

Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Dal mondo

Ue: sul luogo di prestazione servizi, nuove regole in campo Iva (2)

21 Novembre 2013

La normativa, approvata dal Consiglio europeo, interviene modificando il precedente regolamento del 2011



L'articolo 24, è tra le norme del regolamento n. 282 oggetto di riscrittura che identifica il luogo di stabilimento del destinatario nei casi in cui i servizi siano prestati a persone prive di soggettività passiva e stabilite in più Paesi, oppure con l'indirizzo permanente in un Paese e la residenza abituale in un altro.

In attuazione del principio per cui l'imposizione deve essere effettuata, ove possibile, nel luogo di fruizione effettiva del servizio (considerando n.

7), l'articolo 24 fissa i seguenti criteri:

- laddove il servizio sia reso a un ente privo di soggettività passiva, la prestazione si presume effettuata nel luogo della sua amministrazione centrale, di cui all'articolo 13 *bis* lettera a), a meno che sia provato che l'utilizzazione del servizio sia avvenuta nel luogo della sede secondaria di attività, di cui all'articolo 13 *bis*, lettera b);
- in caso di servizio erogato ad una persona fisica, si presume che lo stesso sia stato effettuato nel luogo di residenza abituale di questa, a meno che sia provato che l'utilizzazione è effettivamente avvenuta presso il suo indirizzo permanente.

Il luogo di stabilimento del destinatario: casi particolari

I nuovi articoli 24 *bis* e 24 *ter*, introdotti dal regolamento n. 1042, invece, fissano delle presunzioni

relative finalizzate all'individuazione del luogo di stabilimento del destinatario in particolari casi. Come evidenziato nei *considerando* dal n. 8 al n. 11, infatti, il legislatore comunitario ha ritenuto opportuno ricorrere ad esse per localizzare facilmente i servizi di noleggio non a breve termine di mezzi di trasporto e i servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici erogati a persone prive di soggettività passiva IVA, nelle situazioni in cui sia praticamente impossibile determinarne con certezza il luogo di stabilimento, l'indirizzo permanente o la residenza abituale.

Il Consiglio, peraltro, ha deciso di attribuire alle presunzioni un carattere relativo, tale per cui il prestatore può superarle qualora disponga di informazioni attestanti l'effettivo luogo di ubicazione del destinatario. L'eventuale introduzione di presunzioni assolute, benché teoricamente di più facile applicazione, infatti, avrebbe creato problemi di compatibilità con la direttiva IVA, in particolare con l'articolo 44 relativo ai servizi B2B.

I criteri presuntivi adottati sono, dunque, i seguenti:

- per i servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione o elettronici prestati in luoghi aperti al pubblico (ad esempio, cabine telefoniche, postazioni Wi-Fi, Internet caffè, hall di albergo, ristoranti), destinati sia a soggetti passivi IVA che non, si presume che i destinatari siano stabiliti, ovvero abbiano il rispettivo indirizzo permanente o la residenza abituale nello Stato membro di ubicazione di detti luoghi. Qualora, invece, i servizi siano erogati a bordo di una nave, di un aereo o di un treno che effettua il trasporto passeggeri all'interno dell'Unione, il servizio si intende prestato nello Stato membro di partenza del trasporto (articolo 24 *bis*);
- riguardo ai servizi resi a persone che non sono soggetti passivi, mediante una linea terrestre fissa, si presume che gli stessi siano stati effettuati nel luogo di installazione di detta linea (articolo 24 *ter*, lettera *a*);
- per i servizi erogati attraverso reti mobili, si presume che l'effettuazione sia avvenuta nel paese contrassegnato dal prefisso nazionale della carta SIM utilizzata per la relativa ricezione (articolo 24 *ter*, lettera *b*);
- per i servizi la cui fruizione richiede l'utilizzo di un decodificatore o di un analogo dispositivo, ovvero di una scheda di ricezione, senza alcun impiego di una linea terrestre fissa, il criterio presuntivo è, invece, quello del luogo di installazione del decodificatore o dell'analogo dispositivo ovvero, se questo non è noto, il luogo in cui la scheda di ricezione è stata inviata per il relativo utilizzo (articolo 24 *ter*, lettera *c*).

