

Imposta Valore Aggiunto Territorialità



Intervento Salvatore Fichera

Dirigente Agenzia delle Entrate

www.salvatorefichera.it

Università di Brescia

14 ottobre 2010



Concetti preliminari

Caratteristiche dell'IVA – Scelta comunitaria

- Plurifase con effetti non cumulativi
- Neutrale
- Trasparente
- Con applicazione frazionata

Normativa Comunitaria



- 1^a e 2^a Direttiva IVA (67/227, 67/228) dell'11.04.1967
- Sesta Direttiva n. 77/388 del 17.05.1977
- Direttiva 91/680/CEE del 16.12.1991
- Direttiva 2006/112/CE che sostituisce la VI Direttiva



Armonizzazione aliquote

L'imperfetto funzionamento del Mercato Unico nel periodo transitorio consente il mantenimento di una disparità aliquote IVA

Normativa Comunitaria

Interventi recenti



“Pacchetto IVA”

- Direttiva 2008/8/CE territorialità servizi
- Direttiva 2008/9/CE rimborsi non residenti
- Direttiva 2008/117/CE lotta frode



Campo applicazione dell'IVA

- Operazioni interne
- Importazioni
- Acquisti intracomunitari



Presupposti dell'IVA

Necessità contemporanea presenza di tre requisiti:

- Elemento soggettivo (tranne importazioni)
- Elemento oggettivo
- Elemento spaziale (territorio dello Stato)

Pertanto:

- Operazioni escluse dall'IVA
- Operazioni rientranti nel regime dell'IVA

Operazioni rientranti nel regime dell'IVA



- Operazioni imponibili
- Operazioni esenti
- Operazioni non imponibili (artt. 8, 8-bis, 9, 71, 72, 41-58 DL n. 331/1993)

Il *presupposto* della Territorialità



Tra i presupposti, l'elemento della territorialità costituisce anche il limite potestà impositiva Stato (la corretta applicazione evita doppia imposizione o detassazione).

Inoltre individua:

- Stato cui attribuire entrate IVA
- Gettito casse comunitarie

Delimitazione “ambito” territoriale



- Territorio dello Stato e Comunitario (nuovo art. 7 DPR 633/72)

Per esclusione

- Territorio extracomunitario

Definizioni ricorrenti nella determinazione territorialità



- Soggetto passivo(1) stabilito(2)
- Trasporto comunitario di passeggeri
- Trasporto intracomunitario di beni
- Locazione a breve termine di mezzi di trasporto

(Art. 7 DPR 633/72)



Territorialità

Cessione di beni
Art. 7-bis DPR 633/72



Oggetto delle Cessioni di beni

- Beni immobili
- Beni mobili nazionali, comunitari o vincolati regime temporanea importazioni

Esistenti nel territorio dello Stato (presenza fisica)

Esclusione:

- Cessioni a bordo di navi o aeromobili o treni nel corso trasporto intracomunitario
- Energia elettrica e gas

Cessione di beni da installare, montare o assiemare in Italia



- Beni mobili provenienti altro Stato membro
- Introduzione in Italia per essere installati montati o “assiemati” da fornitore non stabilito o per suo conto

Rilevante atto finale consegna del bene installato, montato, “assiemato”

Particolarità della territorialità operazioni intracomunitari



- Esclusione acquisti “*intra*”, se assoggettati in altro stato membro di destinazione bene
- Esclusione beni spediti o trasportati altro Stato membro se ivi successiva cessione a soggetto imposta designato come debitore imposta
- Territorio Stato (deroga art. 7-bis) cessioni su cataloghi, per corrispondenza e simili

Cessione beni durante trasporto comunitario



- Territorialità: Luogo di partenza

Cessione energia elettrica e gas



Collegamento territorialità:

- Qualità del cliente  rivenditore

In Italia se cessionario ivi stabilito (con inversione contabile se cedente non stabilito nello Stato)

- Luogo di materiale utilizzo  soggetto diverso

In Italia se ivi usati o consumati



Territorialità

Prestazione di servizi

Direttiva 2008/8/CE

Artt. 7-ter/7septies DPR 633/72

In attesa del Regime Comune Definitivo (Mercato Unico)



Modifiche in ordine al luogo di tassazione delle prestazioni di servizi.

La Commissione UE:

- accantona il disegno di passare tassazione paese origine
- Opera rielaborazione principio territorialità per maggiore armonizzazione

Disposizioni di recepimento Direttiva Servizi



- Circ. n. 58 del 31.12.2009
- **D. lg. 11.02.2010 nr. 18**
- DMEF 22.02.2010 (disciplina elenchi riepil.)
- Determ. Dir. A. Dogane, conc. Dir. A. Entrate, intesa I.N.S. nr. 22778 del 22.02.2010 (modelli)
- Circ. n. 5 del 17.02.2010
- Nota Dogane nr. 24265 del 19.02.2010
- Circ. nr. 14 del 18.03.2010
- Provv. A. Entrate 1°.04.2010



“*Ratio*” modifiche comunitarie

Nelle intenzioni legislatore comunitario il radicale mutamento regola generale rapporti B2B, logica semplificazione per committente.



