



A tutti i Clienti
in indirizzo

Prot. doc.: 66/2010

“SPECIALE”

II NUOVO TRATTAMENTO IVA DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI DOPO L’APPROVAZIONE DEFINITIVA DEL DECRETO DI RECEPIMENTO DELLA “DIRETTIVA SERVIZI”

PREMESSA

Recentemente il Consiglio dei Ministri ha approvato in via definitiva il Decreto finalizzato al recepimento di una serie di novità in materia di IVA, contenute in specifiche Direttive comunitarie, la cui decorrenza è prevista dall’1.1.2010.

In particolare, l’intervento legislativo è teso all’introduzione di nuovi criteri per individuare la territorialità delle prestazioni di servizi con conseguente ampliamento dell’applicazione del meccanismo c.d. “reverse charge” (autofattura) e all’estensione dell’obbligo di presentazione degli elenchi INTRA anche alle prestazioni di servizi comunitarie.

Il testo definitivo approvato non presenta modifiche rispetto alla “bozza” approvata in data 12.11.2009. Va sottolineato che le modifiche annunciate nei giorni precedenti l’approvazione non sono state trasfuse nel Decreto definitivo.

In particolare non è stata recepita la semplificazione tendente a sostituire l’emissione dell’autofattura con gli adempimenti previsti in materia di acquisti intracomunitari.

Di seguito si propone un quadro generale delle nuove disposizioni, in vigore dall’1.1.2010, rinviando a prossime Informative l’analisi di specifiche fattispecie.

Lo scorso 22 gennaio il Legislatore nazionale ha approvato in via definitiva il Decreto legislativo finalizzato ad assolvere l’obbligo di recepimento delle seguenti Direttive comunitarie:

- Direttiva n. 2008/8/CE che prevede nuovi criteri in materia di territorialità delle prestazioni di servizi c.d. “Direttiva Servizi”;
- Direttiva n. 2008/9/CE che stabilisce una nuova procedura per il rimborso dell’IVA ai soggetti passivi stabiliti in uno Stato UE diverso da quello di rimborso;
- Direttiva n. 2008/117/CE che contiene alcune modifiche alla Direttiva n. 2006/112/CE in materia di lotta alle frodi fiscali connesse alle operazioni intracomunitarie.

Il citato Decreto non presenta alcuna novità rispetto al testo contenuto nello “schema” approvato in data 12.11.2009.

Infatti, nel testo definitivo non sono state trasfuse le modifiche “suggerite” dalle Commissioni Finanze della Camera e del Senato anticipate nei giorni precedenti l’approvazione.

In particolare non è presente la possibilità di sostituire l’emissione dell’autofattura con gli adempimenti previsti in materia di acquisti intracomunitari.

TERRITORIALITÀ DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI

Innanzitutto va evidenziato che le disposizioni contenute nel previgente art. 7, DPR n. 633/72 sono state “spacchettate” in più articoli, dall’art. 7 fino all’art. 7-septies il cui contenuto è di seguito analizzato.

DEFINIZIONI (ART. 7)

Il nuovo art. 7 è dedicato alle “definizioni” applicabili in materia di IVA. In particolare oltre alla consueta definizione di “Stato / territorio dello Stato” e di “Comunità / territorio della Comunità” sono contenute le seguenti definizioni.

Soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato	Soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva.
Parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno dell'UE	Parte di trasporto che non prevede uno scalo fuori dell'UE tra il luogo di partenza e quello di arrivo del trasporto passeggeri.
Luogo di partenza	Primo punto di imbarco di passeggeri previsto nell'UE, eventualmente dopo uno scalo fuori dell'UE.
Luogo di arrivo	Ultimo punto di sbarco previsto nell'UE, per passeggeri imbarcati nell'UE, eventualmente prima di uno scalo fuori dell'UE. N.B. Per il trasporto andata e ritorno, il percorso di ritorno è considerato un trasporto distinto.
Trasporto intracomunitario di beni	Trasporto di beni il cui luogo di partenza e il cui luogo di arrivo sono situati nel territorio di 2 Stati UE diversi.
Luogo di partenza	Luogo in cui inizia effettivamente il trasporto, senza tener conto dei tragitti compiuti per recarsi nel luogo in cui si trovano i beni.
Luogo di arrivo	Luogo in cui il trasporto si conclude effettivamente.
Locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine di mezzi di trasporto	Possesso o uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo non superiore a 30 giorni ovvero a 90 giorni per i natanti.

