricevuto dal prestatore con l'IVA relativa, fermo restando l'obbligo di rispettare le regole generali sul momento di effettuazione delle operazioni”*.

L'autofattura così emessa (o l'integrazione del documento contabile ricevuto) va poi registrata sia fra le fatture emesse che fra quelle ricevute ex artt. 23, 24 e 25 del D.P.R. n. 633 del 1972, la cui disciplina non ha subito modifiche per effetto dell'entrata in vigore del D.Lgs n. 18 del 2010, salvo il necessario coordinamento con le modifiche apportate all'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972.



Il descritto regime di inversione contabile (o *reverse charge*) non si applica nell'ipotesi in cui il committente soggetto passivo, che riceve prestazioni o beni da un soggetto non residente, sia a sua volta stabilito fuori dal territorio dello Stato. In questo caso, in base a quanto disposto dal comma 3 dell'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972, torna applicabile la disciplina generale di cui al comma 1, del medesimo art. 17, in base alla quale l'IVA è dovuta dal prestatore, il quale dovrà provvedervi o direttamente (se identificato ai fini IVA, ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. n. 633 del 1972), ovvero tramite un suo rappresentante nel territorio dello Stato, nominato nelle forme previste dall'art. 1, comma 4, del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441.

Qualora, infine, la prestazione scambiata fra due soggetti non residenti, è stata resa o ricevuta per il tramite di una stabile organizzazione in Italia, sarà, invece, la stabile organizzazione medesima (sia essa del prestatore o del committente) a dover provvedere agli obblighi di fatturazione e liquidazione dell'imposta afferente l'operazione (comma 4, del medesimo art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972).

Operazioni passive di enti non commerciali

Si è visto che, ai fini della territorialità IVA delle prestazioni di servizi effettuate da parte di soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, gli enti non commerciali, in possesso di partita IVA sono considerati soggetti passivi, in relazione all'intera attività dai medesimi svolta, anche nel caso in cui svolgano unicamente attività istituzionale.

In applicazione del descritto criterio di inversione contabile (o *reverse charge*) può accadere, quindi, che gli enti non commerciali debbano provvedere agli adempimenti necessari all'applicazione dell'imposta, relativamente sia agli acquisti di servizi realizzati nello svolgimento dell'attività commerciale che a quelli realizzati nell'ambito dell'attività istituzionale. Con riferimento esclusivo a questi secondi, l'art. 30-bis, aggiunto al D.P.R. n. 633 del 1972, prevede che gli enti non commerciali provvedano alla registrazione, dichiarazione e versamento dell'IVA ai sensi degli artt. 47, comma 3, e 49 del D.L. n. 331 del 1993 (acquisti intra-comunitari di beni); disposizioni, queste ultime, che non hanno subito modifiche salvo che per il fatto che la dichiarazione di cui al comma 1 dell'art. 49 del D.L. n. 331 del 1993, deve essere presentata in via telematica.

In conclusione, l'ente non commerciale che svolge sia attività commerciale che attività istituzionale, dovrà emettere autofattura (o integrare la fattura ricevuta) e procedere alla doppia registrazione della medesima (come fattura attiva e passiva) relativamente ai servizi acquistati nell'ambito dell'attività commerciale; mentre, per i servizi acquistati nell'ambito dell'attività istituzionale, dovrà procedere alla registrazione dell'autofattura emessa (o della fattura integrata dell'IVA) secondo le modalità che il medesimo utilizza per gli acquisti intra-comunitari di beni.

6. L'ENTRATA IN VIGORE DELLE DISPOSIZIONI CONTENUTE NEL D.LGS N. 18 DEL 2010

Come anticipato, il D.Lgs n. 18 del 2010 è entrato in vigore il giorno successivo alla sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale (il 19 febbraio 2010), e quindi il 20 febbraio 2010. Tuttavia, per espressa



previsione normativa (art. 5 del D.Lgs n. 18 del 2010) le principali delle disposizioni in esso contenute si applicano retroattivamente alle operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2010.

La tematica dell'efficacia temporale delle norme tributarie, in passato oggetto di diverse pronunce da parte della Corte costituzionale, è stata regolamentata a livello normativo dall'art. 3 della legge 31 luglio 2000, n. 212 (il c.d. "Statuto del contribuente"); ai sensi del quale le disposizioni tributarie non possono avere effetto retroattivo, eccezion fatta per le norme di carattere interpretativo e *"in ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti"*.

