

L'Iva nei servizi internazionali

Nelle relazioni che hanno ad oggetto i servizi internazionali, occorre inquadrare correttamente ai fini Iva le operazioni poste in essere (il rischio è di non assoggettare a Iva italiana una prestazione che dovrebbe esserlo e viceversa). La difficoltà di tale inquadramento è parzialmente dovuta anche alla formulazione, poco lineare e con numerose e articolate deroghe, del principale articolo di riferimento per l'individuazione della fattispecie (art. 7 DPR 633/72).

La 'società di servizi' ha quasi completamente soppiantato il mondo produttivo (di beni fisici) nell'Europa occidentale e negli Usa, aree in cui l'industrializzazione è iniziata con largo anticipo rispetto ai Paesi dell'Est europeo e dell'Estremo Oriente. Oggi le attività economiche si caratterizzano fortemente per la presenza di servizi che coinvolgono soggetti di Paesi esteri. Si crea così una fitta rete di relazioni economiche che diventano critiche per il successo aziendale non solo da un punto di vista gestionale (sbocchi su mercati appetibili, convenienza rispetto a soluzioni alternative), ma anche per i conseguenti aspetti fiscali.

Concentrando l'attenzione sulle relazioni che hanno ad oggetto i servizi internazionali, occorre sottolineare l'importanza del corretto inquadramento ai fini Iva delle operazioni poste in essere: il rischio è di non assoggettare a Iva italiana una prestazione che dovrebbe esserlo e viceversa. Tutto ciò avviene in un campo però dai confini non ben definiti e con soluzioni non sempre unanimemente condivise, così come dimostra la recentissima sentenza della Corte di Giustizia Ue in tema di rapporti tra casa madre e sede secondaria all'estero.

PRINCIPIO DELLA TERRITORIALITÀ – DISCIPLINA GENERALE

Secondo la normativa italiana, affinché un'operazione sia rilevante ai fini Iva in Italia deve soddisfare tre requisiti:

- soggettivo (operazioni poste in essere da soggetti passivi Iva)
- oggettivo (operazioni che costituiscono 'cessioni di beni' o 'prestazioni di servizi')
- territoriale (operazioni effettuate nel territorio italiano).

La difficoltà del corretto inquadramento ai fini Iva delle prestazioni di servizi è parzialmente dovuta anche alla formulazione, poco lineare e con numerose e articolate deroghe, del principale articolo di riferimento (art. 7 DPR 633/72) per l'individuazione della fattispecie. In linea generale, si considerano effettuate nel territorio dello Stato (e sono quindi assoggettate ad Iva italiana in presenza degli altri due requisiti sopra citati) le prestazioni rese da:

- soggetti che hanno il domicilio nel territorio italiano
- soggetti che hanno residenza nel territorio italiano e che non hanno stabilito il domicilio all'estero
- stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero.

Non si considerano effettuate nel territorio dello Stato, e quindi non sono rilevanti ai fini dell'Iva in Italia, le prestazioni rese da stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati o residenti in Italia. Si considerano quindi effettuati in Italia i servizi in cui il prestatore sia in qualche modo collegato al territorio italiano (domicilio o residenza). Purtroppo, come anticipato, la normativa prevede una serie di eccezioni che subordinano il riconoscimento del requisito territoriale (e quindi l'applicabilità dell'Iva in Italia) a diversi e specifici criteri in relazione alla tipologia di prestazione considerata. La disciplina generale appena individuata trova attuazione quando non sia applicabile alla fattispecie nessuna disciplina specifica: deroghe previste dallo stesso art. 7 in esame o norme relative alle prestazioni intracomunitarie di servizi (trasporti, lavorazioni, intermediazioni). Come si avrà modo di vedere, la disciplina generale diviene così disciplina del tutto residuale.

LE ECCEZIONI

Una delle eccezioni sopra indicate è costituita, ad esempio, dalle prestazioni relative a beni immobili che sono imponibili in Italia se l'immobile in oggetto si trova in Italia indipendentemente dalla soggettività estera o meno del prestatore. Per le prestazioni relative a beni mobili materiali, le prestazioni di servizi culturali, scientifici, sportivi e simili, nonché le prestazioni di carico, scarico, manutenzione e simili, accessorie ai trasporti di beni, occorre fare riferimento al luogo di esecuzione, con il risultato che devono essere assoggettate a Iva italiana se sono eseguite nel territorio italiano. In altri casi ancora per la verifica del requisito della territorialità, la norma ribalta il punto di vista rispetto alla disciplina generale: rilevante non è la posizione del prestatore bensì quella del committente. È il caso delle prestazioni di cui all'art. 7 co. 4 lett. d) DPR 633/72. A rendere le cose ancora più complicate, si aggiunge un ulteriore criterio, quello dell'utilizzo.

