



Coni

Coordinamento Attività Politiche e Istituzionali
Prot. n. 0000042/10

Roma, 11 marzo 2010

- Alle Federazioni sportive nazionali
- Alle Discipline sportive associate
- Agli Enti di Promozione Sportiva
- Alle Associazioni Benemerite
- Ai Comitati Regionali CONI
- Ai Comitati Provinciali CONI

Loro Sedi

Oggetto: provvedimenti legislativi statali interessanti l'organizzazione sportiva:

1. Proroga dei termini di presentazione della documentazione per l'ammissione al beneficio del 5 per mille. Decreto legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito con modificazioni dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25;
2. Decreto legislativo 11 febbraio 2010, n. 18, recante attuazione delle direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE, e 2008/117/CE che modificano la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, il rimborso dell'IVA ai soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro, nonché il sistema comune dell'IVA per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie.

1. Proroga dei termini di presentazione della documentazione per l'ammissione al beneficio del 5 per mille. Decreto legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito con modificazioni dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25.

Nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale, Serie Generale, n. 48, del 27 febbraio 2010, è stata pubblicata la legge n. 25 del 2010, di conversione del decreto legge in oggetto, che stabilisce la proroga di termini previsti da disposizioni legislative.

Del provvedimento interessa in particolare la norma recata dall'art. 1, comma 23-quaterdecies, che, in ordine alle procedure di riparto delle somme relative al 5 per mille inerenti gli anni 2006, 2007 e 2008, proroga al 30 aprile 2010 il termine per l'integrazione documentale delle domande regolarmente presentate dagli enti del volontariato interessati al detto beneficio, tra i quali sono da ricomprendere, come noto, anche associazioni riconosciute che, senza finalità di lucro operano nel settore dello sport dilettantistico, ai sensi dell'art. 10, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 460/1997.

La norma citata dispone altresì la proroga al 30 aprile 2010 del termine per la presentazione delle dichiarazioni sostitutive da produrre per i medesimi anni 2006, 2007 e 2008 ai sensi dell'art. 5, commi 1,2 e 3, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 2 aprile 2009, e successive modificazioni, dalle associazioni sportive dilettantistiche riconosciute ai fini sportivi dal CONI e individuate dal decreto medesimo.

2. Decreto legislativo 11 febbraio 2010, n. 18, recante attuazione delle direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE, e 2008/117/CE che modificano la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, il rimborso dell'IVA ai soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro, nonché il sistema comune dell'IVA per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie.

Si comunica che con la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 58/E del 31 dicembre 2009 (di cui si allega copia), sono stati forniti chiarimenti in merito alla nuova disciplina sull'individuazione dello Stato comunitario in cui una prestazione di servizi deve essere assoggettata ad IVA a decorrere dal 1° gennaio 2010, in ossequio alle regole dettate dalla Direttiva n. 2008/8/CE.

A tal riguardo si fa ora presente che nella Gazzetta Ufficiale, Serie Generale n. 41, del 19 febbraio 2010, è stato pubblicato il decreto legislativo 11 febbraio 2010, n. 18, con il quale, in attuazione delle Direttive comunitarie in oggetto specificate, mediante l'art. 1 sono state introdotte sostanziali modifiche alla disciplina generale dell'IVA dettata dal DPR n. 633/1972 e con l'art. 2 sono state apportate variazioni al decreto legge n. 331/1993, convertito dalla legge n. 427/1993, prevedendo:

- ✓ nuovi criteri in ordine alla territorialità delle prestazioni di servizi;
- ✓ una differente procedura per il rimborso dell'imposta a soggetti passivi stabiliti in uno Stato membro diverso da quello di rimborso;
- ✓ nuove disposizioni di contrasto alle frodi fiscali connesse alle operazioni intracomunitarie.

In relazione a quanto sopra, si illustrano, qui di seguito, le novità di maggior rilievo.

TERRITORIALITA' DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI

In tema di territorialità delle prestazioni di servizi, l'art. 1 del provvedimento in esame apporta variazioni alle disposizioni già in vigore e introduce nuovi articoli nel testo del DPR n. 633.

