



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

documento

24 ottobre 2012

Integrazione nuova territorialità IVA sui servizi





Il documento è stato predisposto dalle Commissioni di Studio Fiscalità dell'Area Enti Pubblici.

Presidente:

Nicola Tonveronachi

Componenti:

Segreteria tecnica

Oliverio Mara

Consigliere Delegato: Giosuè Boldrini

Consiglieri Co-Delegati : Andrea Bonechi e Marcello Danisi



Recenti novità normative ed interpretative impongono un ritorno sul tema della territorialità IVA sui servizi in particolare le novità interessano tutti gli operatori economici ma gli enti locali, per le loro peculiarità specifiche meritano un'analisi a parte.

Legge “Comunitaria 2010”

La legge n. 217/2011 recepisce le novità in materia di IVA introdotte dalla legge c.d. “Comunitaria 2010”. In particolare all’art. 8 introduce due novità:

- l’individuazione del momento di effettuazione delle prestazioni di servizi Intra UE ed Extra UE;
- l’obbligatorietà delle integrazioni delle fatture UE.

È bene precisare che tali modifiche sono entrate in vigore dal 17.03.2012. (60° giorno successivo all’entrata in vigore, ai sensi dell’art. 8, comma 5, L. n. 217/2011)

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DEI SERVIZI INTRAUE

La legge in esame ha modificato l’art. 6 del DPR n. 633/1972 in merito all’individuazione del momento impositivo delle prestazioni di servizi con soggetti non residenti. In particolare le prestazioni di servizi:

- “generiche” ex art. 7-ter, DPR n. 633/72, rese da un soggetto passivo UE o extraUE a un soggetto passivo italiano;
- diverse da quelle di cui agli artt. 7-quater e 7-quinquies, rese da un soggetto passivo italiano a un soggetto passivo UE o extraUE;

si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi. Se, anteriormente al verificarsi degli eventi sopra indicati, è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, la prestazione di servizi si intende effettuata, limitatamente all’importo pagato, alla data del pagamento.

INTEGRAZIONE FATTURE UE

Come noto dal 2010, per effetto della regola del “committente”, l’IVA relativa alle cessioni di beni/prestazioni di servizi rilevanti ai fini IVA in Italia rese da un soggetto non residente ad



un soggetto nazionale, deve essere assolta dall'operatore italiano, applicando il c.d. "reverse charge" ex art. 17, comma 2, DPR n. 633/72.

Già nel 2010 l'Agenzia delle Entrate ebbe modo di chiarire che il committente italiano, per poter assolvere l'IVA sui servizi ricevuti da soggetti passivi UE, poteva scegliere tra l'emissione dell'autofattura e l'integrazione della fattura UE con la relativa imposta.¹

Ora, in pieno recepimento di quanto disposto nella direttiva comunitaria 2010, viene disposto che in caso di prestazioni di servizi generiche, di cui all'articolo 7-ter, rese da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato UE, il committente italiano *"adempie gli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331..."*.

In altre parole, il committente nazionale, che riceve servizi generici da soggetti UE, deve, in luogo dell'emissione dell'autofattura, integrare la fattura ricevuta dal prestatore UE, nei termini e con le modalità previsti per gli acquisti intracomunitari di beni (di cui agli artt. 46 e 47, D.L. n. 331/93). Pertanto, l'integrazione del documento non è più una facoltà bensì un obbligo. Resta obbligatoria l'emissione dell'autofattura nel caso di operazioni extra UE.

Le due novità complessivamente considerate impongono un'analisi critica della stessa organizzazione interna all'Ente locale, al fine di adempiere correttamente alle disposizioni normative.

Infatti, poiché le prestazioni di servizio generiche da operatori UE ed Extra UE si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate (a meno che anteriormente si verifichi il pagamento), l'Ente locale, nelle persone degli operatori nei servizi finanziari, dovrà monitorare costantemente le convenzioni al fine di conoscere l'esatto momento di ultimazione del servizio.