In circostanze diverse da quelle sopra illustrate, infine, il prestatore ha facoltà di determinare la localizzazione del destinatario avvalendosi di (almeno) due elementi di prova, non contraddittori tra loro, desunti dall'elenco di cui al nuovo articolo 24 *septies* (cfr. articolo 24 *ter*, lettera *d*).

Quest'ultimo criterio, peraltro, è adottato anche dall'articolo 24 *quater*, in relazione al luogo di prestazione dei servizi di noleggio non a breve termine di mezzi di trasporto a destinatari privi di soggettività passiva IVA.

Il trattamento dei dati personali degli utenti

Il legislatore comunitario avverte, tuttavia, che in situazioni caratterizzate dall'esecuzione dei servizi in luoghi accessibili al pubblico o dalla mancanza dell'obbligo di rilasciare ricevute fiscali o documenti simili (ad esempio, nelle cabine telefoniche) possono insorgere problemi legati al trattamento dei dati personali degli utenti, nonché oneri amministrativi gravanti sui prestatori sproporzionati rispetto alla occasionalità di tali servizi ed alla generale esiguità dei corrispettivi addebitati. Per tale ragione, il regolamento n. 1042, pur ammettendo il superamento delle suddette presunzioni, richiede per lo stesso la presenza di (almeno) tre elementi di prova non contraddittori, da cui risulti che il destinatario è stabilito, ha il suo indirizzo permanente o la residenza abituale altrove (cfr. articolo 24 *quinquies*, paragrafo 1). Le amministrazioni fiscali degli Stati membri, diversamente, possono confutare le presunzioni fatte valere dal prestatore, ogni qualvolta ne ravvisino un uso illegittimo.

Le prove per individuare il luogo di stabilimento

Gli articoli 24 *sexies* e 24 *septies* elencano, a titolo meramente esemplificativo, gli elementi di prova utilizzabili per l'individuazione del luogo di stabilimento del destinatario e per confutare le presunzioni ad esso inerenti.

In particolare, per i servizi di noleggio non a breve termine di mezzi di trasporto, il luogo di stabilimento è individuato in base ai seguenti elementi:

- indirizzo di fatturazione del destinatario;
- coordinate bancarie;
- dati di immatricolazione del mezzo noleggiato, ovvero altre informazioni analoghe;
- altre pertinenti informazioni commerciali (criterio residuale).

Per quanto riguarda i servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici, oltre ai citati criteri dell'indirizzo di fatturazione e delle coordinate bancarie, possono utilizzarsi i seguenti:

- indirizzo di protocollo Internet (*IP*) del dispositivo utilizzato dal destinatario, o qualsiasi altro metodo di geolocalizzazione;

- il prefisso del paese (*Mobile Country Code*) della IMSI (*International Mobile Subscriber Identity*) integrata nella carta SIM utilizzata dal destinatario;
- l'ubicazione della linea terrestre fissa del destinatario, attraverso la quale il servizio è erogato;
- altre informazioni commerciali pertinenti (criterio residuale).

Il nuovo articolo 31 *quater* tratta i servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici erogati da un soggetto passivo, che agisce in nome proprio, nell'ambito di una prestazione di alloggio alberghiero o in settori con funzione analoga (ad esempio, all'interno di aree attrezzate per il campeggio). In siffatte circostanze, il legislatore comunitario ha stabilito che i servizi si considerino ivi localizzati, senza che assuma rilevanza il diverso luogo di stabilimento, di indirizzo permanente o di residenza abituale del destinatario.

Manifestazioni culturali e collaterali

Per quanto concerne, invece, l'attività di emissione di biglietti di accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o simili, effettuata da parte di un intermediario che agisce in nome proprio ma per conto dell'organizzatore dell'evento, o comunque da un soggetto passivo diverso dall'organizzatore, il criterio di territorialità è costituito dal luogo di svolgimento dell'evento, conformemente a quanto disposto dagli articoli 53 e 54, paragrafo 1, della direttiva IVA.

