La territorialità IVA dei servizi

di Fabio Carrirolo

Pubblicato il 5 Marzo 2012

Facciamo il punto sull'IVA intracomunitaria: status, qualità e luogo del committente, le prestazioni di servizi ricevute nella sfera commerciale...

La territorialità IVA dei servizi: aspetti generali

Relativamente alla territorialità delle prestazioni di servizi in ambito IVA, ci soffermiamo sulle **regole relative al luogo delle prestazioni di servizi**, le quali consentono l'individuazione dello Stato in cui la prestazione di servizi deve essere assoggettata ad imposta (direttiva n. 2008/8/CE del Consiglio del 12.2.2008 (c.d. *direttiva servizi*), la quale ha apportato modifiche alla direttiva «di rifusione» n. 2006/112/CE del Consiglio del 28.11.2006). Tali regole sono in vigore dal 1° gennaio 2010. Con riferimento alla territorialità, la *direttiva servizi* ha previsto la distinzione tra **prestazioni** *«business to business»* **(B2B)**, per le quali occorre guardare alla residenza del committente-soggetto passivo (tenuto ad autofatturare l'acquisto), **e** *«business to consumer»* **(B2C)**, per le quali viene confermata l'attuale regola generale fondata sul luogo di domicilio del prestatore (se il committente non è un soggetto passivo). Il 22.1.2010, il Consiglio dei Ministri ha approvato il decreto legislativo di recepimento delle direttive 12.2.2008, n. 2008/8/CE e 2008/9/CE, e 16.12.2008, n. 2008/117/CE (**D.Lgs. 11.2.2010, n. 18**). Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (CN- DCEC) è intervenuto sull'argomento con un documento pubblicato nel novembre 2011, recando le precisazioni e le osservazioni che vengono più avanti commentate.

Le innovazioni apportate dalla *direttiva servizi*

La **circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 58/E del 31.12.2009** ha sintetizzato come segue le novità

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

dalla *direttiva servizi*.

• modifica della regola generale del luogo di tassazione dei servizi resi a soggetti passivi, per i quali si passa dal criterio della tassazione nel Paese di stabilimento del prestatore al criterio di tassazione nel Paese di stabilimento del cliente • per le prestazioni rese a privati consumatori si conferma invece la regola generale della tassazione nel Paese del prestatore

• conferma di talune deroghe già esistenti (che comportano l'appli- cazione degli stessi criteri di tassazione sia per le prestazioni rese a sog- getti passivi, che a privati consumatori) concernenti:
  • le prestazioni di servizi relativi ad immobili
  • le prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili
  • le prestazioni di trasporto passeggeri

• introduzione di nuove deroghe sia per le prestazioni rese a sogget- ti passivi che a privati consumatori, con riferimento alle prestazioni di ristorazione e catering, nonché alla locazione a breve termine dei mezzi di trasporto

• conservazione di talune deroghe vigenti, limitatamente ai servizi resi a privati consumatori, relative a prestazioni di servizi:
  • di intermediazione
  • di trasporto di beni
  • relative a beni mobili materiali

• di telecomunicazione, teleradiodiffusione e servizi resi tramite mezzi elettronici
• introduzione di una regola particolare per la locazione a lungo termine di mezzi di trasporto, resa a privati consumatori

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- ampliamento della definizione di soggetto passivo ai fini della in- dividuazione della territorialità dei servizi, che comporta che siano con- siderati tali anche
  - gli enti non commerciali (individuati nel diritto interno dall'arti- colo 4, quarto comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633) anche quando agiscono nell'ambito dell'attività istituzionale
  - gli enti che non svolgono alcuna attività commerciale, ma che risultano già identificati ai fini IVA

- generalizzazione del principio in base al quale il committente na- zionale soggetto passivo provvede agli obblighi contabili e di assolvi- mento dell'imposta per le prestazioni di servizio a lui rese da un sogget- to passivo non stabilito e territorialmente rilevanti in Italia