CESSIONI DI BENI (ART. 7-BIS)

A seguito del recepimento della citata “Direttiva Servizi” sono sostanzialmente confermate le vigenti regole della territorialità per le cessioni di beni. Sono state introdotte soltanto specifiche regole per le cessioni di beni a bordo di navi, aerei o treni durante una parte di un trasporto di passeggeri effettuata nell’UE, per le cessioni di gas mediante sistemi di distribuzione di gas naturale nonché per le cessioni di energia elettrica.

PRESTAZIONI DI SERVIZI “GENERICHE” (ART. 7-TER)

Per la **nuova regola della territorialità IVA delle prestazioni di servizi c.d. “generiche” assume ora rilevanza il committente**, ossia il “consumatore” delle stesse.

Infatti ai sensi del nuovo art. 7-ter le prestazioni di servizi si considerano effettuate in Italia quando:

- a) **sono rese a soggetti passivi stabiliti in Italia;**
- b) **sono rese a soggetti “privati” da soggetti passivi stabiliti in Italia.**

Il comma 2 contiene una specifica definizione di soggetto passivo per l’individuazione dei destinatari delle prestazioni di servizi utilizzabile ai fini dell’applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione dei servizi.

Infatti, sono considerati “soggetti passivi” per le prestazioni di servizi ad essi rese:

- a) i soggetti **esercenti attività d’impresa, arti e professioni** (le persone fisiche limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell’esercizio di tali attività);
- b) gli **enti, le associazioni** e le altre organizzazioni di cui all’art. 4, comma 4, DPR n. 633/72 anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali/agricole;
- c) gli **enti, le associazioni** e le altre organizzazioni, **non soggetti passivi**, identificati ai fini IVA.



Va evidenziato che il Decreto in esame **abroga i commi 4-bis, 5, 6, 7 e 9 dell’art. 40, D.L. n. 331/93 contenenti il trattamento dei c.d. “servizi intracomunitari”** in quanto ora regolati dalle nuove disposizioni.

In particolare i trasporti di beni e i servizi su beni materiali intracomunitari effettuati nei confronti di soggetti passivi UE non risultano più “non imponibili” ex art. 40, commi 4-bis e seguenti, D.L. n. 331/93, bensì “fuori campo IVA” ex art. 7-ter, DPR n. 633/72.

Il diverso trattamento IVA ora si ripercuote negativamente sugli operatori nazionali per i quali le operazioni effettuate non concorrono più alla assunzione dello status di “esportatore abituale” con conseguente impossibilità di acquistare beni / servizi senza applicazione dell’IVA.

Come previsto dal comma 6 dell’art. 21, DPR n. 633/72 così come modificato dal Decreto in esame, **a carico degli operatori nazionali è stato imposto l’obbligo di emettere fattura per le citate prestazioni di servizi rese a soggetti UE, ancorché non soggette ad IVA.**

Sulla base della nuova lett. f-bis) del comma 2 del citato art. 21, nella fattura il prestatore deve riportare anche il **numero di identificazione IVA** attribuito al committente dal proprio Stato UE.



Le operazioni **non soggette IVA ex art. 7-ter non concorrono** comunque alla formazione del **volume d’affari**.

I servizi **effettuati da soggetti passivi UE nei confronti di operatori nazionali devono essere regolarizzati, ai fini IVA, da quest'ultimi con emissione di autofattura**. Va evidenziato che a seguito della riscrittura **dell'art. 17, DPR n. 633/72** il riferimento dell'autofattura è ora contenuto nel **comma 2** (in precedenza il riferimento era al comma 3).

Nel testo definitivo, come sopra accennato, non è presente la disposizione, suggerita nell'iter di "verifica" parlamentare, finalizzata alla sostituzione dell'emissione dell'autofattura con gli adempimenti previsti per gli acquisti intracomunitari di beni (integrazione fattura estera e annotazione della stessa nel registro fatture emesse / corrispettivi e degli acquisti).

Con riferimento alle **prestazioni di intermediazione** si segnala infine che è stato **esteso** il regime di **non imponibilità contenuto nell'art. 9, comma 1, n. 7), DPR n. 633/72**, anche alle **provvidoni relative "ad operazioni effettuate fuori dal territorio della Comunità"**.

I successivi articoli (da 7-quater a 7-septies) contengono specifiche deroghe con riferimento a determinate prestazioni di servizi.

DEROGHE PER PARTICOLARI PRESTAZIONI DI SERVIZI (ART. 7-QUATER)

Il nuovo art. 7-quater contiene specifiche deroghe alla citata regola generale con riferimento alle seguenti prestazioni di servizi.