In particolare, il nuovo art. 7-ter, con effetto dal 1° gennaio 2010, stabilisce, quale regola generale, che le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato, vale a dire che sono tassate di IVA in Italia:

- ✓ quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;

- ✓ quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

A modifica dei previgenti criteri che, facendo salve le numerose eccezioni, prevedevano la tassazione dei servizi nel Paese del prestatore, si è ora introdotta una distinzione tra prestazioni rese tra operatori entrambi soggetti passivi IVA e quindi titolari di partita IVA (prestazioni individuate mediante la dicitura "Business to Business", ovvero con la sigla B2B) e prestazioni intervenute tra soggetti, dei quali colui che riceve il servizio è consumatore finale (prestazioni denominate "Business to Consumer", oppure B2C): le prime imponibili – quale regola generale e salve le previste deroghe – nello Stato di residenza del committente; le seconde, di regola, tassabili, invece, nel Paese del prestatore.

Precisato che per soggetto passivo "stabilito nel territorio dello Stato" si intende un soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute (art. 7, comma 1, lett. d)), occorre qui sottolineare che il medesimo art. 7-ter in trattazione reca una norma di tutto rilievo per il settore degli enti non commerciali.

Ai fini dell'individuazione del luogo di tassazione delle prestazioni, il detto comma considera soggetti passivi quando acquistano servizi anche gli enti che, in uno ad attività commerciali svolgono anche attività non commerciali, indipendentemente dall'utilizzo dei menzionati servizi per lo svolgimento di attività commerciali o istituzionali, nonché gli enti che non svolgono alcuna attività commerciale, ma che comunque risultano identificati ai fini IVA per aver effettuato acquisti intracomunitari di beni per importi superiori a 10.000 euro, ai sensi dell'art. 38 del decreto legge n. 331/1993, convertito dalla legge n. 427/1993.

All'illustrata regola generale sul presupposto territoriale delle prestazioni di servizi sono previste deroghe per particolari tipologie di prestazioni negli articoli 7-quater, 7-quinquies, 7-sexies e 7-septies.

Tra le deroghe in discorso, si ritiene utile qui evidenziare che:

- ✓ le prestazioni di servizi relative a beni immobili sono tassate in Italia se l'immobile si trova nel territorio dello Stato, che le prestazioni di alloggio rientrano nella stessa categoria e che le prestazioni di servizi di ristorazione e di catering si considerano effettuate in Italia se eseguite nel territorio dello Stato, ad eccezione di quelle rese a bordo di navi, aerei e treni, che seguono regole particolari (art. 7-quater);
- ✓ sono rilevanti agli effetti dell'IVA in Italia le prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti quando le medesime attività sono ivi materialmente svolte. Tale criterio si applica anche alle prestazioni di servizi per l'accesso alle manifestazioni predette, nonché alle relative prestazioni accessorie (art. 7-quinquies);
- ✓ si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese a committenti non soggetti passivi le prestazioni di servizi elencate nell'articolo 7-sexies;

- ✓ non si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando rese a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori della Comunità le prestazioni di servizi contemplate dall'art. 7-septies

In tema di soggettività passiva va altresì tenuto presente che, nel caso di operazione rilevante agli effetti dell'IVA in Italia effettuata da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato nei confronti di un soggetto passivo ivi stabilito, tutti gli adempimenti relativi all'applicazione dell'imposta sono posti a carico del cessionario o committente, il quale deve, pertanto, emettere fattura secondo il meccanismo dell'inversione contabile (cosiddetto reverse charge) ed osservare tutti gli obblighi conseguenti, stabiliti dal Titolo II del DPR n. 633/1972 (art. 17 DPR predetto).

Quanto, in particolare, agli enti non commerciali, nell'ipotesi considerata essi devono emettere autofattura assolvendo l'imposta non solo per i beni e servizi da loro acquistati nell'ambito dell'attività commerciale, ma anche per quelli acquistati in ambito istituzionale.

