

CONFETRA

“Le nuove regole IVA sulla territorialità dei servizi di trasporto”

Cesare Rossi
Agenzia Entrate
Direzione Centrale Normativa
Ufficio IVA

Norme e prassi: evoluzione

- Direttiva 2008/8/CE del 12/2/2008, disciplina sui servizi con efficacia dal 1°/1/2010 a modifica della direttiva 2006/112/CE;
- Circolare agenzia delle entrate 31/12/2009, n. 58;
- D. lgs. 11/2/2010, n. 18: recepimento Direttiva servizi con modifica del DPR n. 633/1972 e del D.L. 331/1993; efficacia: sulle operazioni effettuate dal 1°/1/2010 (art. 5, c. 1) anche se la pubblicazione è su G. U. 19/2/2010; **obbligatorietà 1/1/2010-19/2/2010** per i servizi generici stante l'applicazione immediata nell'ordinamento dell'art. 196 della direttiva 2006/112/ riguardante l'inversione contabile sui servizi territorialmente rilevanti ;
- Circ. agenzia entrate 17/02/2010, n. 5 sulla non sanzionabilità errori in elenchi riepilogativi (v. dopo per criticità pubbl. DM /1a scadenza);
- D.M. 22/2/2010 (periodicità/termini di presentazione elenchi intra);
- Deliberazione n.22778 Direttore Dogane (modalità di compilazione);
- Proposta di Reg. Com. 672/2009 (orientamenti del Comitato IVA);
- Forum fiscale gennaio 2010: Circolare 12 marzo 2010, n. 12.

Le modifiche apportate dal d. lgs. 18/2010 al DPR 633/1972

1. Modifiche all'art. 6: al momento fiscalmente rilevante dei **servizi continuativi ultrannuali** erogati a soggetti passivi residenti nel territorio dello stato da parte di prestatori UE: imputazione per competenza temporale o completamento del servizio; al di fuori di tale caso l'imposta per i servizi è dovuta al pagamento, anche parziale, o fattura anticipata;
2. Art. 7: **territorio geopolitico** per stabilire se la prestazione possa dirsi effettuata in Italia, nell'UE o in paese extraUE; soggetto passivo residente; nozione di "**trasporto intracomunitario passeggeri**" (punto d'imbarco; serve per la ristorazione ed il catering, art. 7-quater, lett. d) e di "**trasporto intracomunitario beni**" (inizio effettivo, territorialità dei trasporti beni a favore di privati, art. 7-sexies, lett. c).

Le modifiche apportate dal d. lgs. 18/2010 al DPR 633/1972

1. **Art. 7-bis): Cessioni** aventi ad oggetto beni che si trovano nel territorio dello stato al momento del trasferimento:

1) beni immobili;

2) beni mobili nazionali (prodotti in Italia o importati definitivamente), comunitari (provenienza UE), vincolati al regime di temporanea importazione per subire in Italia lavorazioni.

oltre ai beni mobili spediti da altro stato membro installati, montati o assemblati nel territorio dello stato dal fornitore o per suo conto.

Novità: cessioni a bordo di nave, aereo, treni per la parte del trasporto passeggeri all'interno della comunità: IVA se l'inizio del trasporto (*punto d'imbarco*) è nel territorio dello stato (inizio imbarco Genova, dopo Barcellona, Palermo, Patrasso, Alessandria/termine): IVA sulle cessioni GE/Patrasso; per le altre principi generali dove si trovano i beni al momento della cessione (acque nazionali?).

Le modifiche apportate dal d. lgs. 18/2010 al DPR 633/1972

1. Art. 7-ter): sui servizi tra non residenti in generale IVA se:
 - a) il committente, soggetto passivo (**rapporti B to B**), è stabilito nel territorio dello stato;
 - b) il committente è un soggetto privato (**rapporti B to C**) ed il prestatore è stabilito nel territorio dello stato;
 - **definizione di soggetto passivo** (criticità per persone fisiche quando agiscono come privati pur essendo titolari di posizione IVA; criticità su società che acquistano “*per il personale dipendente*”, contra presunzione nel d. lgs. 18/2010 per società commerciale);
 - **presunzione di soggettività passiva** per gli enti commerciali anche quando agiscono nell’ambito istituzionale ovvero se identificati (sono in possesso di partita iva per l’effettuazione di acquisti superiori a 10.000,00 euro ovvero in imponibilità per opzione).