Lo spostamento luogo tassazione servizi generici da sede prestatore a sede committente evita:

- *pagamento IVA Paese prestatore*
- *Richiesta rimborso a non residenti*

Scopo pacchetto IVA



- Avvicinare la tassazione dei servizi al luogo di consumo
- Semplificare gli adempimenti per gli operatori economici
- Agevolare il recupero IVA per i soggetti passivi non stabiliti

Principio territorialità servizi



- Fino al 31.12.2009

Luogo di stabilimento del prestatore del servizio

- Dal 1°.01.2010

a) Nei confronti soggetto passivo → criterio territoriale del committente (B2B)

b) Nei confronti privato → conservato criterio stabilimento prestatore (B2C)



Prestazioni di servizi

Distinzione tra:

- Prestazioni a soggetti d'imposta →
luogo committente
- Prestazioni a non soggetti d'imposta →
luogo prestatore

Prestazioni di servizi:

- *Generici*
- *Non generici*

Prestazioni servizi

Regola generale



Cessioni a soggetti d'imposta (B2B) servizi
"generici"



Paese stabilimento committente

Prestazioni generiche Rapporti B2B – Soggetti passivi



Soggetti interessati

- Operatore economico “che agisce in quanto tale”
- Enti non commerciali (anche prestazioni ambito istituzionale)
- Persone giuridiche non commerciali (a condizione siano muniti numero identificativo IVA)

“Operatore economico” e “Stabile organizzazione”



Ai fini IVA concetto Stabile Organizzazione più ampio art. 2506 cc (C.Cass. 9580 del 19.09.90 – Ris. N. 327 del 30.07.08)

“*Stabile Organizzazione*”

L’entità presente sul territorio dello Stato abbia una organizzazione di dimensioni minime permanente dotata di risorse umane e tecniche in misura sufficiente da consentirle di ricevere e utilizzare i servizi che le sono resi ovvero di fornire i servizi oggetto della sua attività



Pluralità stabili organizzazioni

Più stabili organizzazioni in diversi paesi

Distinguere

- Servizio da considerarsi reso globalmente intera struttura
- Servizio reso puntualmente ad una sola sede

Gli altri soggetti interessati



- Ente non commerciale
- Ente non soggetto

Prestazione servizi – sussidio alla regola generale paese stabilimento committente



Operazioni che sarebbero territorialmente rilevanti in paesi terzi



Criterio utilizzo

Ma solo:

- Telecomunicazioni e teleradiodiffusioni
- Locazione e breve termine mezzi di trasporto

Prestazioni generici – Rapporti B2C – Soggetti passivi



Tassazione luogo in cui è stabilito prestatore

Pertanto tassate in Italia prestazioni servizi generiche rese a privati italiani, comunitari e non comunitari, quando il prestatore è stabilito in Italia

Prestazioni in deroga

Rapporti B2B e B2C



- Prestazioni relativi ad immobili
- Prestazioni trasporto passeggeri
- Ristorazione e catering
- Locazioni, compreso leasing, noleggio a breve termine mezzi di trasporto
- Prestazioni servizi attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili

Prestazioni in deroga

Rapporti B2C



- Prestazioni di intermediazione
- Prestazioni trasporto beni
- Prestazioni lavorazione su beni mobili materiali e in attività accessorie ai trasporti
- Locazioni a lungo termine mezzi di trasporto
- Prestazioni rese tramite mezzi elettronici
- Prestazioni telecomunicazione e teleradiodiffusione

Singole prestazioni derogatorie



artt. 7-quater/7septies
DRR 633/72



Prestazioni di intermediazione

Rapporti B2B

- Luogo del committente (come prestazioni generiche)
 - Non imponibilità intermediazioni estero su estero
- Committenti extracomunitari: no tassazione Italia (indipendentemente rilevanza territoriale operazione di riferimento)

Rapporti B2C

- In Italia se in Italia oper. cui si riferiscono

Prestazioni relative beni immobili



- Luogo in cui è localizzato l'immobile

Rientrano:

- *Concessione diritti di utilizzazione*
- *Intermediazioni settore immobiliare (solo intermediazioni rese da agenti immobiliari e periti – le intermediazioni nelle prenotazioni alberghiere regola propria intermediazioni)*

Prestazioni relative beni immobili - Esclusione



Assenza di una relazione concreta ed effettiva con il bene immobile (*Ris. N. 48 del 01.06.2010*)