L'ente non commerciale deve però distinguere gli acquisti in ambito commerciale da quelli in ambito istituzionale, atteso che, riguardo ai primi l'ente deve effettuare la registrazione della fattura nel registro delle fatture emesse e in quello degli acquisti (reverse charge), mentre per i beni e servizi acquisiti nella sfera istituzionale esso deve procedere all'annotazione della fattura su apposito registro – come, peraltro, già accade per gli acquisti di beni intracomunitari in ambito istituzionale – e versare separatamente l'IVA sulla base della disciplina di cui agli articoli 47 e 49 del già citato decreto legge n. 331/1993 (art. 30-bis DPR 633).

Nel caso, invece, il committente del servizio territorialmente rilevante in Italia non sia un soggetto passivo agli effetti dell'IVA – sia cioè un privato, ovvero un ente commerciale non identificato e quindi non in possesso di partita IVA – il descritto meccanismo dell'inversione contabile, attraverso il quale il committente adempie agli obblighi d'imposta, non trova applicazione.

In tale ipotesi, pertanto, il soggetto non residente che rende la prestazione tassabile di IVA in Italia deve osservare gli obblighi d'imposta identificandosi direttamente ai sensi dell'art. 35-ter del DPR n. 633/1972, ovvero nominando un proprio rappresentante fiscale.

NUOVA PROCEDURA NELL'ESECUZIONE DEI RIMBORSI IVA IN AMBITO COMUNITARIO

Il decreto legislativo in esame, con l'inserimento nel DPR n. 633 degli articoli 38-bis1 e 38-bis2 e con le modifiche apportate all'art. 38-ter, reca innovazioni di tutto rilievo alla disciplina dei rimborsi dell'IVA assolta negli Stati membri della Comunità da soggetti non residenti nello Stato membro del rimborso.

In particolare, l'art. 38-bis1 regola i rimborsi dell'IVA pagata da soggetti passivi italiani in altri Stati membri dell'U.E., mentre l'art. 38-bis2 reca disposizioni in ordine ai rimborsi dell'IVA italiana a soggetti stabiliti in altri Paesi dell'U.E.. L'art. 38-ter definisce, invece, la procedura di rimborso dell'IVA italiana in favore di soggetti stabiliti in Paesi fuori U.E., allorché sussistono accordi di reciprocità.

In virtù della nuova disciplina, per le richieste di rimborso presentate a decorrere dal 1° gennaio 2010, l'istanza deve essere inoltrata, esclusivamente in via telematica, tramite lo Stato membro ove è stabilito il richiedente.

Il soggetto passivo italiano che vanta il diritto al rimborso di cui sopra deve, pertanto, presentare l'istanza all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, competente in Italia, individuato sulla base di un provvedimento del Direttore dell'Agenzia medesima, che provvederà a trasmetterla poi allo Stato di rimborso.

NORME DI CONTRASTO ALLE FRODI CONNESSE AD OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE

In materia di contrasto alle frodi connesse ad operazioni intracomunitarie assume rilievo la novella dell'art. 50, comma 6, del surrichiamato decreto legge n. 331/1993, la quale, a far tempo dal 1° gennaio 2010, ha esteso l'obbligo di presentazione degli elenchi INTRASTAT in via telematica all'Agenzia delle Dogane, per le prestazioni di servizi diverse da quelle riportate negli articoli 7-quater e 7-quinquies del DPR n. 633, sia rese che ricevute con controparti soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro della Comunità.

Gli enti non commerciali di cui all'art. 7-ter, comma 2, lettere b) e c) del DPR n. 633, già precedentemente considerati, devono altresì presentare l'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari dei beni e delle prestazioni di servizi cosiddetti generici, contemplati al comma 1 del medesimo articolo 7-ter, ricevute da soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro della Comunità.

Le modalità e termini di presentazione degli elenchi sono demandati ad apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, mentre l'approvazione dei modelli e relative istruzioni applicative, nonché le caratteristiche tecniche di trasmissione sono rimesse ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Dogane, da emanarsi di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

o o o

Vale, infine, tener conto che l'art. 3 del decreto legislativo n. 18 qui in considerazione, contiene alcune disposizioni che trovano applicazione a decorrere dal 1° gennaio 2011 a modifica dell'art. 7-quinquies, nonché altre norme che apportano variazioni all'art. 7-sexies a decorrere dal 1° gennaio 2013.

Cordiali saluti.