Quali effetti da un'errata applicazione delle regole sulla territorialità?

Non residente /soggetto passivo residente: rilevanza in Italia con IVA tra gli acquisti e IVA vendite;



Non residente /privato nazionale: IVA del prestatore



Quali effetti da un'errata applicazione delle regole sulla territorialità?

**Prestatore residente/soggetto passivo non residente:
rilevanza in stato non residente;**



Prestatore residente /privato committente non residente: IVA del prestatore



Le modifiche apportate dal d. lgs. 18/2010 al DPR 633/1972

Direttiva 2008/8: **non c'è soggettività passiva** quando l'acquisito del servizio:

- a) avviene per uso personale (o "*scopi estranei all'attività d'impresa*", come da reg. com. n. 672/2009;
- b) avviene per uso del personale dipendente (sala giochi dell'impresa).

Criticità: art. 4 presunzione di esercizio di attività commerciale per le società.

Come coordinare la Direttiva con l'art. 4/D.P.R. n. 633/1972?

Problemi di accertamento: in capo a chi va recuperata l'IVA in caso di errata applicazione delle regole di territorialità?

Nel proposta di regolamento:

a) si fa cenno a buona fede del prestatore se egli ha chiesto ed ottenuto dal committente UE il n. p. IVA ovvero dal committente extraUE il certificato per ottenere rimborsi d'imposta (ovvero con altri mezzi di prova intesi alla verifica della posizione imprenditoriale dell'extraUE, quali stampati da internet, ordinativo del destinatario contenente indirizzo commerciale e numero registrazione commerciale);

b) gli stati membri potrebbero adottare sistema dichiarazioni da parte del cessionario.

Come considerare un soggetto in franchigia?

Le modifiche apportate dal d. lgs. 18/2010 al DPR 633/1972

art. 7-*quater*): deroghe al criterio generale della territorialità (IVA a prescindere dalla qualità e nazionalità delle parti contrattuali) :

- 1) **servizi su beni immobili**, anche se di ristrutturazione o perizie: luogo ove si trova l'immobile (criticità sulla definizione di immobile e di servizi: rientra il parere dell'avvocato sull'atto di trasferimento immobiliare?); immobile in Italia? Servizi su immobili con IVA.
- 2) **trasporto passeggeri**: in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello stato (irrilevanza IVA dei trasporti su tratti esteri);
- 3) servizi di **catering e ristorazione**: luogo di esecuzione;
- 4) per catering (fuori dei locali del prestatore) e ristorazione **su navi aerei e treni si fa luogo alla parte del trasporto intracomunitario passeggeri se l'inizio del trasporto è nel territorio dello stato**; es. nave inizia Genova- poi Barcellona- Cagliari- Patrasso - Alessandria d'egitto: considero Iva (art. 8-bis, lett. d) le cessioni Genova-Patrasso; per quelle successive guardo al luogo di esecuzione (punto 3), per cui mi servo del concetto di "acque nazionali";
- 4) **locazione anche finanziaria, noleggio e simili a breve termine (entro 30 gg.) di mezzi di trasporto** messi a disposizione nel territorio dello stato e con utilizzo all'interno UE ovvero messi a disposizione fuori dall'UE ed utilizzo nel territorio dello stato.

Le modifiche apportate dal d. lgs. 18/2010 al DPR 633/1972

art. 7-*quinques*): deroghe al criterio generale della territorialità (IVA a prescindere dalla qualità e nazionalità delle parti contrattuali) :

prestazioni

- artistiche,
- culturali,
- scientifiche,
- sportive:

rilevanza nel territorio dello stato quando sono ivi eseguite a prescindere dalle qualità e nazionalità del soggetto committente e prestatore.

