

IVA: cosa cambia dall'1 gennaio 2010

di **Vincenzo D'Andò**

Pubblicato il 11 dicembre 2009

rivoluzione in vista per la disciplina riguardante le imposte indirette dal 1° gennaio 2010. In particolare, nel settore dell'IVA, per i servizi, sotto l'aspetto territoriale, la disciplina subirà decisivi mutamenti, basti pensare anche alla riforma prevista per i nuovi modelli Intrastat...

IVA: Cosa cambia dal 01 gennaio 2010

Premessa

Rivoluzione in vista per la disciplina riguardante le imposte indirette dal 1° gennaio 2010.

In particolare, nel settore dell'IVA, a decorrere dall'1 gennaio 2010, una delle novità rilevanti sarà l'applicazione del contenuto dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972.

Per i servizi, sotto l'aspetto territoriale, la disciplina subirà decisivi mutamenti, basti pensare anche alla riforma prevista per i nuovi modelli Intrastat.

Seguono le novità sui rimborsi IVA e, dulcis in fundo, l'applicazione della novella sulle compensazioni IVA.

Per talune specifiche materie (si pensi, appunto, ai modelli Intrastat, oppure all'ulteriore recepimento della normativa comunitaria all'interno del DPR IVA), si è al momento (di redazione del presente articolo) in attesa dell'emanazione di appositi decreti.

A tutto ciò, si affiancano le modifiche che già sono state inserite dal legislatore nella normativa IVA nel corso del 2009 (si pensi, alle modifiche dell'art. 13 del DPR 633/1972 con le modifiche alla base imponibile ed ai concetti di "valore normale").

Vediamo, a tal fine, più in dettaglio, cosa cambia dal 01 gennaio 2010 nell'ambito dell'IVA.

Per i servizi (prestazione generica) a decorrere dal 01 gennaio 2010, ai fini IVA il **luogo di imposizione** sarà il seguente:

- Per il committente soggetto passivo IVA → luogo in cui è stabilito il committente;
- Per il committente che non è soggetto passivo IVA → luogo in cui è stabilito il prestatore.

Cosa cambia per i servizi di cui all'art. 7, comma 4 lett. d) del DPR n. 633/1972

Il luogo di tassazione di tali prestazioni diviene quello in cui il committente è “stabilito”, indipendentemente dal suo status di soggetto passivo; ne deriva che sia nei rapporti **business to business (B to B)**, che nei rapporti **business to consumer (B to C)**, vale in pratica la regola generale di tassazione nel luogo in cui è “stabilito” il committente.

Nuove regole per i servizi nell’ambito IVA

Descrizione del servizio	Luogo di imposizione
Intermediazioni	Regola generale: Imposizione nel Paese del committente. Deroga: Per le intermediazioni rese a persone che non sono soggetti passivi, il luogo di imposizione è quello in cui avviene l’operazione “intermediata”
Trasporto di beni	Regola generale: Imposizione nel Paese del committente. Deroga: Per i trasporti resi nei confronti di persone che non sono soggetti passivi, il luogo di imposizione coincide con il luogo di inizio del trasporto (trasporto intracomunitari), ovvero in funzione delle distanze percorse (altri trasporti)
Prestazioni culturali, artistiche, scientifiche, didattiche e sportive	Regola generale: Imposizione nel luogo di effettuazione dell’operazione (anche se resa a privati)
Prestazioni di servizi relative a beni mobili materiali (lavorazioni e perizie)	Regola generale: Imposizione nel Paese del committente. Deroga: Per le prestazioni rese a persone che non sono soggetti passivi, il luogo di imposizione è quello in cui avviene la materiale esecuzione del servizio

Servizi di ristorazione e catering

Imposizione nel luogo di esecuzione

Servizi di ristorazione e catering fatti a bordo di una nave, di un aereo, o di un treno, nel corso di un trasporto intracomunitario di

Imposizione nel luogo di partenza.

passaggeri

Noleggio di mezzi di trasporto

Noleggio a breve termine (fino a 90 giorni per i natanti e a 30 per gli altri mezzi): Imposizione nel luogo di effettiva messa a disposizione del bene.