Il documento del CNDCEC del 2011

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili ha fatto presente nel proprio documento del novembre scorso – specificamente rivolto agli enti locali – che quello attivato con decorrenza 1° gennaio 2010 è un sistema «duale», in cui le prestazioni di servizio vengono distinte in base al soggetto che riceve la prestazione stessa (privato consumatore / soggetto passivi IVA). Nel primo caso (privato consumatore), viene mantenuto il principio secondo cui il luogo dell'imposizione è quello in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica (o stabile organizzazione) Nel secondo caso (soggetto IVA), viene attivata la regola secondo cui il luogo di imposizione diviene, di norma, quello in cui avviene il consumo effettivo. Inoltre, per «soggetto passivo» viene ora inteso anche colui cui sono ascrivibili attività non rilevanti ai fini IVA, semplicemente in quanto titolare di Partita IVA ovvero identificato ai fini IVA. Sono quindi soggetti passivi tutti gli enti non commerciali (art. 4, quarto comma, D.P.R. n. 633/1972) se titolari di partita IVA (per l'attività commerciale), e tutti coloro che svolgono esclusivamente attività istituzionali, identificati però ai fini IVA in quanto hanno effettuato acquisti INTRA oltre la soglia di 10.000 euro (art. 38, D.L. n. 331/1993). Sono inoltre considerati soggetti passivi gli stessi enti che, anche al di sotto di tale soglia, hanno optato per l'applicazione dell'imposta in Italia sugli acquisti intracomunitari e che, per tale motivo, dispongono di un numero di partita IVA (art. 38, sesto comma, D.L. n. 331/1993). Non occorre più, dunque, distinguere tra le prestazioni ricevute dall'ente nell'ambito della propria attività istituzionale e quelle ricevute nell'ambito dell'attività economica eventualmente esercitata (la tassazione avviene comunque in Italia). In ogni caso però gli enti locali, benché assimilati agli operatori economici ai fini della territorialità IVA, possono esercitare il diritto alla detrazione solamente per gli acquisti effettuati nell'esercizio di attività commerciali.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Status, qualità e luogo del committente

Al fine di verificare se una prestazione di servizi assume o meno rilevanza IVA nel territorio dello Stato occorre verificare:

- lo *status* del committente (è o no soggetto passivo IVA?);
- la sua qualità (il committente agisce in veste di soggetto passivo IVA, oppure i servizi sono destinati esclusivamente a un uso privato?);
- il luogo ove è stabilito il committente

Non rileva invece il luogo ove è stabilito il prestatore del servizio, né il luogo di utilizzazione del servizio stesso. Se si tratta di prestazioni «generiche», quindi, queste si considerano effettuate in Italia quando vengono rese a committente stabilito in Italia, anche se utilizzate al di fuori del territorio nazionale e comunitario, e non si considerano effettuate in Italia se sono rese a un committente stabilito in un altro Stato, comunitario o non comunitario, anche se sono utilizzate nel territorio nazionale. Per quanto attiene allo *status* del committente, è rammentato che si considerano soggetti passivi:

1. i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni; le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività;
2. gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all' art. 4, quarto comma, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;
3. gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini IVA