Le modifiche apportate dal d. lgs. 18/2010 al DPR 633/1972

art. 7-sexies): IVA su servizi a privati in base a specifici criteri; restano regole ordinarie per i rapporti B to B:

- 1) **intermediazioni in nome e per conto del cliente**: luogo dell'operazione intermediata;
- 2) **trasporto intracomunitario di beni**: corrispettivo di tutta la tratta se trattasi di trasporti tra due stati membri, anche con tratte fuori UE, a condizione che il trasporto abbia avuto **inizio nel territorio** dello stato (richiamo definizione art. 7, lett. f); Ita-Fr con inizio in Ita; TVA fr su ITA_Fr con inizio del trasporto dalla Fr.
- 3) **trasporto di beni diversi dai trasporti intracomunitari di beni** (non tra due stati membri): IVA su corrispettivo **proporzionale** alla tratta nazionale (i tratti esteri sono irrilevanti);
- 4) **lavorazioni e perizie su beni mobili e attività accessorie ai trasporti** quali quelli di **carico e scarico, trasbordo merci**: luogo di esecuzione (resta regola del committente per i rapporti tra soggetti passivi);
- 5) **locazione anche finanziaria, noleggio e simili non a breve termine (non entro 30 gg.) di mezzi di trasporto** da prestatori stabiliti nel territorio dello stato e con utilizzo all'interno del territorio comunitario ovvero da soggetti passivi extraUE con utilizzo nel territorio dello stato (rapporti B to B secondo le regole generali);
- 6) **cessioni on line** da soggetti stabiliti fuori UE a favore di committenti residenti.

Le modifiche apportate dal d. lgs. 18/2010 al DPR 633/1972

art. 7-septies): deroghe al criterio della territorialità;
esclusione dall'IVA per le seguenti prestazioni rese nei confronti di soggetti privati domiciliati in territori extraUE (per i principi generali della territorialità dei servizi sono altresì escluse dette prestazioni se rese a soggetti passivi non residenti):

- 1) di pubblicità;
- 2) di consulenza, assistenza tecnica o legale;
- 3) bancarie, assicurative;
- 4) di messa a disposizione personale;
- 5) di locazione anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili diversi dai mezzi di trasporto;
- 6) di commercio elettronico.

Le modifiche apportate dal d. lgs. 18/2010: effetti sul plafond

*in conseguenza dell'irrilevanza territoriale delle prestazioni rese a soggetti passivi domiciliati fuori del territorio dello stato, con introduzione dell' **inversione contabile** a carico del cessionario cambiano le regole di:*

- **plafond**: eliminazione della normativa sui servizi, abrogato artt. 7 u.c. Dpr 633/1972 e 41, c. 4 del dl 331/1993) per cui il plafond si perde per le operazioni territorialmente irrilevanti;

con la conseguenza che chi effettua operazioni territorialmente irrilevanti perde il plafond ma può accedere ai rimborsi ex art. 30, lett.

*la parziale abrogazione degli **artt. 8-bis e 9** si spiega con la circostanza che il plafond resta per operazioni interne tra soggetti nazionali o operazioni a favore di privati territorialmente rilevanti;*

*Ad. esempio, **con riferimento ai trasporti** resta per i :*

- trasporti beni diversi da quelli intracomunitari per conto di privati rilevanti in base alla distanza percorsa e destinati ad importazione, esportazione, transito;
- trasporti beni tra operatori nazionali per beni destinati ad importazione, esportazione, transito ovvero movimentazione beni all'interno di porti;

Occorre verificare se come "**esportazione**" può assumersi l'operazione dall'UE verso l'extraUE (Budapest-Svizzera) e viceversa per le "importazioni", utilizzando un'impostazione da direttiva;

Modifica **art. 9, n. 7)**: non imponibilità IVA per intermediazioni merci extraUE/extraUE.

Le modifiche apportate dal d. lgs. 18/2010 al DPR 633/1972

modifiche all'art. 17:

- **inversione contabile**: istituto generale per cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da soggetti passivi non residenti nei confronti di soggetti passivi residenti;
- **rappresentanza fiscale** ed **identificazione diretta** (in assenza di stabile organizzazione) limitata ad:
 - a) operazioni rilevanti nel territorio dello stato effettuate da soggetti passivi non residenti nei confronti di privati;
 - b) operazioni rilevanti nel territorio dello stato effettuate da soggetti passivi non residenti nei confronti di altri soggetti passivi non residenti;
 - c) operazioni intracomunitarie per introduzioni nel territorio dello stato di beni da altri stati membri (art. 38, c. 3, lett. b; analogia con l'operazione di estrazione dal deposito).