Tutto ciò imporrà una stretta collaborazione fra l'ufficio finanziario con i vari settori interessati con i prestatori esteri (es. cultura, attività spettacolistica, patrimonio, ecc.), cosa non sempre agevole in enti complessi quali gli enti locali.

La stessa Amministrazione finanziaria consapevole che le disposizioni sopra richiamate comportino un alto grado di incertezza operativa, con la Circolare n. 35/E del 20 settembre 2012, ha ritenuto di semplificare, a livello interpretativo, la modifica apportata all'art. 6 del

¹ Circolare Agenzia delle Entrate del 12 marzo 2010, n. 12/E.



DPR 633/1972, precisando che *“la fattura emessa dal prestatore comunitario non residente possa essere assunta come indice dell’effettuazione dell’operazione”*.

Pertanto, dal momento di ricezione della fattura scatterà l’esigibilità dell’imposta che deve essere assolta dal committente, anche qualora la prestazione non sia “materialmente” ultimata e ciò prescindendo dall’effettuazione del pagamento.

Si tratta di una semplificazione circoscritta alle operazioni intracomunitarie per le quali quindi si potranno avere le seguenti casistiche:

- prestazioni ultimate per le quali non si sono effettuati pagamenti anticipati e per le quali il prestatore non ha ancora emesso la fattura -> il momento impositivo va ricercato nelle convenzioni pattuite con monitoraggio dell’effettiva ultimazione della prestazione;
- prestazioni non ancora ultimate, per le quali sono stati eseguiti dei pagamenti anticipati -> la prestazione si considera effettuata, limitatamente all’importo pagato, alla data del pagamento;
- prestazioni non ancora ultimate, per le quali non sono stati eseguiti dei pagamenti anticipati, ma in presenza dell’emissione della fattura -> la prestazione si considera comunque effettuata.

Nel caso in cui il prestatore estero all’ultimazione o al pagamento del servizio commissionato dall’Ente non emetta tempestivamente la fattura gli adempimenti saranno differenti:

- nel caso di prestatore UE, se entro il mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione (ultimazione servizio o suo pagamento) non riceve la fattura, l’Ente dovrà emettere entro il mese seguente in unico esemplare l’autofattura di acquisto (comma 5, art. 46, del DL 331/1993), indicando in tale documento anche il numero di partita IVA del prestatore UE. In questo caso l’Ente locale disporrà di due mesi di tempo per ricevere la fattura ed individuare il giorno di effettuazione dell’operazione.
- nel caso in cui il prestatore del servizio sia un soggetto extra-UE, i tempi sono più stringenti, infatti, l’esatta individuazione del momento di ultimazione del servizio diventa fondamentale, in quanto per gli stessi sussiste ancora l’obbligo della emissione dell’autofattura da parte del committente residente.

Mancata iscrizione all’archivio VIES



Da ultimo ma non meno importante, occorre ritornare all'archivio VIES ("VAT information Exchange System") ed al fatto che i soggetti passivi IVA possono effettuare operazioni intracomunitarie (sia attive che passive) a condizione che vi siano autorizzati e quindi che siano inclusi in tale archivio.

Come è stato già affrontato dall'Agenzia delle Entrate, solamente l'iscrizione al registro VIES legittima l'effettuazione delle operazioni intracomunitarie e l'applicazione dello specifico regime; nel caso di mancata iscrizione le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono ritenersi assoggettate al regime ordinario.²

L'Agenzia delle entrate ha recentemente precisato che la mancata iscrizione determinerà l'applicazione dell'IVA del paese d'origine e la conseguente impossibilità da parte del soggetto passivo IVA italiano, nella fase di acquisto, di detrarre tale imposta o chiederla a rimborso³.

Limitando l'analisi alla fase degli acquisti di beni e di servizi, tale assunto determinerebbe in capo ad un soggetto passivo IVA nazionale due importanti effetti:

- l'applicazione dell'aliquota IVA del paese di origine;
- la semplificazione degli adempimenti fiscali (non necessaria integrazione della fattura, mancata compilazione degli elenchi INTRASTAT ecc.).