IL SEGRETARIO GENERALE
(Raffaele Pagnozzi)

Allegato: 1

b

CIRCOLARE N. 58/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 31 dicembre 2009

OGGETTO: *Disciplina IVA del luogo di prestazione dei servizi – Direttiva n. 2008/8/CE del Consiglio del 12 febbraio 2008*

INDICE

Premessa	3
1. Le nuove regole sul luogo di prestazione dei servizi	6
2. Deroghe ai principi generali di territorialità.....	9
2.1 Deroghe previste sia per i rapporti B2B che per i rapporti B2C	9
2.1.1 <i>Deroghe già vigenti</i>	10
2.1.2 <i>Nuove fattispecie derogatorie</i>	10
2.2 Deroghe previste esclusivamente per i rapporti B2C	12
3. Obblighi dei contribuenti.....	14

PREMESSA

La Direttiva n. 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008 (di seguito Direttiva Servizi) ha apportato rilevanti modifiche alla Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006 (di seguito Direttiva IVA), per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi. Le nuove regole, che incidono profondamente sulla territorialità delle prestazioni di servizi ai fini IVA, individuando lo Stato in cui una determinata prestazione di servizi deve essere assoggettata ad imposta, si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2010.

Le principali novità introdotte possono essere così sintetizzate:

1. 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. Al contrario, per le prestazioni rese a privati consumatori si conferma, come regola generale, quella della tassazione nel Paese del prestatore;
2. conferma di talune deroghe già esistenti (che comportano l'applicazione degli stessi criteri di tassazione sia per le prestazioni rese a soggetti passivi, che a privati consumatori) concernenti
 - a. le prestazioni di servizi relativi ad immobili,
 - b. le prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili
 - c. le prestazioni di trasporto passeggeri;
3. introduzione di nuove deroghe sia per le prestazioni rese a soggetti passivi che a privati consumatori, con riferimento alle prestazioni di ristorazione e catering, nonché alla locazione a breve termine dei mezzi di trasporto;

4. conservazione di talune deroghe vigenti, limitatamente ai servizi resi a privati consumatori, relative a prestazioni di servizi:
 - a. di intermediazione,
 - b. di trasporto di beni,
 - c. relative a beni mobili materiali,
 - d. di telecomunicazione, teleradiodiffusione e servizi resi tramite mezzi elettronici;
5. introduzione di una regola particolare per la locazione a lungo termine di mezzi di trasporto, resa a privati consumatori;
6. ampliamento della definizione di soggetto passivo ai fini della individuazione della territorialità dei servizi, che comporta che siano considerati tali anche
 - a. gli enti non commerciali (individuati nel diritto interno dall'articolo 4, quarto comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633) anche quando agiscono nell'ambito dell'attività istituzionale,
 - b. gli enti che non svolgono alcuna attività commerciale, ma che risultano già identificati ai fini IVA;
7. generalizzazione del principio in base al quale il committente nazionale soggetto passivo provvede agli obblighi contabili e di assolvimento dell'imposta per le prestazioni di servizio a lui rese da un soggetto passivo non stabilito e territorialmente rilevanti in Italia.

Va, inoltre, rilevato che l'articolo 7 della Direttiva Servizi prevede che gli Stati membri adottino i necessari strumenti per conformarsi alle regole sopra descritte a partire dal 1° gennaio 2010.

Al riguardo, occorre anche tener conto che il Consiglio dei Ministri in data 12 novembre 2009 ha proceduto all'esame preliminare del Decreto Legislativo concernente la "Attuazione delle direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE che

modificano la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro, nonché il sistema comune dell'IVA per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie". Su tale provvedimento, peraltro, relativamente alle regole generali di tassazione dei servizi, le competenti commissioni della Camera e del Senato non hanno formulato osservazioni particolari.

Ciò stante, considerato che alcune delle disposizioni contenute nella Direttiva Servizi risultano sufficientemente dettagliate e tali da consentirne la diretta applicazione almeno per ciò che riguarda le regole generali, nelle more dell'adozione del formale provvedimento di recepimento delle norme comunitarie nell'ordinamento interno, si forniscono di seguito istruzioni operative di massima, sulla base delle norme contenute nella ripetuta direttiva che appaiono oggettivamente suscettibili di immediata applicazione. Ciò allo scopo di evitare che si verificino fenomeni di doppia tassazione o di detassazione in contrasto con i dettami dell'IVA e con un coerente funzionamento del mercato interno, che potrebbero emergere qualora dal 1° gennaio 2010 in Italia si continuassero ad applicare le previgenti norme.