In merito alla prova dello *status* di soggetto passivo IVA, il committente deve comunicare il numero identificativo IVA e il prestatore potrà ottenere la conferma della validità di tale numero attraverso il sistema VIES. Il regolamento comunitario di esecuzione n. 282/2011 delle disposizioni introdotte dalla direttiva n. 2006/112/CE (applicabile a decorrere dal 1° luglio 2011) prevede che lo *status* del committente sia comunque verificato dal prestatore quando quest'ultimo ottenga qualsiasi altra prova della soggettività passiva del committente e si adoperi per effettuare una verifica di ragionevole ampiezza sull'esattezza delle informazioni che il committente medesimo gli ha fornito circa il proprio *status* soggettivo, applicando le procedure di sicurezza commerciali normalmente in uso (come, ad esempio, le procedure relative ai controlli di identità o di pagamento). Se il prestatore dimostra che il committente non gli ha comunicato il proprio numero di partita Iva, salvo che non disponga di informazioni contrarie, può considerarlo privo della soggettività passiva IVA. Per le prestazioni rese nei confronti di soggetti non comunitari si possono considerare elementi probatori la certificazione rilasciata dallo Stato non comunitario per l'accesso alla forma semplificata di rimborso di cui all'art. 38-*ter* del decreto IVA (unicamente per i committenti stabiliti in Norvegia, Israele e Svizzera), oltre all'attribuzione del numero identificativo attribuito dallo Stato estero o da altre informazioni, come specificato dal regolamento comunitario. Occorre a questo punto stabilire se il soggetto passivo acquisisce o no i servizi

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

nella veste di soggetto passivo d'imposta. Se infatti un soggetto passivo o, in alternativa, un ente non soggetto passivo ma ad esso assimilato, riceve un servizio destinato esclusivamente ad uso privato (ivi compreso l'uso da parte dei suoi dipendenti), questo è considerato ai fini dell'acquisto un soggetto non passivo, con la conseguente applicazione delle regole operanti per i rapporti *«business to consumer»* (B2C). Se invece le prestazioni di servizio vengono acquisite per finalità *«promiscue»*, sia private che imprenditoriali, professionali o artistiche, per esse si renderanno applicabili le regole di territorialità previste per i rapporti *«business to business»* (B2B). Per i committenti società o ente, associazione o società semplice (diverso da persona fisica), la soggettività passiva sussiste sempre e, pertanto, si presume che le prestazioni di servizio siano acquistate nella veste di soggetto passivo (fatta salva l'ipotesi dell'utilizzo privato da parte del soggetto committente e dei suoi dipendenti).

In particolare, il luogo di stabilimento del committente

In base all'art. 7 lett. d si considerano **soggetti stabiliti nel territorio dello Stato**:

- i soggetti domiciliati nel territorio dello Stato o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero (per i soggetti diversi dalle persone fisiche, per domicilio si intende il luogo in cui si trova la sede legale e per residenza il luogo in cui si trova la sede effettiva
- la stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetti domiciliati o residenti all'estero.

Il **luogo ove il soggetto passivo fissa la sede della propria attività** e individuato – secondo l'art. 10 del regolamento comunitario - in quello in cui vengono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale, vale a dire il luogo in cui sono prese le decisioni essenziali relative alla gestione dell'impresa o il luogo ove si riunisce la direzione.

Le prestazioni di servizi ricevute nella sfera commerciale

Per tali prestazioni di tipo commerciale, gli enti locali – destinatari del documento del CNDCEC - devono effettuare i seguenti passaggi:

- inviare una comunicazione al fornitore comunitario con il proprio numero di identificazione (IT + partita IVA);
- indicazione del controvalore in euro dell'imponibile per fatture da Paesi non facenti parte dell'area euro (es. Gran Bretagna), al cambio del giorno dell'operazione o della data della fattura;
- emissione dell'autofattura in un unico esemplare, al momento di effettuazione dell'operazione, ovvero possibilità di integrare il documento ricevuto applicando l'IVA con aliquota italiana o il titolo di inapplicabilità previsto per analoghe operazioni interne (per operazioni non imponibili, esenti,

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

escluse);