Il regime transitorio

L'ultima norma riguardante i servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici è l'articolo 2 del regolamento n. 1042, che regola la transizione dalle attuali regole di territorialità alle nuove. Obiettivo del legislatore comunitario, infatti, è quello di evitare in quella fase (tra la fine del 2014 e l'inizio del 2015), ove possibile, il verificarsi di casi di doppia imposizione o mancata imposizione (cfr. considerando n. 16).

Il Consiglio ha, dunque, esplicitamente deciso di non attribuire alcuna rilevanza al momento di inizio o di ultimazione della prestazione, utilizzando invece il concetto di "*fatto generatore dell'imposta*" e, dunque, rinviando alle norme generali in materia di esigibilità dell'imposta dettate dagli articoli 62 e seguenti della direttiva, incentrate sul criterio del momento del pagamento (totale o parziale) del corrispettivo.

Le possibili situazioni prefigurate dall'articolo 2 sono le seguenti:

- ove il fatto generatore si verifichi anteriormente al 1° gennaio 2015, il servizio si ritiene effettuato nel luogo del prestatore, secondo le regole attuali;
- ove il fatto generatore si verifichi il 1° gennaio 2015 o successivamente, il luogo di imposizione sarà quello del destinatario, conformemente alle nuove regole.

Il legislatore, comunque, ha precisato che, qualora un determinato fatto generatore dell'imposta si sia verificato anteriormente al 1° gennaio 2015 nello Stato membro del prestatore, il passaggio alle nuove regole non produrrà alcun mutamento dello stesso. Ad esempio, ove in relazione ad un servizio avente carattere continuativo ed erogato a cavallo tra il 2014 e il 2015 il corrispettivo sia stato interamente pagato nel 2014, l'imposta dovuta sullo stesso sarà versata esclusivamente nello Stato del prestatore, secondo le regole vigenti nel momento di realizzazione di tale fatto generatore.

Beni immobili e servizi correlati

Come già accennato, il regolamento n. 1042 si occupa anche dei beni immobili e dei servizi ad essi correlati, introducendo norme che, diversamente da quelle sopra esaminate, diverranno efficaci solo a partire dal 1° gennaio 2017. Tale posticipazione di effetti, secondo il considerando n. 18, nasce dall'esigenza di assicurare agli Stati membri una transizione agevole alle nuove disposizioni, tenuto conto che l'introduzione di una definizione comune di "*beni immobili*", sebbene necessaria ad assicurare un trattamento fiscale uniforme dei servizi ad essi correlati, incide in misura rilevante sulla legislazione e sulla prassi amministrativa in vigore nei medesimi.

La definizione di beni immobili, in particolare, è contenuta nel nuovo articolo 13 *ter*, il quale traduce a livello normativo una serie di precedenti orientamenti del Comitato IVA.

L'articolo 31 *bis*, paragrafo 1, dal canto suo, definisce i "*servizi relativi a beni immobili*", di cui all'articolo 47 della direttiva IVA, come i servizi che presentano un nesso sufficientemente diretto con tali beni, quali i seguenti:

- i servizi derivati da un bene immobile, se il bene è elemento costitutivo del servizio ed è essenziale e indispensabile per la relativa prestazione (lettera *a*);
- i servizi erogati o destinati ad un bene immobile, aventi per oggetto la relativa alterazione fisica o giuridica (lettera *b*).

A loro volta, i paragrafi 2 e 3 recano, rispettivamente, un elenco di servizi relativi a beni immobili e di servizi non riconducibili a tale categoria.

Le attrezzature per lavori sugli immobili

L'articolo 13 *ter*, da ultimo, disciplina l'ipotesi in cui, nell'ambito di lavori su beni immobili, delle attrezzature vengano messe a disposizione del destinatario dei lavori. La messa a disposizione di tali attrezzature è considerata fiscalmente come servizio relativo a beni immobili, a condizione che il prestatore assuma su di sé la responsabilità dell'esecuzione dei lavori. A tal fine, e salva l'eventuale prova contraria, si presume che vi sia stata assunzione di responsabilità da parte del prestatore allorché quest'ultimo, oltre alle attrezzature, metta a disposizione anche personale in numero sufficiente all'esecuzione dei lavori.

di

Francesco Cotugno

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/articolo/ue-sul-luogo-prestazione-servizi-nuove-regole-campo-iva-2>