Si ritiene opportuno, infine, precisare che le norme comunitarie oggetto delle presenti istruzioni costituiscono di fatto un superamento delle vigenti disposizioni nazionali, contenute nel DPR n. 633 del 1972, con particolare riferimento all'articolo 7 e 17, nonché nell'articolo 40, commi 4-bis, 5 e 6 del DL n. 331 del 1993, che risultano incompatibili con le nuove regole dettate dalla Direttiva Servizi.

La scrivente si riserva, comunque, di fornire ulteriori più dettagliati chiarimenti in materia dopo l'introduzione, nell'ordinamento nazionale, delle disposizioni di recepimento della direttiva servizi.

Per una più agevole lettura si fa presente che nel prosieguo si farà riferimento agli articoli della Direttiva IVA (direttiva 2006/112/CE), come emendati dalla Direttiva 2008/8/CE.

1. LE NUOVE REGOLE SUL LUOGO DI PRESTAZIONE DEI SERVIZI

Come anticipato in premessa, la Direttiva Servizi ha modificato le regole relative al luogo delle prestazioni di servizi rese ai soggetti passivi, rendendo di norma tali servizi tassabili nello Stato membro in cui è stabilito il destinatario.

A decorrere dal 1° gennaio 2010, infatti, le prestazioni di servizi cosiddette generiche, per le quali, cioè, non sono previste specifiche deroghe ai criteri di territorialità, rese a soggetti passivi (comunemente detti rapporti *Business to Business* o B2B) si considerano territorialmente rilevanti nel territorio dello Stato se rese a soggetti passivi stabiliti in Italia (c.d. criterio del *luogo del committente* previsto dall'articolo 44 della Direttiva IVA).

Va, tuttavia, considerato che sulla base degli articoli 43 e 44 della Direttiva IVA, ai fini della tassazione delle prestazioni di servizio si considerano sempre soggetti passivi:

- i soggetti che esercitano attività di impresa, arte o professione, per le prestazioni ricevute in relazione a tali attività;
- i soggetti passivi che effettuano, accanto ad operazioni soggette all'imposta, anche operazioni non rientranti nell'ambito del campo applicativo del tributo ai sensi dell'articolo 2 della Direttiva 2006/112/CE. In relazione alla disciplina nazionale, rientrano in tale categoria gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, anche

quando agiscono al di fuori della sfera delle attività commerciali o agricole;

- gli enti non soggetti passivi che sono già identificati ai fini del tributo. Con riferimento alle disposizioni nazionali, rientrano in questo ambito gli enti che, avendo realizzato nel corso dell'anno solare precedente, ovvero nel corso dell'anno, acquisti di beni provenienti da un altro Stato membro per un ammontare superiore a 10.000 euro, sono stati obbligati a chiedere l'attribuzione di un numero di partita IVA, allo scopo di assoggettare ad IVA in Italia tali acquisti intracomunitari (come previsto dall'articolo 38 del D.L. n. 331 del 1993 convertito dalla legge n. 427 del 1993). Sono, altresì, 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 a tale motivo dispongono di un numero di partita IVA (articolo 38, comma 6, del D.L. citato). Il fatto stesso di possedere tale numero identificativo, anche se non attribuisce la qualifica di soggetto passivo in senso proprio, fa sì che non debba più distinguersi se il committente ha ricevuto una determinata prestazione nell'ambito della propria attività istituzionale o economica in quanto la tassazione avviene comunque in Italia. E' bene precisare che nei casi predetti tali soggetti, benché assimilati agli operatori economici ai fini della territorialità del tributo, non potranno esercitare il diritto a detrazione in quanto trattasi comunque di acquisti effettuati al di fuori dell'esercizio di attività commerciale.