- effettuazione della doppia annotazione nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi e nel registro degli acquisti;
- la registrazione nel registro delle vendite o dei corrispettivi deve avvenire entro 15 giorni dalla data di emissione e con riferimento alla stessa data di Tali registrazioni, pur confluendo tra le vendite, non devono essere indicate nella dichiarazione IVA nel Quadro VE bensì nel Quadro VJ, e la relativa imposta nel Quadro VL;
- la registrazione nel registro degli acquisti deve avvenire entro la liquidazione per il periodo nel quale si esercita il diritto alla detrazione (entro la dichiarazione IVA relativa al secondo anno successivo);
- presentazione del modello INTRA 2, compilando la Parte INTRA 2-quater relativa ai servizi (indicando il numero e la data dell'autofattura o della fattura integrata, attribuendo alla stessa il numero progressivo seguito nella propria contabilità, cfr. la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14/E del 18.3.2010, richiamata dal CNDCEC). Qualora la prestazione di servizi venga resa da un soggetto non comunitario (es. da soggetto residente nella Repubblica di San Marino) non dovrà essere compilato alcun modello INTRASTAT.

Le prestazioni di servizi ricevute nella sfera istituzionale

Le prestazioni di tipo istituzionale prevedono invece la sequenza seguente:

- indicazione del controvalore in euro dell'imponibile per fatture ricevute da Paesi non appartenenti all'«area euro», al cambio del giorno dell'operazione o della data della fattura;
- emissione dell'autofattura in un unico esemplare, ovvero possibilità di integrare il documento ricevuto applicando l'IVA con aliquota italiana o il titolo di inapplicabilità previsto per analoghe operazioni interne (non imponibili, esenti, escluse);
- registrazione dell'autofattura o del documento integrato in un apposito registro (ex art. 39 del D.P.R. n. 633/1972) entro il mese di emissione. Tale autofattura o tale documento integrato non confluirà nella dichiarazione IVA in quanto riferito a un servizio ricevuto nella propria sfera istituzionale: la relativa imposta risulterà quindi indetraibile per carenza del requisito soggetto
- presentazione del Modello INTRA 12 entro il mese successivo alla registrazione dell'autofattura o del documento integrato;
- versamento, entro il medesimo termine, dell'Imposta dovuta con
- presentazione del Modello INTRA 2, compilando la parte Intra 2-F24EP, codice 619E; *quater* relativa ai servizi. Anche in questa ipotesi, se la prestazione di servizi è resa da un soggetto non

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

comunitario non deve essere compilato alcun Modello INTRASTAT.

La distinzione tra beni mobili e immobili

Per quanto riguarda la nozione di «bene immobile» - importante nel nuovo contesto giacché la prestazione riferita a immobili si considera avvenuta nello Stato in cui questi sono ubicati -, il CNDCEC riferisce la posizione dell'amministrazione finanziaria, secondo la quale può considerarsi «fabbricato» solamente una costruzione incorporata al suolo, avendo riguardo, per gli immobili situati in Italia, anche all'eventuale accatastamento. Sono assimilati agli stessi anche tutti i beni mobili stabilmente incorporati negli stessi, per i quali non è possibile la loro separazione senza alterarne la funzionalità, se non con interventi di adattamento antieconomici (ad esempio, impianti elettrici, di riscaldamento ecc…).

Le prestazioni di trasporto

Il luogo delle prestazioni di trasporto di passeggeri è quello dove viene effettuato il trasporto in funzione delle distanze percorse, senza alcuna novità al riguardo. Relativamente al trasporto di beni, vengono segnalate le seguenti novità:

- **trasporto di beni non intracomunitario** ? il luogo delle prestazioni, se rese nei confronti di persone che non sono soggetti passivi, è quello dove si effettua il trasporto in funzione delle distanze percorse (se reso nei confronti di soggetti passivi, valgono le regole generali e quindi il domicilio del committente);
- **trasporto di beni intracomunitario** ? se effettuato nei confronti di persone che non sono soggetti passivi, si ha riguardo al luogo di partenza del trasporto (come nell'ipotesi precedente, vale il luogo del committente).

Per quanto attiene alle prestazioni rese nei confronti di privati, viene confermata la possibilità per gli Stati membri di non assoggettare all'IVA la parte dei servizi di trasporto intracomunitario di beni.