Ciò nonostante, come si è detto, l'art. 5 del D.Lgs n.18 del 2010 dispone l'efficacia retroattiva delle norme inerenti sia le modalità di individuazione del luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi scambiate con soggetti non residenti, sia gli adempimenti cui sono tenuti i soggetti coinvolti in dette operazioni.

Sul punto, la posizione dell'Agenzia delle Entrate è stata quella di sottolineare che l'efficacia retroattiva della disciplina della territorialità IVA è da imputarsi all'immediata applicabilità nel nostro ordinamento delle principali disposizioni contenute nelle Direttive 2008/8/CE e 2008/117/CE, entrate in vigore il 1° gennaio 2010, per effetto della natura *self executive* di dette Direttive. In particolare, la circolare 31 dicembre 2009, n. 58/E ha evidenziato che *"alcune disposizioni contenute nella Direttiva risultano sufficientemente dettagliate e tali da consentirne la diretta applicazione almeno per ciò che riguarda le regole generali"* e, quindi, ha richiamato la regola generale che prevede l'immediata applicabilità nei singoli Stati membri delle Direttive c.d. *self executive*.

A tal proposito, vanno in primo luogo ricordate le caratteristiche che le Direttive comunitarie devono possedere per poter essere considerate *self executives*, così come enunciate, in diverse occasioni, dalla Corte di Giustizia delle Comunità europee⁶ e ribadite dalla stessa Corte Costituzionale:⁷

- a) le disposizioni devono essere chiare e precise nella determinazione dei diritti in capo ai soggetti;
- b) le disposizioni devono essere suscettibili di applicazione immediata;
- c) il legislatore nazionale non deve avere margini di manovra riguardo al contenuto;
- d) deve essere scaduto il termine di recepimento della Direttiva.

Ebbene, in base alla disciplina comunitaria, nel caso in cui ci si trovi in presenza dei richiamati presupposti, il cittadino può chiedere al Giudice nazionale la disapplicazione della normativa interna, rispetto alla fattispecie oggetto di giudizio e l'applicazione della disciplina comunitaria. Pertanto, diversamente da quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate, deve essere il cittadino ad invocare l'immediata applicabilità della Direttiva comunitaria e non viceversa; del resto, il fine primario

⁶ Fra le prime sentenze della Corte di Giustizia delle Comunità europee, si ricorda la sentenza 5 febbraio 1963, c-26/62 (Van Gend en Loos).

⁷ Corte Cost. 18 aprile 1991, n. 168.



dell'immediata efficacia della Direttiva è soprattutto quello di "sanzionare" lo Stato membro inadempiente.

Non a caso l'art. 288, comma 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea del 25 marzo 1957 (versione in vigore dal 1° dicembre 2009), dispone che lo strumento giuridico della Direttiva "*vincola lo Stato membro cui è rivolta per quanto riguarda il risultato da raggiungere, salva restando la competenza degli organi nazionali in merito alla forma e ai mezzi*" ed, infatti, la Corte di Giustizia delle Comunità europee ha sempre sottolineato che l'immediata applicabilità della Direttiva non può essere fatta valere nei confronti del singolo cittadino, ma solo nei confronti dello Stato (o degli enti territoriali).

Pertanto, in base a quanto previsto dall'ordinamento comunitario, così come interpretato dalla Corte di Giustizia, l'Amministrazione finanziaria italiana non può in alcun caso contestare ai contribuenti il mancato adeguamento alle disposizioni contenute nella Direttiva 2008/8/CE, relativamente al lasso temporale intercorrente fra l'entrata in vigore di dette disposizioni (1° gennaio 2010) e l'entrata in vigore della normativa nazionale di recepimento della medesima Direttiva (20 febbraio 2010). Tali disposizioni, infatti, possono unicamente essere invocate in giudizio da parte dei contribuenti, nei confronti dello Stato inadempiente.

