

Direttiva 2008/8/CE: territorialità delle prestazioni di servizi

Il 1° gennaio 2010 entrerà in vigore la direttiva sulla territorialità dei servizi. Per i servizi resi a soggetti di imposta e agli enti non commerciali si applicherà il criterio generale del luogo in cui risiede il committente. Verranno inoltre eliminate le attuali incertezze nell'individuazione dei servizi in deroga.

Per i servizi resi a soggetti di imposta e agli enti non commerciali il criterio generale che si applicherà sarà quello del luogo in cui risiede il committente. Di conseguenza, dovrebbero sensibilmente **ridursi le pratiche di rimborso dell'IVA** versata in altro Stato membro della UE.

Si segnala che i rimborsi sono oggetto di altra **direttiva** (la **2008/9/CE** anch'essa in vigore dal 1° gennaio 2010) in base alla quale si instaurerà una procedura elettronica che, almeno negli intenti, renderà più celeri i rimborsi.

L'altro punto degno di nota è l'eliminazione delle attuali incertezze nell'individuazione dei **servizi in deroga**, che potrebbe portare a conseguenze rilevanti e dannose. A tale riguardo è sicuramente emblematico il caso della **sentenza della Corte di Giustizia europea** del 15 marzo 2007, nella causa C-35/05 *Reemtsma*.

Un'impresa italiana presta servizi di natura promozionale. Il cliente risiede in Germania. L'operatore italiano nutre dubbi sulla possibilità di inquadrare i servizi nelle prestazioni pubblicitarie di cui all'art. 7 quarto comma, lettera d), D.p.r. 633/72, che comporta la territorialità della prestazione nel Paese in cui ha domicilio il cliente committente, quindi un'operazione *fuori campo* in Italia. In ragione di tali dubbi, il prestatore italiano emette fattura imponibile IVA.

Il cliente tedesco richiede successivamente il rimborso dell'IVA versata in Italia, così come previsto dall'ottava direttiva (articolo 37 ter), vedendosi però **negare il rimborso dall'Amministrazione fiscale italiana**, la quale ritiene che l'imposta non dovesse essere applicata.

La Corte afferma che l'IVA non dovuta non è né detraibile, né rimborsabile, e che spetterebbe alla ditta che ha emesso la fattura errata di stornare il documento. Ma la normativa sulla rettifica di tali fatture prevede lo storno solo entro un anno dall'effettuazione dell'operazione (articolo 26, terzo comma), cioè ben prima che l'amministrazione riesca a muovere la contestazione e che si concluda il prevedibile contenzioso.

Il criterio oggi in essere del domicilio del prestatore del servizio rimarrà, anche con l'entrata in vigore della nuova direttiva, come **regola generale nei servizi resi a consumatori finali**.

Per contro, in casi ben determinati il criterio prevalente sarà quello del luogo in cui il servizio viene utilizzato: servizi di ristorazione o di catering, servizi di trasporto, culturali, sportivi, scientifici ed educativi.

Noleggio dei mezzi di trasporto

La principale novità riguarda il noleggio dei mezzi di trasporto, con la distinzione tra:

- * noleggio **a breve termine** (sino a 30 giorni - 90 per le navi) - luogo di messa a disposizione del bene
- * noleggio **a lungo termine** - applicazione dei nuovi criteri generali.

Conseguentemente, sarà preclusa l'opportunità di approfittare del regime di detrazione, e del conseguente rimborso dell'IVA, stipulando un **contratto di noleggio a lungo termine in un Paese che consente la detraibilità del tributo** ai propri soggetti di imposta.

Il soggetto passivo d'imposta italiano riceverà fatture senza applicazione dell'IVA estera, e dovrà rendersi debitore di quella italiana con il regime del *reverse charge* (autofattura). La detrazione avverrà però con le regole interne, e pertanto il noleggio dall'estero di un'auto a detrazione limitata comporta gli stessi effetti del noleggio effettuato presso un'impresa italiana, salvo per quanto riguarda il materiale pagamento del tributo sull'acquisto, rispettivamente calcolato a proprio debito nella liquidazione periodica, piuttosto che oggetto di rivalsa da parte del fornitore nazionale.

La **generalizzazione del reverse charge nei servizi tra imprese** o con soggetti identificati comporta per logica conseguenza l'introduzione di un *listing* per i servizi, obbligo oggi circoscritto al caso delle cessioni intracomunitarie di beni.

I criteri specifici di territorialità

Indipendentemente dalla tipologia di committente, restano confermati alcuni criteri già oggi in vigore:

- * Prestazioni relative ad immobili, comprese quelle di progettazione e di intermediazione - luogo di ubicazione dell'immobile
- * Trasporto di passeggeri - tratta del percorso sul territorio nazionale
- * Prestazioni artistiche, culturali, ricreative, didattiche - luogo di svolgimento della manifestazione
- * Ristorazione e catering - luogo della prestazione

- * Ristorazione e catering su navi, treni e aerei - luogo di partenza del trasporto passeggeri.

In caso di **committenti privati**, le regole specifiche sono analoghe a quelle attuali.

- * Prestazioni degli intermediari - Luogo di effettuazione dell'operazione principale (ad esempio luogo di immatricolazione di una imbarcazione da diporto)
- * Trasporto di beni all'interno della comunità - luogo di inizio del trasporto
- * Trasporto di beni con provenienza o destinazione extra-UE: tratta del percorso sul territorio nazionale
- * Attività accessorie al trasporto e perizie sui beni - luogo di svolgimento della prestazione
- * Prestazioni di consulenza e altre prestazioni indicate dal quarto comma, lettera d) dell'articolo 7 - luogo di residenza o domicilio del committente fuori dalla comunità, con la conseguente esclusione da IVA. Per questi clienti residenti nella comunità si applica la regola generale dell'imposta del Paese del prestatore.

E' consentito agli Stati membri di integrare alcuni di questi criteri con il luogo dell'utilizzo del servizio (si veda il nostro articolo 7, quarto comma, lettera f, legge IVA, nei rapporti con soggetti extra-comunitari), nozione questa che si presta a varie interpretazioni.

La recente sentenza della Corte di Giustizia europea nella causa C-1/08 Athesia Druck (19 febbraio 2009) individua come luogo di utilizzo dei servizi di un'emittente radiofonica per un committente extra-UE (tale era l'Austria nel periodo di imposta oggetto di contestazione) quello del **luogo da cui vengono diffusi i messaggi pubblicitari**.

E sempre in questo ambito sono significative due risoluzioni dell'amministrazione finanziaria che, per situazioni sostanzialmente analoghe (cessione di diritti immateriali in Paese extra-CE):

- 1 nel primo caso affermano che il luogo di utilizzo è quello in cui il soggetto estero introiterà i proventi conseguenti alla concessione dei **diritti televisivi**, indipendentemente dal fatto che si tratta di corrispettivi per la trasmissione anche in Italia (risoluzione 174/E dell'8 agosto 2003)
- 2 nel secondo lo individuano nel luogo dove i diritti (nelle specie **formule di fabbricazione**) consentiranno di produrre, in base alla licenza concessa al soggetto extra-CE (risoluzione 227/E del 21 agosto 2007).

Nel primo caso viene individuata una operazione *fuori campo* per mancanza del requisito territoriale, nel secondo un'operazione rilevante in Italia.

Massimiliano Mercurio

Esperto doganale Ceipiemonte

Newsmercati

La newsletter delle imprese che operano con l'estero

Tabella riepilogativa

Newsletter n. 82 - 08 ottobre 2009