Le modifiche apportate dal d. lgs. 18/2010 al DPR 633/1972

modifiche all'art. 17:

- prevalenza della **stabile organizzazione** sulla rappresentanza fiscale e sulla identificazione diretta per operazioni rilevanti nel territorio dello stato effettuate da non residenti per il tramite della s. o. (quindi se la casa madre opera direttamente si applica l'inversione contabile a carico del soggetto passivo residente; rilevanza della stabile organizzazione solo se c'è un suo intervento);
- prevalenza della **stabile organizzazione** sulla rappresentanza fiscale ed identificazione diretta per operazioni rilevanti nel territorio dello stato effettuate da soggetti passivi non residenti nei confronti di privati;
- irrilevanza IVA dei servizi correnti tra **casa madre** e s. o.

Le modifiche apportate dal d. lgs. 18/2010 al DPR 633/1972

modifiche all'art. 20:

- esclusione dal **volume d'affari** per le prestazioni rese a favore di soggetto non residente UE (chiarisce la portata della successiva norma);

modifiche all'art. 21:

- indicazione nella fattura emessa della **partita IVA** attribuita a residente UE da parte della sua A.f.;
- **autofattura** per operazioni ad inversione contabile (ma è possibile anche effettuare l'integrazione della fattura emessa da residente UE; forum fiscale gennaio 2010 e circolare 12/2010);
- **emissione di fattura** per servizi resi a soggetti passivi UE (irrilevanza ai fini del volume d'affari);
- **registrazione** autofatture in inversione contabile.

Le modifiche apportate dal d. lgs. 18/2010 al D. L. 331/1993

abrogazione art. 40 commi, 4-bis, 5, 6,7,9:

- soppressione della disciplina sui servizi intracomunitari, ivi compresi i trasporti;

abrogazione comma 4, art. 41:

- soppressione **plafond** ai servizi intracomunitari;

modifica art. 44:

- soppressione **inversione contabile** per servizi intracomunitari;
- **rappresentante fiscale o identificazione diretta**, solon in assenza di stabile organizzazione per operazioni effettuate nel territorio dello stato da non residenti

modifica art. 46:

- soppressione **inversione contabile** per **committente** e relativa regolarizzazione;

modifica art. 50:

- soppressione obbligo comunicazione **p. iva da** parte del committente al prestatore.

Le modifiche apportate dal d. lgs. 18/2010 al DPR 633/1972

*modifica art. 50, comma 6: **presentazione elenchi intra** per:*

- 1) cessioni ed acquisti di beni intracomunitari;
- 2) servizi, diversi da quelli di cui all'art. 7-*quater* e 7-*quinquies*, resi a soggetti passivi UE documentati da fattura;
- 3) servizi, diversi da quelli di cui all'art. 7-*quater* e 7-*quinquies*, resi da soggetti passivi UE a soggetti passivi nazionali con fattura;
- 4) esclusione dalla presentazione quando l'operazione non sconta imposta nel paese del destinatario del servizio [**lato passivo**: trasporti commissionati dal residente in relazione a beni da esportare: rilevanza IVA senza imposta; **lato attivo**: trasporti commissionati dal non residente in relazione a beni da esportare; valutazione da parte del prestatore del non assoggettamento ad IVA dell'operazione nel paese del destinatario in base alle previsioni contenute in direttiva].

Elenchi intra: generalità

Circolare 5/2010: non sanzionabilità degli errori compiuti per elenchi da gennaio a maggio 2010 (obblighi mensili) e primo trimestre 2010 (obblighi trimestrali) a condizione che ci sia una “sanatoria” da esperirsi entro il 20/7/2010 con invio di modelli integrativi;

D.M. 22/2/2010

- termini di presentazione: se telematica entro il 25 del mese successivo a quello di riferimento ovvero 20 se in formato elettronico alle dogane competenti per presentazioni da effettuare entro il 30/4/2010;
- definizione soglia euro 50.000 per obblighi mensili: 1) valutazione di ciascuna singola categoria di operazione del mese precedente – cessioni intra, servizi resi a soggetti passivi UE, acquisti intra, servizi resi da prestatori UE; 2) presentazione dichiarazione trimestrale se $< 50.000,00$ per ciascuna categoria (tuttavia, il superamento della soglia di una singola categoria determina obblighi mensili per l'altra contenuta nel medesimo elenco); 3) in caso di superamento della soglia nel mese, obblighi mensili immediati: trimestrale, superamento a febbraio, presentazione mensile a partire dal 25 marzo per operazioni di gennaio e febbraio; a gennaio/2010 obbligo mensile anche per i servizi se le cessioni/acquisti intra nel 2009 in qualsiasi di uno dei trimestri sono risultati $>$ alla soglia; opzione per presentazione mensile;
- gestione della criticità connessa alla prima presentazione (20/25 febbraio) anteriore al pubblicazione del decreto (G.U. 5/3/2010).