Esaminando tali effetti in capo agli enti locali i risultati risultano oltremodo sorprendenti ed eclatanti.

Ad un'indubbia semplificazione amministrativa analoga agli operatori commerciali nazionali, nel caso di acquisti relativi alla sfera istituzionale dell'Ente (di norma di gran lunga prevalente rispetto a quella d'impresa) i vantaggi si amplierebbero a dismisura, infatti avremo:

- una riduzione consistente degli adempimenti fiscali con la mancata compilazione ed invio telematico del modello INTRA12;
- una possibile riduzione dei costi localizzando gli acquisti nei Paesi con aliquota IVA più basse rispetto a quella italiana, in quanto l'IVA sarebbe comunque per l'Ente un "costo" in quanto oggettivamente indetraibile.

Tutto ciò con buona pace dell'Economia nazionale e con un effetto discorsivo del mercato e della concorrenza!

² Sul tema si veda la risoluzione Agenzia delle entrate n. 42/E del 27 aprile 2012 e la Circolare Agenzia delle entrate del 1° agosto 2011 n. 39/E.

³ Videoforum fiscale 2012 ItaliaOggi-Ipsos del 18 gennaio 2012.



Tutto ciò lascia perplessi, in quanto da un comportamento omissivo (mancata iscrizione al VIES) non deriverebbe una sanzione bensì un indubbio vantaggio che comprometterebbero i principi cardine dell'IVA intracomunitaria.

Tale "svista" potrebbe essere sanata semplicemente prevedendo per coloro che non si iscrivono al VIES o che se ne cancellano la doppia applicazione dell'imposta: sia quella del Paese di provenienza, sia dell'IVA italiana, in quanto tali acquisti dovrebbero comunque ritenersi effettuati in Italia.

Manifestazioni fieristiche e nuova territorialità IVA sui servizi

Ricordiamo infine che dal 1 gennaio 2011 tutte le manifestazioni fieristiche se rese a privati sono rilevanti in Italia, se rese nei confronti di soggetti passivi d'imposta sono sottoposte alla regola generale dell'art. 7 ter fondata sul luogo di stabilimento del committente.

Se il committente è un soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato le prestazioni di servizi fieristici, comprensive delle prestazioni accessorie, sono imponibili, mentre se il committente è un soggetto passivo non residente nel territorio dello Stato le prestazioni sono fuori campo IVA.

L'art. 7 ter del DPR 633/72 definisce quali soggetti passivi d'imposta rispettivamente:

- 2 a) i soggetti esercenti attività d'impresa arti o professioni
- 2 b) gli enti e le associazioni e le altre associazioni di cui all'art. 4 quarto comma
- 2 c) **gli enti** e le associazioni o le altre organizzazioni **non soggetti passivi identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.**

Ciò vuol dire che se uno dei soggetti passivi sopra definiti partecipa ad una fiera in Germania riceve dal fornitore tedesco una fattura senza l'addebito dell'IVA tedesca, in relazione a tale fattura deve procedere all'applicazione dell'imposta nazionale, con il meccanismo dell'inversione contabile (integrazione della fattura del fornitore ovvero autofattura) ed alla presentazione del modello Intrastat delle prestazioni di servizi ricevute.

Qualora il committente sia un ente pubblico che opera nella sua sfera istituzionale e che non ha partita IVA, per cui non è consentita l'emissione di una fattura fuori campo IVA attraverso il concetto allargato di soggetto passivo di cui al punto 2 c) dell'art. 7- ter, l'IVA è dovuta nello Stato in cui viene eseguita la prestazione.



E' bene precisare al riguardo che i servizi organizzativi di fiere sono operazioni complesse che comprendono diverse prestazioni che devono essere considerate accessorie alla vera e propria attività fieristica di locazione degli stand, fra queste troviamo le prestazioni di catering, ristorazione, degustazione, servizi alberghiere e per l'accesso alla manifestazione, per tali prestazioni vale ancora il principio del luogo di fruizione del servizio indipendentemente dalla natura del committente, per le altre prestazioni vale la regola della committenza.