Tipologia prestazione di servizi	Territorialità in Italia
<ul style="list-style-type: none"> • Prestazioni relative a beni immobili, comprese le perizie e le prestazioni di agenzia • fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio • concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili • prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari 	Quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato.
Trasporto di passeggeri	In proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato.
Ristorazione e catering 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 dell'UE	Se il luogo di partenza del trasporto è situato nel territorio dello Stato.
Ristorazione e catering diverse dalle precedenti	Quando sono eseguite nel territorio dello Stato.
Locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto	Quando i mezzi sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate

all'interno del territorio dell'UE. Le medesime prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario al di fuori del territorio dell'UE e sono utilizzati nel territorio dello Stato.

DEROGHE PER I SERVIZI CULTURALI, ARTISTICI, SPORTIVI, SCIENTIFICI, EDUCATIVI, RICREATIVI E SIMILI (ART. 7-QUINQUIES)

Ai sensi del nuovo art. 7-quinquies le:

- a) prestazioni di servizi relative ad **attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni;**
 - b) prestazioni di servizi degli **organizzatori delle attività di cui alla lett. a);**
 - c) prestazioni **accessorie alle precedenti;**
- si considerano effettuate in Italia quando le stesse sono ivi eseguite.**

Analogo trattamento è applicabile anche alle prestazioni di servizi per l'accesso ai predetti eventi.

DEROGHE PER TALUNI SERVIZI RESI A SOGGETTI "PRIVATI" (ART. 7-SEXIES)

Per effetto del nuovo art. 7-sexies le seguenti prestazioni di servizi rese a "committenti non soggetti passivi" si considerano effettuate in Italia sussistendo specifiche condizioni, di seguito sintetizzate.

Tipologia prestazione di servizi	Territorialità in Italia
Intermediazione in nome e per conto del cliente	Quando le operazioni oggetto dell'intermediazione si considerano effettuate nel territorio dello Stato.
Trasporto di beni diversi dal trasporto intracomunitario	In proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato.
Trasporto intracomunitario di beni	Quando la relativa esecuzione ha inizio nel territorio dello Stato.
<ul style="list-style-type: none"> • Lavorazioni e perizie relative a beni mobili materiali; • operazioni rese in attività accessorie ai trasporti, quali quelle di carico, scarico, movimentazione e simili 	Quando sono eseguite nel territorio dello Stato.
Locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto	Quando sono rese da prestatori stabiliti in Italia e utilizzate nel territorio dell'UE. Le medesime prestazioni se rese da soggetti passivi stabiliti fuori UE si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate.

Prestazioni rese tramite mezzi elettronici da soggetti stabiliti al di fuori del territorio dell'UE	Quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero.
Telecomunicazione e tele radiodiffusione	Quando sono rese da prestatori stabiliti nel territorio dello Stato a committenti residenti o domiciliati nel territorio dell'UE e sempre che siano utilizzate nel territorio dell'UE. Le medesime prestazioni se rese da soggetti stabiliti al di fuori del territorio dell'UE si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate.

DEROGHE PER TALUNI SERVIZI RESI A SOGGETTI "PRIVATI" EXTRAUE (ART. 7-SEPTIES)

In base al nuovo art. 7-septies non si considerano effettuate in Italia e pertanto non sono assoggettate ad IVA le seguenti prestazioni **rese a committenti "privati" extraUE**:

1	prestazioni di servizi di cui all'art. 3, comma 2, n. 2, DPR n. 633/72, ossia "le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore , quelle relative ad 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 similari ai precedenti"
2	prestazioni pubbлицitarie
3	prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale
4	elaborazione e fornitura di dati e simili
5	operazioni bancarie, finanziarie ed assicurative , comprese le operazioni di riassicurazione ed escluse le locazioni di casseforti
6	messa a disposizione del personale
7	contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto
8	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
9	servizi di telecomunicazione e di tele radiodiffusione , esclusi quelli utilizzati nel territorio dello Stato ancorché resi da soggetti che non siano ivi stabiliti
10	servizi prestati per via elettronica
11	servizi inerenti all'obbligo di non esercitare interamente o parzialmente un'attività o un diritto di cui ai numeri precedenti



MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DEI SERVIZI “CONTINUATIVI”

Ferma restando l'individuazione del momento di effettuazione delle cessioni di beni (stipula del rogito per i beni immobili, consegna/spedizione per i beni mobili) e delle relative deroghe contenute nell'art. 6, commi 1 e 2, DPR n. 633/72, il Decreto in esame interviene in merito al momento di effettuazione delle prestazioni di **servizi “continuativi”**.