In ogni caso, sempre relativamente al medesimo intervallo temporale, dovrebbe comunque potersi escludere l'ipotesi di irrogazione delle sanzioni per le infrazioni imputabili alla condizioni di obiettiva incertezza, derivante dalla mancata adozione della normativa nazionale, entro il termine previsto dalla Direttiva 2008/8/CE (art. 6, comma 2, del D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 472 e all'art. 10 della legge 31 luglio 2000, n. 212, il cd. "Statuto del contribuente").

A tal proposito, la circolare 18 marzo 2010, n. 14/E ha disegnato la disciplina sanzionatoria, applicabile alle irregolarità commesse fra il 1° gennaio 2010 e il 20 febbraio 2010, è stata articolata proprio in funzione della natura *self executive* di alcune delle disposizioni contenute nella Direttiva comunitaria di riferimento (Direttiva 2008/8/CE).

In detta sede, è stato sottolineato come l'art. 196 della Direttiva 2006/112/CE ha introdotto l'obbligo di operare l'inversione contabile (o *reverse charge*), di cui all'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972, solo per le prestazioni di servizi generiche (art. 44 della Direttiva 2006/112/CE e art. 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972), mentre, il legislatore italiano (esercitando l'opzione all'uopo prevista dall'art. 194 della medesima Direttiva 2006/112/CE) ha adottato un generalizzato obbligo di inversione (o *reverse charge*), valevole anche con riferimento a quelle operazioni che sono rilevanti IVA in Italia, in base a regimi derogatori.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, stante l'immediata applicabilità delle sole disposizioni comunitarie che non prevedano l'esercizio di opzioni da parte degli Stati membri, l'obbligo di operare il criterio di inversione contabile (o *reverse charge*), al 1° gennaio 2010, sussisteva unicamente per le prestazioni di servizi generiche, mentre il medesimo è stato generalizzato solo con l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 18 del 2010 (20 febbraio 2010).



In tale stato di cose, la circolare n. 14/E del 2010 ha avvertito alla necessità di riconoscere espressamente come legittima anche la condotta di quei committenti che hanno assunto il ruolo di debitori d'imposta, relativamente alle prestazioni di servizi diverse da quelle generiche, prima del 20 febbraio 2010 e, in ogni caso, la non applicabilità di sanzioni, in funzione della sussistenza delle condizioni di obiettiva incertezza.

La medesima circolare ha altresì sottolineato, tuttavia, che nel caso in cui l'imposta sia stata assolta dal prestatore, in applicazione della previgente disciplina, i soggetti interessati non avrebbero comunque dovuto effettuare note di variazione IVA, ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972.

La medesima circolare, nulla dispone in merito a quei soggetti che, sempre in applicazione della disciplina previgente, non abbiano applicato il criterio di inversione contabile (o *reverse charge*) alle prestazioni di servizi generiche. Ragionando a contrario, rispetto alle considerazioni svolte nella circolare n. 14/E del 2010, si potrebbe trarre la conclusione che in questa ipotesi, la natura *self executive* delle Direttive in esame possa in qualche modo giustificare l'applicazione di sanzioni a detti soggetti. Conclusione, tuttavia, che contrasterebbe non solo con i principi fondamentali del nostro ordinamento, ma anche con quelli comunitari.

Tuttavia, la circolare n. 14/E del 2010 conclude affermando quello che sembra essere un principio generale (seppure fa espresso riferimento al rapporto cedente/cessionario e non a quello prestatore/committente), secondo il quale *“considerata la situazione di incertezza sopra evidenziata, l'Amministrazione finanziaria, in applicazione dell'art. 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, non irrogherà la sanzione prevista dal richiamato art. 6, comma 9-bis, del D.Lgs. n. 471 del 1997 qualora l'imposta sia stata assolta, con le modalità previste dalla previgente disciplina, dal cedente non residente, fermo restando il diritto alla detrazione ai sensi dell'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972 in capo al cessionario”*.

In sostanza, quindi, l'Amministrazione finanziaria sembrerebbe aver ammesso una sorta di “sanatoria totale” in merito agli adempimenti contabili IVA, vigente per le operazioni poste in essere nel periodo di tempo compreso tra il 1° gennaio 2010 e il 19 febbraio 2010.



ISTITUTO DI RICERCA DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI

Piazza della Repubblica – 00185 Roma

Tel. 06/4782901 – Fax 06/4874756 – www.irdcec.it