Operazioni tramite internet

- BENI E SERVIZI VIRTUALI che non si concretizzano nel trasferimento fisico di alcunché, ma si consumano e si trasferiscono solo tramite internet
- VENDITE A DISTANZA tramite internet, come mezzo per mettere in contatto le parti, con successiva consegna fisica del bene
- PRESTAZIONE SERVIZI tramite internet (es. prenotazioni alberghiere)

Prestazioni con mezzi elettronici – Servizi elettronici



- Fornitura prodotti digitali in genere (software)
- Servizi di supporto su rete elettronica (sito pagina Web)
- Servizi automaticamente generati da un computer attraverso internet
- Concessione, a titolo oneroso, diritto mettere in vendita su sito internet
- Offerta forfettaria servizi internet

Servizi elettronici (continuo)



- Hosting siti web e pagine web
- Accesso e scaricamento software e temi interfaccia grafica
- Accesso e scaricamento musica
- Insegnamento a distanza automatizzato attraverso internet

Servizi elettronici

Territorialità (1)



- Rapporti B2B: luogo stabilimento cliente (regola generale)
- Rapporti B2C: luogo stabilimento prestatore (regola generale)
- Da prestatori extracomunitari a privato consumatore UE: paese stabilimento privato consumatore (*dal 2015 – direttiva non ancora recepita legislazione italiana*)

Servizi elettronici deroga Territorialità



Prestazioni rese da soggetti extracomunitari a privati consumatori residenti (*art. 7-sexies, 1° c, lett. f*)



Territorio dello Stato

*Obbligo prestatore non stabilito identificarsi
qualsiasi paese UE*

Servizi elettronici

Territorialità (2)



Prestazioni rese a privati stabiliti territorio
extracomunitario



Esclusione da tassazione

Adempimenti commessi Territorialità



Alcune nozioni utili

Reverse charge cedente/prestatore non stabilito



Meccanismo diretto ad agevolare i soggetti passivi nell'adempimento degli obblighi tributari, limitando al massimo i casi in cui il prestatore sia tenuto ad identificarsi in un altro Stato



Soggetto non stabilito

Assenza

- Domicilio o residenza (Sede)
- Sede secondaria – stabile organizzazione (solo operazioni rese/ricevute)

Effetti modifica luogo tassazione servizi generici



- Tassazione mediante inversione contabile
- Informazione Stati membri mediante elenchi riepilogativi (come per cessioni ed acquisti intracomunitari)

Adempimenti cliente/soggetto passivo



- Autofattura (art. 17, 2° comma)
- Doppia annotazione

Obblighi prestatore/cedente soggetto non stabilito



- A soggetti passivi stabiliti → nessun adempimento
- A soggetti passivi non stabiliti o privati

→ *nomina rappresentante fiscale*
ovvero

→ *identificarsi*

Adempimenti IVA relativi

Fatturazione prestazioni generiche da soggetto stabilito



- Tipo operazione → fuori campo IVA
- Adempimenti:
 - Soggetto passivo o ente comunitario → fattura
 - Soggetto passivo extracomunitario → nessun adempimento

Sistema INTRASTAT



Finalità e disciplina

- Garantire la riscossione dei tributi
- Rilevamento statistico delle merci in entrata e uscita dal territorio e, dal 1°.01.10, servizi con soggetti UE
- Solo via telematica
- Soglie per determinare periodicità



Rimborsi a non residenti

Direttiva di semplificazione
2008/9/CE

*“Acquisti beni e servizi in una Stato
diverso da quello di residenza”*

IVA pagata da residenti in altri Stati UE – 38-bis 1



Provvedimento *Direttore* *Agenzia* *Entrate*
1.04.2010

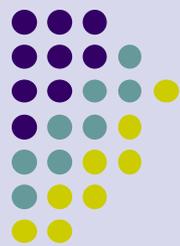
- Domanda telematica Centro Operativo Pescara
- Termini previsti (30 settembre anno solare successivo)
- Controllo preventivo Agenzia delle Entrate

Condizioni per richiesta rimborso



- Soggetto in attività
- Assenza pro-rata indetraibilità totale
- Nessuna stabile organizzazione paese rimborso
- No operazioni attive paese rimborso

IVA pagata in Italia da residenti in altri Stati UE – 38-bis2



- Richiesta portale elettronico
- Nessuna stabile organizzazione in Italia
- No operazioni attive Italia
- No privati e soggetti privi numero identificazione IVA in altro Paese membro
- Imposta detraibile ai sensi art. 19, 19-bis1, 19-bis2 DPR 633/72 (no necessità inerenza)

IVA assolta in Italia residente fuori UE – 38-ter



Condizioni:

- Assenza stabile organizzazione in Italia
- Acquisti nell'ambito propria attività economica
- Appartenenza Stati con accordo reciprocità
- Inerenza servizi e beni acquistati loro attività

Soggetti appartenenti Stati senza reciprocità

- Rappresentante fiscale o identificazione diretta (ex art. 38-bis)