Noleggio a lungo termine reso a soggetti passivi d'imposta: Imposizione nel luogo del committente.

Noleggio a lungo termine reso nei confronti di privati: Imposizione nel luogo del prestatore

Cosa prevede la Direttiva 2008/8CE

Ai fine della **territorialità (B to B)**:

- Le persone fisiche esercenti impresa, arte o professione si considerano soggetti passivi ove agiscono in quanto tali; sono esclusi dalle regole del **B to B** gli acquisti fatti dall'imprenditore per i suoi bisogni privati.
- gli enti che svolgono sia attività commerciali che attività non commerciali sono

considerati soggetti passivi per il complesso delle attività;

- gli enti non soggetti passivi, identificati ai fini IVA, sono considerati soggetti passivi.

Nelle **relazioni B to B** il luogo di imposizione è il luogo di stabilimento del committente (dove ha sede la sua attività economica o dove è situata la stabile organizzazione nei confronti della quale è reso il servizio).

Nelle **relazioni B to C** il luogo di imposizione è il luogo di stabilimento del prestatore (dove il prestatore ha la sede della sua attività economica o dove è situata la stabile organizzazione che rende il servizio).

Criterio del luogo di utilizzo

La prestazione di servizi (che in base alla regola di territorialità sarebbe rilevante ai fini IVA) è esclusa dal campo di applicazione dell'IVA se è utilizzata fuori del territorio della Ue.

La prestazione di servizi (che in base alla regola di territorialità sarebbe irrilevante ai fini IVA) è inclusa nel campo di applicazione dell'IVA se è utilizzata nel territorio dello Stato.

Prestazioni di locazione, noleggi e simili di mezzi di trasporto:

Noleggi a breve termine (la regola è unica e vale sia **B to B** sia **B to C**):

il luogo dove il mezzo di trasporto è effettivamente messo a disposizione.

Vale l'applicazione anche della regola dell'effettivo utilizzo:

- per i mezzi di trasporto messi a disposizione in Italia prestazioni escluse se utilizzate fuori della Ue;
- per i mezzi di trasporto messi a disposizione fuori della Ue prestazioni incluse se utilizzate in Italia.

Prestazioni di locazione, noleggi e simili di mezzi di trasporto - Noleggi a lungo termine (si applica la regola generale **B to B** oppure **B to C**, combinata con la regola del luogo di utilizzo):

B to B: Luogo di stabilimento del committente + luogo di utilizzo:

- Rilevano in Italia le prestazioni rese a soggetti passivi italiani, escluse quelle utilizzate fuori della Ue;
- non sono rilevanti le prestazioni rese a soggetti passivi extracomunitari, tranne quelle utilizzate in Italia (che, invece, sono incluse nel campo dell'IVA).

Nuova procedura per il rimborso dell'IVA assolta in uno Stato membro diverso da quello di stabilimento

Secondo quanto stabilito dalla Direttiva 2008/9/CEE, dal 1° gennaio 2010 entreranno

in vigore le nuove regole relative ai rimborsi dell'IVA per i soggetti non residenti.

In particolare:

- Procedura elettronica per effettuare le comunicazioni tra richiedente il rimborso e Stato membro di rimborso;
- il richiedente trasmette la richiesta per via elettronica tramite un portale elettronico istituito da ciascuna Amministrazione fiscale;
- non sono più trasmessi documenti cartacei; anche la trasmissione delle fatture, effettuate a seguito di richiesta dello Stato membro di rimborso, è fatta per via elettronica;
- i termini per il rimborso sono stringenti, giacché sono prefissati in quattro mesi dalla ricezione della richiesta di rimborso, ovvero, in casi particolari, in sei o in otto mesi dalla medesima;
- i termini sono più lunghi qualora l'Amministrazione dello Stato membro di rimborso, al fine di procedere alla liquidazione del rimborso, abbia bisogno di informazioni aggiuntive rispetto a quelle contenute nella richiesta; esso le richiederà al soggetto passivo istante ovvero allo Stato membro di stabilimento ovvero a terzi; in questi casi lo Stato membro di rimborso eseguirà il medesimo (ovvero comunicherà il rigetto della domanda) entro due mesi dalla ricezione delle informazioni aggiuntive;
- i termini si allungano ancora qualora lo Stato membro di rimborso richieda ulteriori