Elenchi intra: Nota Dogane (prot. 22778):

- Modello INTRA 1 frontespizio
- Modello INTRA 1-bis elenco riepilogativo **cessioni intracomunitarie** di beni registrati nel periodo;
- Modello INTRA 1-ter elenco riepilogativo **rettifiche delle cessioni** intracomunitarie di beni registrati nel periodo con riferimento a periodi precedenti;
- Modello INTRA 1-quater elenco riepilogativo **servizi** resi registrati nel periodo;
- Modello INTRA 1-quinquies elenco riepilogativo **rettifiche dei servizi** resi registrati nel periodo con riferimento a periodi precedenti;

- Modello INTRA 2 frontespizio
- Modello INTRA 2-bis elenco riepilogativo **acquisti intracomunitari** di beni registrati nel periodo ;
- Modello INTRA 1-ter elenco riepilogativo **rettifiche acquisti** intracomunitari di beni registrati nel periodo con riferimento a periodi precedenti;
- Modello INTRA 1-quater elenco riepilogativo **servizi ricevuti** registrati nel periodo;
- Modello INTRA 1-quinquies elenco riepilogativo **rettifiche dei servizi** ricevuti registrati nel periodo con riferimento a periodi precedenti.

Impatto modifiche sui servizi di trasporto

Rapporti B to B:

il committente è soggetto passivo: IVA sui trasporti se il **domicilio del committente** è nel territorio dello stato;

stabilita la rilevanza, valuto se applicare la non imponibilità ex art. 9 (esportazioni, importazioni, transito) ovvero l'IVA ordinaria;

Rapporti B to C

il committente non è soggetto passivo:

IVA se c'è inizio nel territorio dello stato per i **trasporti beni di portata intracomunitaria** (IVA perché non può applicarsi la non imponibilità ex art. 9);

IVA in base alla distanza percorsa nel territorio per i **trasporti diversi da quelli intracomunitari** aventi ad oggetto beni (possibile anche la non imponibilità ex art. 9).

TRASPORTO PASSEGGERI: IVA in base a distanza percorsa nel territorio dello Stato a prescindere dalle qualità₂₁ del committente

Impatto modifiche sui servizi relativi alle attività accessorie ai trasporti quali quelli *di carico e scarico, trasbordo merci*

Rapporti B to B:

Il committente è un soggetto passivo: IVA se c'è **domicilio del committente** nel territorio dello stato; possibile l'applicazione del trattamento di non imponibilità dell'art. 9, nn. 4 (*operazioni doganali*), 5 (*carico, trasbordo...beni in esportazione...*), 6 (*operazioni all'interno di porti aventi ad oggetto il movimento beni o mezzi di trasporto, servizi relativi al movimento di persone ed assistenza ai mezzi di trasporto, art. 3 dl 90/1990*);

Rapporti B to C

Il committente non è soggetto passivo: IVA se il **luogo di esecuzione** è nel territorio dello stato; possibile anche la non imponibilità ex art. 9, nn. 4, 5, 6).

Impatto modifiche sui servizi di trasporto

Superamento dei criteri:

1 - della “proporzionalità” dei trasporti in genere (ex abrogato art. 7, lett. c) (salvo per i trasporti passeggeri e trasporti di beni diversi da quelli intracomunitari)

2 - della “non imponibilità” per trasporti beni a non residenti UE (abrogazione art. 40, c. 5, dl 331/1993 il quale imponeva IVA anche trasporto beni a favore di privati se inizio del trasporto avveniva nel territorio); con conseguente

2. perdita plafond per servizi resi a domiciliati UE ed extraUE;
3. autofattura dei servizi ricevuti territorialmente rilevanti (integrazione fattura emessa da prestatori UE); aliquote interne per servizi ricevuti territorialmente rilevanti (non imponibilità IVA se ricorrono casi dell'art. 9, IVA in altri).