Di contro, i servizi generici prestati a persone che non sono soggetti passivi o prestati a soggetti passivi per il proprio uso personale o per quello dei propri dipendenti (comunemente detti rapporti *Business to Consumer* o B2C), continuano ad essere assoggettati ad imposizione nel territorio dello Stato se forniti da soggetti

passivi stabiliti in Italia (c.d. criterio del *luogo del prestatore* previsto dall'articolo 45 della Direttiva IVA).

Per meglio comprendere l'ambito oggettivo delle nuove disposizioni, si ritiene opportuno fornire una elencazione delle fattispecie che dal 1° gennaio 2010 devono considerarsi tassabili in relazione alla regola del committente, tenuto conto dei profili di diversità che presentano rispetto alle regole vigenti fino al 31 dicembre 2009. A tal fine si precisa che devono considerarsi territorialmente rilevanti in Italia se resi a soggetti passivi (nei sensi sopra detti) stabiliti in Italia e come tali rientranti nell'ambito applicativo dell'IVA:

- i servizi già definiti come generici, ivi compresi quelli complessi e indifferenziati, non individuati (a tutto il 2009) in altre categorie;
- le prestazioni di trasporto di beni, comprendendo in tale ambito i trasporti nazionali, quelli intracomunitari e quelli internazionali;
- le prestazioni rese in attività accessorie ai trasporti di beni (carico, scarico e trasbordo merci);
- le prestazioni di qualsiasi genere su beni mobili materiali, ovunque rese, ed indipendentemente dall'uscita fisica dei beni, al termine della prestazione, dallo Stato in cui la stessa viene eseguita, in particolar modo nel caso di prestazione resa in altro Stato comunitario;
- le prestazioni di intermediazione, ovunque eseguite;
- le locazioni a lungo termine (diverse da quelle a breve termine di cui si dirà più avanti) di mezzi di trasporto;
- le seguenti prestazioni di servizi, già disciplinate dall'articolo 7, quarto comma, lett. d) del DPR n. 633 del 1972, indipendentemente da dove siano materialmente utilizzate:
 - prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto;

- prestazioni di servizi relative a cessioni di diritti immateriali redevances, royalties, diritti di autore, e simili;
- prestazioni pubblicitarie;
- prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale, comprese quelle di formazione e di addestramento del personale;
- prestazioni di elaborazione e fornitura di dati e simili;
- prestazioni di interpreti e traduttori;
- prestazioni di servizi di telecomunicazione, di radiodiffusione e di televisione;
- prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici;
- prestazioni relative ad operazioni bancarie, finanziarie e assicurative;
- prestazioni relative a prestiti di personale;
- concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, servizio di trasporto o di trasmissione mediante gli stessi e fornitura di altri servizi direttamente collegati;
- cessioni di contratti relativi alle prestazioni di sportivi professionisti.

E' evidente, che le suddette prestazioni, qualora siano rese a soggetti passivi stabiliti in altri Stati comunitari o in Stati extracomunitari, sono da considerare fuori del campo di applicazione dell'IVA, per carenza del requisito territoriale.

2. DEROGHE AI PRINCIPI GENERALI DI TERRITORIALITÀ.

In deroga ai principi generali enunciati nel precedente paragrafo, la Direttiva Servizi ha introdotto particolari criteri derogatori per alcune categorie di prestazioni, come di seguito descritto.

2.1 Deroghe previste sia per i rapporti B2B che per i rapporti B2C

Si considerano effettuate nel territorio dello Stato, indipendentemente dalla qualifica soggettiva del committente. Al riguardo, come sopra detto, appare

opportuno distinguere le fattispecie per le quali già opera una analoga deroga (e per le quali vanno riconfermati sia le norme vigenti, che la relativa prassi) e quelle fattispecie derogatorie che si presentano come novità.