Per approfondire: La territorialità IVA dei servizi di trasporto

Attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative

Tra le ipotesi che derogano al regime generale, il CNDCEC prende in esame le prestazioni relative alle attività culturali, artistiche e simili (sportive, scientifiche, educative, ricreative, comprese le fiere ed esposizioni, i servizi degli organizzatori di tali attività, i servizi accessori ai precedenti), regolate dall'art. 7-*quinques* del D.P.R. n. 633/1972. Fino al 31.12.2010, tali prestazioni si consideravano svolte in Italia quando le stesse vi erano materialmente svolte, indipendentemente dal committente e dal prestatore, in deroga al criterio generale. A partire dal 1° gennaio 2011, i servizi in oggetto sono assoggettati a un trattamento differente a seconda che le prestazioni siano rese nei rapporti B2B o B2C. Infatti, nulla varia

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

rispetto al 2010 per i rapporti B2C, mentre per i B2B, solamente per i c.d. servizi di accesso alle manifestazioni e per quelli accessori agli stessi continuerà ad applicarsi il trattamento derogatorio (assoggettamento IVA nello Stato in cui la manifestazione viene materialmente svolta). Per tutti gli altri servizi risultano invece applicabili le regole valide per i servizi generici (che fanno riferimento al luogo in cui è stabilito il committente).

Le prestazioni di locazione (anche finanziaria) e noleggio di mezzi di trasporto a breve termine

Tali prestazioni sono disciplinate nell'art. 7-*quater*, lett. e), del D.P.R. n. 633/1972. Una precisazione in ordine alla durata del noleggio breve: questo sussiste fino alla durata di 30 giorni per i mezzi di trasporto, e di 90 giorni per i natanti. Per tali prestazioni, in deroga al criterio del di stabilimento del committente o del prestatore, vige il criterio del luogo ove il mezzo di trasporto viene messo a disposizione del committente, ossia del luogo in cui il destinatario prende fisicamente possesso del mezzo, purché il mezzo sia effettivamente utilizzato in tale luogo. Tali servizi si considerano quindi effettuati in Italia se il mezzo di trasporto è messo a disposizione del committente in Italia, se la concreta utilizzazione del mezzo di trasporto avvenga nel territorio comunitario (se invece l'utilizzo avviene parzialmente al di fuori di tale ambito territoriale, i servizi sono irrilevanti ai fini IVA per la parte corrispondente).

Le prestazioni di servizi elettronici a privati

La tipologia delle prestazioni rese per via elettronica comprende:

- la fornitura di **siti** *web* e *web hosting*;
- la fornitura di *software* e aggiornamento;
- la fornitura di **immagini, testi e informazioni** e messa a disposizione di basi di dati;
- la fornitura di **musica, film, giochi** compresi di sorte e d'azzardo, **programmi o manifestazioni** politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento;
- la fornitura di prestazioni di **servizi di insegnamento a distanza**.

Il luogo di tali prestazioni, ove siano rese a persone che non sono soggetti passivi, stabilite o domiciliate o abitualmente residenti in uno Stato membro da parte di un soggetto passivo che fuori della Comunità abbia stabilito la sede della propria attività economica o ivi disponga di una stabile organizzazione a partire dalla quale sono stati resi i servizi o, in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, sia domiciliato o abitualmente residente, è **il luogo in cui la persona non soggetto passivo è stabilita o domiciliata o abitualmente residente**.

Ti consigliamo anche:

Cambia la territorialità IVA per i servizi elettronici: il MOSS **(2020)**

Brexit 2021: le prestazioni di servizi generiche ai fini IVA **(2021)**

Individuazione del committente e utente finale nel contratto di prestazione di servizi **(2021)**

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La nuova disciplina delle vendite a distanza: il sistema dell'OSS attrae anche le prestazioni di servizi (2021)

IVA e servizi fieristici internazionali (2023)

5 marzo 2012 Fabio Carrirolo

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D