Impatto normativo sui trasporti: deroghe

1. **trasporto passeggeri:** in proporzione a distanza percorsa nel territorio dello stato, art. 7-quater (ex abrogato art. 7,4°c., lett. c);
2. **trasporto intracomunitario di beni a privati:** corrispettivo di tutta la tratta se trattasi di trasporti tra due stati membri, anche con tratte fuori UE, a condizione che il trasporto abbia avuto inizio nel territorio dello stato, art. 7-sexies (regola ex abrogato art. 40, c. 5 del d.l. 331/1993);
3. **trasporto di beni diverse dai trasporti intracomunitari (non tra due stati membri) di beni a privati:** IVA su corrispettivo proporzionale alla tratta nazionale, art. 7-sexies (regola ex abrogato art. 7, 4° c., lett. c);
4. **lavorazioni e perizie su beni mobili e attività accessorie ai trasporti quali quelli di carico e scarico a privati:** luogo di esecuzione, art. 7-sexies (regola ex abrogati artt. 7, 4° c., lett. b e 40, c. 5 del d.l. 331/1993).

Aliquote IVA applicabili

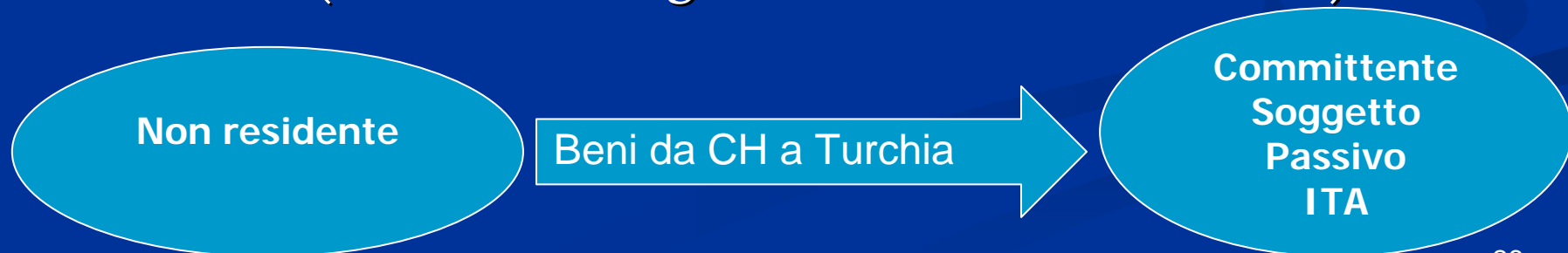
all'autofattura/integrazione

- IVA ordinaria: 20%;
- non imponibilità IVA di cui all'art. 9, tra cui il :
 - n.2): trasporti relativi a beni in esportazione (da ITA/extraUE), transito, importazione temporanea, importazione definitiva a condizione che il corrispettivo del trasporto sia assoggettato a tassazione dalla dogana (importazione è da extraUE/ITA);
 - n. 4): operazioni doganali;
 - n. 5): carico, scarico, magazzinaggio, etc su beni in esportazione, transito, importazione temporanea/definitiva;
 - n. 6): operazioni all'interno di porti aventi ad oggetto *il movimento beni o mezzi di trasporto, servizi relativi al movimento di persone ed assistenza ai mezzi di trasporto, art. 3 dl 90/1990*);
- non imponibilità IVA di cui all'art. 8-bis, tra cui somministrazioni alimenti e bevande di navi.

Servizio da non residente a favore di soggetto passivo residente;
stabilita la rilevanza territoriale dell'operazione occorre fissare
il trattamento fiscale: quale aliquota?

Applico il trattamento di non imponibilità IVA se il trasporto
attiene ad operazioni rientranti nell'art. 9 (ove sono previsti i
trasporti di beni in esportazione, in transito, in importazione
temporanea, beni in importazione con corrispettivo del
trasporto assoggettato a tassazione in dogana: si pone un
problema di doppia tassazione, quando il committente
provvede ad autofatturare il servizio di trasporto).

Trasporto di beni da extraUE ad ExtraUe il cui committente sia
un soggetto passivo residente nel territorio dello stato: IVA
ordinaria (forum fiscale gennaio 2010: circ. 12/2010).



Direttiva 8/2008: irrilevanza del servizio trasporto reso a soggetto passivo non residente

Emissione fattura f. c. iva verso soggetto Passivo UE

nessuna fattura ad extrae

Elenchi intra

Non vanno nel Volume d'affari

Nessuna maturazione di plafond

continua con i quesiti....