2.1.1 Deroghe già vigenti

Trattasi delle fattispecie disciplinate dall'art. 7, quarto comma, lettere a) e c), nonché di talune contenute nella lettera b):

a) prestazioni di servizi relative a beni immobili, incluse le prestazioni di periti e di agenti immobiliari, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, quali campi di vacanza o terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni tendenti a preparare o coordinare l'esecuzione dei lavori edili, come ad esempio le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza. Queste prestazioni si considerano rilevanti in Italia quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato (articolo 47 della Direttiva IVA);

b) prestazioni di trasporto passeggeri rilevanti in Italia in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato (articolo 48 della Direttiva IVA);

c) prestazioni di servizi relative ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, quali fiere ed esposizioni, ivi compresi i servizi prestati dagli organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti: si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le medesime attività sono ivi materialmente svolte (articolo 53 della Direttiva IVA).

2.1.2 Nuove fattispecie derogatorie

Le seguenti prestazioni non hanno fino al 31 dicembre 2009 una propria qualificazione e sono considerate territorialmente rilevanti, in linea di massima, nel Paese in cui è stabilito il prestatore. Le modifiche introdotte dalla Direttiva Servizi

hanno lo scopo di attribuire rilievo al luogo in cui il servizio può considerarsi realmente consumato. Trattasi in particolare di:

a) prestazioni di servizi di ristorazione e di *catering* diverse da quelle di cui alla successiva lettera b): si considerano tassabili in Italia quando sono materialmente eseguite nel territorio dello Stato (articolo 55 della Direttiva IVA);

b) prestazioni di ristorazione e di *catering* materialmente rese a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità: si considerano soggette all'imposta in Italia se il luogo di partenza del trasporto è situato nel territorio dello Stato (articolo 57 della Direttiva IVA). Occorre precisare che, come specificato dallo stesso articolo 57 della Direttiva IVA, «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». «*Luogo di partenza di un trasporto di passeggeri* è 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* è 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». Si ritiene opportuno sottolineare che, qualora la prestazione di ristorazione e catering sia resa nel corso di un trasporto non intracomunitario, l'operazione si considererà territorialmente rilevante secondo la regola enunciata nella precedente lettera a), per cui sarà rilevante in Italia se materialmente eseguita nel territorio (acque nazionali o spazio aereo nazionale) dello Stato;

c) prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto: si considerano territorialmente rilevanti in Italia quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato (articolo 56 della Direttiva IVA). Il predetto articolo 56 precisa,

altresì, che «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».

2.2 Deroghe previste esclusivamente per i rapporti B2C

In deroga al principio generale di cui all'articolo 45 della Direttiva IVA (tassazione nel Paese di stabilimento del prestatore), si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese a committenti non soggetti passivi:

a) le prestazioni di intermediazione in nome e per conto del cliente, quando le operazioni oggetto dell'intermediazione si considerano effettuate nel territorio dello Stato (articolo 46 della Direttiva IVA), previsione già contenuta nell'art. 7, quarto comma, lett. f-quinquies), del DPR n. 633 del 1972;

b) le prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario, in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato (articolo 49 della Direttiva IVA), previsione già contenuta nell'art. 7, quarto comma, lett. c), del DPR n. 633 del 1972;

c) le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni, quando il luogo di partenza è situato nel territorio dello Stato (articolo 50 della Direttiva IVA), previsione già contenuta nell'art. 40, comma 5, del DL n. 331 del 1993;

d) le prestazioni di lavorazione, nonché le perizie, relative a beni mobili materiali e le operazioni rese in attività accessorie ai trasporti, quali quelle di carico, scarico, movimentazione e simili, quando sono materialmente eseguite nel territorio dello Stato (articolo 54 della Direttiva IVA), previsione già contenuta nell'art. 7, quarto comma, lett. b), del DPR n. 633 del 1972;

e) le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici da soggetti stabiliti al di fuori del territorio della Comunità, quando il committente è stabilito,

domiciliato o abitualmente residente nel territorio dello Stato (articolo 58 della Direttiva IVA), previsione già contenuta nell'art. 7, quarto comma, lett. f-ter), del DPR n. 633 del 1972;

f) le prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, rese da soggetti stabiliti al di fuori del territorio della Comunità quando il committente è stabilito, domiciliato o abitualmente residente nel territorio dello Stato (articolo 59 ter della Direttiva IVA). La nuova disposizione in parte si discosta da quanto già previsto nell'art. 7, quarto comma, lettere f-quater), del DPR n. 633 del 1972, adottando un più razionale criterio di tassazione delle operazioni.

