

Attualità

Cambia la territorialità dell'Iva. I nuovi criteri in vigore dal 2010

25 Settembre 2009

Le disposizioni adottate in ambito comunitario saranno recepite nell'ordinamento nazionale con un decreto legislativo

Thumbnail
Image not found or type unknown

Novità in arrivo, a partire dal 1° gennaio 2010, nei rapporti transfrontalieri. L'articolo 7 della "legge Iva" (Dpr 633/1972) è destinato ad accogliere le modifiche necessarie per recepire la direttiva comunitaria n. 8 del 12 febbraio 2008, che modificando la precedente n. 112 del 28 novembre 2006, ha fissato nuovi criteri territoriali di tassazione ai fini Iva delle prestazioni di servizio, in considerazione delle trasformazioni intervenute in relazione al volume e alla struttura del commercio dei servizi.

Per l'applicazione dell'imposta, risulta di particolare rilevanza stabilire il luogo dove la prestazione è stata svolta, salvo individuare un criterio sostitutivo laddove sia necessario.

La direttiva 8/2008 premette innanzi tutto quale dovrebbe essere il principio generale ispiratore della normativa relativa all'individuazione del luogo di tassazione, ovvero "*il luogo di imposizione dovrebbe essere di norma il luogo in cui avviene il consumo effettivo*".

Tuttavia, l'applicazione di tale principio comporterebbe l'introduzione di alcune deroghe "*per ragioni sia politiche sia amministrative*".

In tal senso, la prima deroga introdotta è costituita dal principio secondo il quale, per le prestazioni di servizi erogate verso soggetti passivi, il luogo della tassazione è costituito da quello in cui è stabilito il destinatario (punto 4 dei *considerando*).

In relazione a tale principio, va segnalata, inoltre, la rilevante innovazione secondo la quale "*i soggetti passivi cui sono ascrivibili anche attività non imponibili dovrebbero essere considerati soggetti passivi per tutti i servizi ad essi resi*".

Ciò vuol dire che, per esempio, le prestazioni verso un ente non commerciale dovrebbero essere considerate in ogni caso come effettuate verso un soggetto passivo.

Va anche rilevato che l'ultimo periodo del punto 4) dei *considerando* sottolinea come tale assunto non dovrebbe essere esteso *"alle prestazioni di servizi ricevute da un soggetto passivo per il proprio uso personale o per quello dei suoi dipendenti"*.

Per le prestazioni verso soggetti privati, il principio generale dovrebbe essere quello secondo cui il luogo di tassazione *"è il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica"* (punto 5 dei *considerando*).

Effettuata la premessa generale, relativa ai principi a cui la normativa dovrebbe ispirarsi, la direttiva individua ulteriori e più particolari criteri di tassazione.

Tuttavia, prima di tale individuazione, vengono stabiliti dei fondamentali principi in relazione al concetto di soggetto passivo:

- a)** il soggetto passivo che effettua operazioni non rilevanti, in quanto non considerate cessione di beni o prestazioni di servizi imponibili, *"è considerato soggetto passivo riguardo a tutte le prestazioni che gli sono rese"*
- b)** la persona giuridica che non è soggetto passivo, ma è identificata ai fini Iva, è comunque considerata soggetto passivo.

Fatta questa premessa, l'attuale modificato articolo 44 della direttiva 2006/112/Ce, per le prestazioni verso soggetti passivi, stabilisce quanto segue:

- 1)** il luogo delle prestazioni rese a un soggetto passivo è quello in cui il medesimo ha fissato la sede della propria attività economica
- 2)** se i servizi sono effettuati verso una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui lo stesso ha fissato la sede dell'attività economica, il luogo delle prestazioni è quello dove è posta la stabile organizzazione
- 3)** in assenza dell'individuazione di una sede relativa all'attività economica o di una stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi.

Ricordiamo che, secondo la VI direttiva 77/388 Cee (articolo 9, n. 1), per stabile organizzazione deve intendersi *"un centro di attività stabile"*. Ciò vuol dire che vi deve essere l'impiego sia di risorse umane quanto di risorse materiali. Pertanto, non è sufficiente la presenza nel territorio di soli impianti come presupposto per l'applicazione del tributo.

Ha affermato, infatti, la Corte di giustizia europea nella sentenza del 17/7/97 (procedimento C-190/95) che, *"affinché un centro di attività possa essere qualificato come stabile, è necessario che presenti un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e"*

tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizio considerate".

Viceversa, l'articolo 45 modificato prende in considerazione le prestazioni di servizi rese verso soggetti che non operano nell'esercizio di impresa, arte e professione. A tal proposito, viene stabilito che:

- 1)** il luogo delle prestazioni rese a soggetti privati è individuato nella sede dell'attività economica del prestatore
- 2)** se però la prestazione è fornita da una stabile organizzazione, posta in un luogo diverso da quello in cui ha sede l'attività economica, come luogo della prestazione viene individuato quello in cui è situata la stabile organizzazione
- 3)** in assenza dell'individuazione di una sede relativa all'attività economica o di una stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del prestatore.