informazioni aggiuntive; in questo esso dovrà comunque chiudere la pratica entro otto mesi.

Elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie

L'elenco delle cessioni intracomunitarie di beni riguarderà **anche le prestazioni di servizi** rese in ambito intracomunitario.

Parimenti l'elenco degli acquisti intracomunitari di beni concernerà anche le prestazioni di servizi ricevute.

In pratica, dovranno indicati nei predetti modelli sia le prestazioni che dallo luogo all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, sia i servizi comunitari di cui all'art. 40 del citato D.L. n. 331/1993. Si tratta delle lavorazioni, dei trasporti intracomunitari, delle prestazioni accessorie ai trasporti, etc.

Le novità in materia di soggettività

Ulteriori novità riguardano la soggettività passiva.

Infatti, ai fini Intra, sono in ogni caso soggetti passivi ai fini dell'IVA, pertanto saranno obbligati all'applicazione del reverse charge e all'invio dei modelli Intrastat:

- Gli enti non commerciali, anche per le attività non commerciali o agricole;
- tutti gli enti che svolgono esclusivamente attività istituzionali.

Restano escluse dal nuovo adempimento le operazioni effettuate nei confronti di un soggetto privato, cioè non soggetto passivo ai fini Iva.

In questo caso continua a trovare applicazione l'attuale sistema di tassazione nel Paese del prestatore.

Periodicità degli elenchi

La periodicità degli elenchi sarà mensile, tuttavia, sarà ammessa la presentazione trimestrale qualora, per ciascuna tipologia di operazioni, non sia superato il **limite di 50.000 euro** (elevabile a 100.000 euro fino al 31 dicembre del 2011) nel trimestre in corso e nei quattro trimestri precedenti.

Nel caso in cui il plafond sia superato durante il trimestre la presentazione degli elenchi deve essere effettuata da subito con cadenza mensile.

Scadenza di presentazione dal 1 gennaio 2010

Scadenza mensile:

Si presenta entro il 19 del mese successivo al mese di riferimento (es. mensile di gennaio 2010 entro il 19 febbraio 2010)

Scadenza trimestrale:

Si presenta entro il 19 del mese successivo al trimestre di riferimento (es. I trimestre

2010 entro il 19 aprile 2010).

Compensazione Iva dal 2010

Queste le novità dal 2010:

**Credito Iva superiore ad € 10.000,
fino ad € 15.000**

Anni

Compensabile nel mod. F24 con altri versamenti diversi dall'Iva dal giorno 16 del mese successivo alla presentazione della dichiarazione annuale o del modello Iva TR, per le eccedenze infrannuali, senza visto di conformità.

Dal 2010 la dichiarazione annuale Iva potrà essere presentata in modo separato dal Modello Unico

**Credito Iva superiore ad € 15.000
annui**

Compensabile nel mod. F24 con altri versamenti diversi dall'Iva dal giorno 16 del mese successivo alla presentazione della dichiarazione annuale o del modello Iva TR, per le eccedenze infrannuali, con il visto di conformità o attestazione del revisore contabile

**Compensazioni di crediti Iva con il
mod. F24 per importi superiori ad €
10.000 annui**

Obbligo di usare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.

È escluso l'impiego dei servizi offerti dal sistema bancario (home banking e corporate banking) e postale (home banking)

Le modifiche alla base imponibile e al valore normale

La Comunitaria 2008, ha apportato alcune modifiche all'art. 13 del DPR n. 633/1972 che disciplina la base imponibile.