Per converso, sempre in deroga al principio generale di cui all'articolo 45 della Direttiva IVA (tassazione nel luogo del prestatore), non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le seguenti prestazioni di servizi, quando sono rese a committenti non soggetti passivi stabiliti fuori della Comunità (articolo 59 della Direttiva IVA):

- a) le prestazioni di cessioni e concessioni di diritti di autore, brevetti, diritti di licenza, marchi di fabbrica e di commercio e altri diritti analoghi;
- b) le prestazioni pubblicitarie;
- c) le prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili e altre prestazioni analoghe, nonché quelle di elaborazione e fornitura di informazioni;
- d) le operazioni bancarie, finanziarie ed assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione ed escluse le locazioni di casseforti;
- e) la messa a disposizione del personale;
- f) le prestazioni derivanti da contratti di locazione di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto;

g) la concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, il servizio di trasporto o di trasmissione mediante gli stessi e la fornitura di altri servizi direttamente collegati;

h) i servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione;

i) i servizi prestati per via elettronica;

l) le prestazioni di servizi inerenti all'obbligo di non esercitare interamente o parzialmente un'attività o un diritto di cui alle lettere precedenti.

3. OBBLIGHI DEI CONTRIBUENTI.

Ai sensi dell'articolo 196 della Direttiva, il contribuente italiano è tenuto ad osservare gli obblighi di fatturazione e assolvimento dell'imposta se il servizio, territorialmente rilevante nello Stato, è reso da un soggetto non residente.

Quindi, secondo la nuova disciplina in caso di prestazione di servizi rilevante ai fini IVA in Italia, effettuata da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato nei confronti di un soggetto passivo ivi stabilito, tutti gli adempimenti relativi all'applicazione dell'imposta gravano sul committente soggetto passivo.

Tali regole, che pongono obblighi in capo al soggetto passivo residente, non si applicano per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.

In pratica, se il soggetto non residente possiede in Italia una stabile organizzazione per il cui tramite effettua o riceve operazioni in Italia, gli obblighi ed i diritti sono esercitati da tale stabile.

A tale riguardo, si rammenta che, a seguito delle modifiche apportate al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 dall'articolo 11 del decreto legge 25 settembre 2009,

n. 135, il soggetto non residente che possiede una stabile in Italia non può procedere alla identificazione diretta e non può nominare un rappresentante fiscale.

Si fa presente, inoltre, che il meccanismo dell'inversione contabile, attraverso il quale il committente residente adempie agli obblighi d'imposta, non può trovare applicazione quando il committente del servizio territorialmente rilevante non è soggetto passivo ai fini dell'IVA (nei sensi di cui si è detto al precedente paragrafo 1).

In tale eventualità, pertanto, il soggetto non residente - che rende la prestazione di servizi territorialmente rilevante nei confronti di un privato - deve adempiere agli obblighi d'imposta procedendo ad identificarsi direttamente ovvero nominando un rappresentante fiscale.

Analogamente, nei rapporti, aventi ad oggetto operazioni territorialmente rilevanti in Italia, tra soggetti non residenti che non dispongano di una stabile organizzazione in Italia, il prestatore non residente dovrà provvedere all'identificazione diretta o alla nomina del rappresentante fiscale per adempiere, attraverso le modalità ordinarie, agli obblighi d'imposta.

Naturalmente, sulla base delle regole sopra riportate, il soggetto passivo stabilito in Italia che renda ad un soggetto passivo non residente una prestazione di servizi non rilevante territorialmente nel nostro Stato deve emettere una fattura senza applicazione dell'IVA .

Si ricorda, infine, che l'art. 262 della Direttiva IVA, al primo comma, lettera c), impone l'obbligo ai soggetti che prestano servizi nei confronti di soggetti passivi o enti identificati ai fini IVA in altri Stati membri di riepilogare tali prestazioni in un apposito elenco sulla falsa riga degli elenchi riepilogativi delle cessioni intracomunitarie di beni. La disposizione, comunque, non riguarda le prestazioni che non risultano soggette ad imposta nel Paese in cui l'operazione è territorialmente rilevante.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente circolare vengano applicati con uniformità.