Gli articoli 44 e 45 stabiliscono, pertanto, il luogo di tassazione delle prestazioni di servizi "generiche" a seconda se il committente è soggetto passivo o meno; i modificati articoli successivi stabiliscono, invece, criteri particolari per alcune "specifiche" prestazioni, sintetizzati nella tabella che segue.

| <i>Articolo</i> | <i>Tipologia di prestazione</i> | <i>Committente</i> | <i>Luogo di tassazione</i> |
|-----------------|-------------------------------------------------|----------------------|----------------------------------------------------------------------------|
| 47 | Servizi relativi a beni immobili ⁽¹⁾ | | Il luogo in cui è situato il bene |
| 48 | Trasporto passeggeri | Non soggetto passivo | Il luogo dove si effettua il trasporto in funzione delle distanze percorse |

| | | | |
|----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|
| 49 | Trasporto di beni extracomunitario | Non soggetto passivo | Il luogo dove si effettua il trasporto in funzione delle distanze percorse |
| 50 | Trasporto di beni comunitario ⁽²⁾ | Non soggetto passivo | Il luogo di partenza del trasporto |
| 53 | Servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi ed affini, servizi accessori ai trasporti, fiere ed esposizioni ⁽³⁾ | Soggetto passivo e non soggetto passivo | Il luogo in cui le attività si svolgono materialmente |
| 54 | Attività accessorie ai trasporti (carico, scarico, movimentazione ecc.) | Non soggetto passivo | Il luogo in cui le attività si svolgono materialmente |
| 54 | Perizie e lavori relativi a beni mobili materiali | Non soggetto passivo | Il luogo in cui le attività si svolgono materialmente |
| 55 | Servizi di ristorazione e di <i>catering</i> , diversi da quelli effettuati a bordo di navi, di aerei e di treni, nel percorso del viaggio intracomunitario di passeggeri | Soggetto passivo e non soggetto passivo | Il luogo in cui le prestazioni sono materialmente eseguite |

| | | | |
|----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 57 | Servizi di ristorazione e di <i>catering</i> , effettuati a bordo di navi, di aerei e di treni, nel percorso del viaggio intracomunitario di passeggeri | Soggetto passivo e non soggetto passivo | Il luogo di partenza del trasporto di passeggeri ⁽⁴⁾ |
| 56 | Noleggio a breve termine di mezzi di trasporto ⁽⁵⁾ | Soggetto passivo e non soggetto passivo | Il luogo in cui il mezzo di trasporto è effettivamente messo a disposizione del destinatario |
| 58 | Prestazioni di servizi elettronici rese da un soggetto passivo extracomunitario | Non soggetto passivo | Il luogo in cui il committente non soggetto passivo è stabilito, domiciliato o abitualmente residente |

| | | | |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|
| 59 | Cessioni e concessioni di diritti d'autore, brevetti, licenze, marchi di fabbrica e di commercio, prestazioni pubblicitarie, consulenze di ingegneri, avvocati, periti contabili, elaborazione di dati e fornitura d'informazioni, obbligo di astenersi da una attività professionale, operazioni bancarie, finanziarie ed assicurative ⁽⁶⁾ , messa a disposizione di personale, locazione di un bene mobile ⁽⁷⁾ , fornitura dell'accesso a sistemi di distribuzione di gas ed energia elettrica, servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione, servizi prestati per via elettronica | Non soggetto passivo extracomunitario | Il luogo in cui detta persona è stabilita, domiciliata o abitualmente residente. |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|

NOTE:

1) Comprende le prestazioni di periti, agenti immobiliari, fornitura di alloggio nel settore alberghiero o simili (campi di vacanze, terreni per il campeggio), concessione di diritti di utilizzazione di un bene immobile, preparazione e coordinamento di lavori edili, prestazioni degli architetti eccetera.

2) "È considerato *trasporto intracomunitario di beni* il trasporto di beni il cui luogo di partenza e il cui luogo di arrivo sono situati nei territori di due Stati membri diversi. *Luogo di partenza* è il luogo in cui inizia effettivamente il trasporto dei beni, senza tener conto dei tragitti compiuti per recarsi nel luogo in cui si trovano i beni e *luogo di arrivo* è il luogo in cui il trasporto dei beni si conclude effettivamente" (articolo 51, direttiva 2008/8).

3) Sono compresi i servizi prestati dall'organizzatore delle attività.

4) Si considera *parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità* la parte di trasporto effettuata senza scalo fuori della Comunità tra il luogo di partenza e il luogo di arrivo del trasporto di passeggeri (articolo 57, direttiva 2008/8).

"*Luogo di partenza di un trasporto di passeggeri*": il primo punto di imbarco di passeggeri previsto nella Comunità, eventualmente dopo uno scalo fuori della Comunità.

"*Luogo di arrivo di un trasporto di passeggeri*": l'ultimo punto di sbarco previsto nella Comunità, per passeggeri imbarcati nella Comunità, eventualmente prima di uno scalo fuori della Comunità.

Per il trasporto andata e ritorno, il percorso di ritorno è considerato come un trasporto distinto.

5) Per "*noleggio a breve termine*" si intende il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto durante un periodo non

superiore a trenta giorni e, per quanto riguarda i natanti, non superiore a novanta giorni (articolo 56, direttiva 2008/8).

6) Escluse le locazioni di casseforti.

7) Esclusi i mezzi di trasporto.

di

Alfonso Russo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/cambia-territorialita-delliva-nuovi-criteri-vigore-dal-2010>