Per le **cessioni gratuite**, l'autoconsumo "esterno" o la destinazione ad altre finalità

estranee all'impresa e le assegnazioni di beni ai soci di cui rispettivamente all'art. 2, comma 2, numeri 4), 5) e 6), **la base imponibile** non è più determinata in funzione del "valore normale" ma **dal prezzo di acquisto** o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni.

Per le **prestazioni gratuite** di cui all'art. 3, comma 3, primo e secondo periodo del DPR n. 633/1972 la base imponibile è costituita dalle **spese sostenute** dal soggetto passivo **per l'esecuzione** delle prestazioni stesse

Operazioni infragruppo

Operazioni nei confronti di società con "pro-rata" (art. 13, 3° comma, lett. a del DPR n. 633/1972)

Il soggetto cedente o prestatore, deve applicare l'IVA sul maggiore tra il valore normale dell'operazione ed il corrispettivo pattuito.

Operazioni esenti effettuate da società con "pro-rata" (art. 13, 3° comma, lett. b del DPR n. 633/1972)

Nel caso in cui il valore normale delle cessioni e delle prestazioni esenti effettuate da una società del gruppo con pro-rata, sia superiore al corrispettivo pattuito, le operazioni concorrono alla determinazione del volume d'affari, quindi del pro-rata, in base al valore normale.

Operazioni imponibili effettuate da società con "pro-rata" (art. 13, 3° comma, lett. c del DPR n. 633/1972)

L'impresa cedente o che presta il servizio deve applicare l'IVA sul minore tra il valore normale ed il corrispettivo pattuito.

Plafond Iva

Non si possono sottrarre i soggetti attivi nell'ambito delle lavorazioni e dei trasporti intracomunitari e servizi accessori.

La disciplina di queste prestazioni, per via delle novità, passa nell'ambito delle nuove regole ordinarie in tema di territorialità, che non daranno più diritto al plafond.

Come è stato rilevato in Dottrina **(1)**, gli operatori coinvolti devono, di conseguenza, adeguare la propria gestione finanziaria, poiché dovranno anticipare l'Iva ai fornitori senza possibilità di detrarla, incrementando così la propria strutturale posizione di credito verso l'erario.

Una problematica simile interessa i soggetti non residenti dotati di rappresentante fiscale o identificati direttamente in Italia.

Il legislatore interno ha infatti previsto che nei rapporti con non residenti (comprese le cessioni di beni) il debitore dell'imposta sia in ogni caso da individuare nel cessionario o committente nazionale, che provvederà all'assolvimento dell'Iva con autofattura.

Questa estensione generalizzata del reverse charge comporta che i soggetti con posizione Iva nazionale, in relazione agli acquisti effettuati, risulteranno sempre a credito, non potendo compensare tale eccedenza.

Per tali operatori si pone la necessità di valutare, alla luce delle nuove norme, se sia ancora conveniente mantenere una rappresentanza (o identificazione) in Italia,

sopportandone i relativi costi, o se risulti più conveniente chiudere tali posizioni e recuperare l'imposta con l'apposita procedura prevista per i non residenti.

Peraltro, questa opzione dal prossimo anno sarà più agevole, infatti la relativa istanza dovrà essere presentata, in via telematica, direttamente al proprio stato di stabilimento (e non più a quello di rimborso).

Comunque, si dovrà necessariamente mantenere un rappresentante laddove si pongano in essere operazioni con privati o per l'effettuazione di operazioni intracomunitarie.

Vanno totalmente aggiornate anche le prassi invalse presso gli operatori del ramo del trasporto di beni.

Le prestazioni che renderanno a soggetti passivi non residenti saranno interamente fuori campo per carenza del presupposto territoriale anche se la tratta è esclusivamente nazionale.

Vincenzo D'Andò

Nota (1) Mantovani Matteo - Santacroce Benedetto in Il Sole del 24 Ore del 07.12.2009

11 dicembre 2009