Confermando quale criterio generale dell'effettuazione delle prestazioni di servizi **il pagamento del corrispettivo** e per le **prestazioni gratuite** ex art. 3, comma 3, primo periodo, DPR n. 633/72 il **momento in cui sono rese** o, se di carattere periodico o continuativo, il mese successivo a quello in cui sono rese, relativamente le **prestazioni di servizi di cui al nuovo art. 7-ter, DPR n. 633/72 rese da un soggetto passivo UE ad un soggetto passivo italiano**:

- effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore a 1 anno;
 - che non comportano versamenti di acconti o pagamenti anche parziali nell'anno;
- il momento di effettuazione è individuato nel termine di ciascun anno solare fino alla conclusione della prestazione.**

L'applicazione operativa della nuova previsione normativa comporterà non pochi problemi agli operatori nazionali per l'individuazione dell'importo da assumere alla data del 31.12. Infatti a seguito dell'espressa integrazione dell'art. 13, comma 2, lett. c), DPR n. 633/72 i corrispettivi delle operazioni in esame sono costituiti “dalle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi”.

NOVITÀ IN MATERIA DI ELENCHI INTRA

Dal 2010 è confermato:

1. l'obbligo di **presentare gli elenchi INTRA anche per le prestazioni di servizi rese e ricevute** in ambito comunitario;
2. la **soppressione della periodicità di presentazione “annuale;”**
3. la **presentazione degli elenchi INTRA esclusivamente in via telematica.**

Il Decreto in esame rinvia all'emanazione di due appositi provvedimenti, il primo da parte del MEF e il secondo a cura dell'Agenzia delle Entrate/Dogane, per l'individuazione delle nuove modalità e dei termini di presentazione degli elenchi riepilogativi, nonché per l'approvazione dei nuovi modelli da utilizzare dal 2010.

In attesa dei citati provvedimenti va peraltro evidenziato che sono state annunciate alcune “semplificazioni” in merito all'applicazione dei nuovi obblighi.

Infatti, dovrebbe essere confermata:

1. la proroga al **giorno 25 del mese successivo** a quello di riferimento, anziché al giorno 19, per la **presentazione dei modelli INTRA**,
2. la possibilità di presentare gli **elenchi dei primi 3 mesi** all'Agenzia delle Dogane su **supporto magnetico**,
3. la possibilità di **non indicare per i primi 6 mesi** negli elenchi riepilogativi dei servizi **alcune informazioni** (ad esempio, modalità di incasso, Paese di pagamento).

NOVITÀ PER IL RIMBORSO DELL'IVA ASSOLTA NELL'UE

Da ultimo si segnala che sono state riviste le modalità per il rimborso dell'IVA assolta da parte di soggetti passivi non stabiliti nello Stato UE tenuto ad effettuare il rimborso ma in uno Stato



diverso introducendo i nuovi artt. 38-bis1 e 38-bis2, DPR n. 633/72. Le novità interessano sia i soggetti italiani per il rimborso dell'IVA assolta in altri Stati UE che i soggetti UE per il rimborso dell'IVA assolta in Italia.

In particolare la richiesta di rimborso dovrà essere:

- effettuata in via telematica;
- presentata alla competente autorità dello Stato in cui l'interessato ha la sede/residenza (per i soggetti stabiliti in Italia l'istanza dovrà essere inviata all'Agenzia delle Entrate).

L'art. 38-ter, DPR n. 633/72 è stato di conseguenza riformulato al fine di renderlo applicabile ai soggetti residenti in Stati extraUE, nel rispetto del principio c.d. "di reciprocità", ossia nei confronti dei soggetti stabiliti in Stati che riconoscono ai soggetti passivi italiani un analogo diritto al rimborso dell'imposta ivi assolta.

DECORRENZA DELLE NUOVE DISPOSIZIONI

Come disposto dall'art. 5 del Decreto in esame le novità legislative sono applicabili alle operazioni **effettuate a decorrere dall'1.1.2010.**

Le nuove regole per il rimborso del credito IVA a favore dei soggetti residenti relativamente all'imposta assolta in altri Stati UE sono applicabili alle richieste di rimborso presentate dall'1.1.2010.

Le nuove regole per il rimborso del credito IVA a favore di soggetti non residenti relativamente all'imposta assolta in Italia saranno applicabili a decorrere dalla data fissata dall'Agenzia delle Entrate con uno specifico Provvedimento attuativo.

Nell'augurarvi un buon lavoro, restiamo a Vostra disposizione per ogni ulteriore chiarimento in merito alla presente circolare.

Sassuolo, li 26/01/2010

Asset studio S.r.l.
STUDIO TUFARIELLO