CONCETTO DI UTILIZZO

Il concetto di utilizzo diviene decisivo quando si è in presenza di prestazioni ben definite, ma che sono molto ricorrenti nell'esercizio dell'attività. Tra di esse, a titolo esemplificativo, si ricordano:

- le prestazioni derivanti da contratti di locazione, leasing, noleggio e simili, di beni mobili materiali (con esclusione dei mezzi di trasporto)
- cessioni di diritti d'autore, brevetti, licenze e simili
- prestazioni pubblicitarie
- prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale, formazione e addestramento del personale.

Nei casi sopra citati, le prestazioni si considerano effettuate in Italia, e sono quindi soggette a Iva in Italia, se rese a:

- soggetti che hanno il domicilio nel territorio italiano
- soggetti che hanno residenza nel territorio italiano e che non hanno stabilito il domicilio all'estero
- stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero a condizione che NON siano utilizzate fuori dalla Comunità Europea.

Il concetto di utilizzo diventa quindi determinante, atteso che una prestazione (tra quelle sopra indicate) posta in essere tra due operatori italiani potrebbe dover essere considerata fuori campo Iva (perché utilizzata fuori dalla Comunità Europea). Le difficoltà legate all'applicazione pratica di tale norma possono essere facilmente immaginate, se consideriamo la natura intangibile dei servizi dei quali occorre verificare il luogo di utilizzo. A ciò si aggiunga che per l'individuazione del luogo non viene in aiuto neppure il testo normativo, che non fornisce alcuna definizione. Indicazioni in tal senso si trovano unicamente nelle interpretazioni, come la sentenza della Cassazione Civile, Sez. V n. 6473 del 2002 che, con riferimento alle prestazioni pubblicitarie, ha stabilito che il luogo di utilizzo è quello in cui il messaggio pubblicitario viene diffuso.

POSIZIONE FISCALE DEL COMMITTENTE

Gli sforzi per individuare il corretto inquadramento delle prestazioni fin qui individuate non possono però dirsi ancora conclusi. Infatti, occorre capire anche la posizione fiscale del committente. Se si tratta di soggetto privato, l'operazione si considera effettuata in Italia e pertanto rientra nel campo di applicazione dell'Iva. Al contrario, se si tratta di soggetto passivo d'imposta, allora l'operazione si considera effettuata nello Stato del committente e pertanto è un'operazione fuori campo Iva.

REVERSE CHARGE

Come noto, la normativa Iva pone l'obbligo di emettere fattura a carico del cedente/prestatore al quale spetta il diritto di rivalsa. In alcuni casi, come quello in esame, questo principio non può trovare applicazione. Il problema nasce dal fatto che quando il servizio, imponibile in Italia ai sensi dell'art. 7, viene reso da un soggetto estero (non residente, comunitario o extracomunitario), lo stesso – non identificato ai fini Iva in Italia – non può emettere fattura. Interviene così l'istituto del reverse charge che, in definitiva, permette di adempiere a quanto previsto dalla normativa italiana. Il meccanismo che consente di ottenere tale risultato è quello dell'autofatturazione ex art. 17 DPR 633/72. In pratica il committente, soggetto passivo Iva italiano, non potendo ricevere fattura dal prestatore emette fattura a se stesso, in unico esemplare, con applicazione dell'Iva italiana e provvede ad annotare la fattura sia sul registro degli acquisti sia su quello delle fatture emesse rendendo di fatto neutrale l'operazione ai fini della determinazione del debito d'imposta periodico.

OPERAZIONI TRA CASA MADRE E SEDE SECONDARIA

Tutto quanto sopra delineato si applica alle operazioni effettuate tra soggetti terzi e non tra la casa madre e una sede secondaria operante all'estero. Questo è ciò che risulta dalla recentissima sentenza della Corte di Giustizia Ue del 23 marzo 2006. Il caso analizzato dalla Corte di Giustizia aveva ad oggetto i rilevanti riaddebiti dalla casa madre alla sede italiana a titolo di spese di consulenza, formazione, ecc. La posizione della Corte di Giustizia parte dal presupposto che il problema dell'applicazione o meno dell'Iva si pone solo per le operazioni poste in essere tra due soggetti distinti. Occorre quindi innanzitutto verificare se il committente (sede secondaria, nel caso specifico) possa considerarsi 'distinto' dalla casa madre. In altre parole, occorre verificare se il committente svolge un'attività economica indipendente, se sopporta autonomamente il rischio economico inerente la propria attività. Solo in questo caso, afferma la Corte di Giustizia, si può ravvisare la presenza di due soggetti distinti e quindi si può procedere a ricercare nella normativa Iva la rilevanza dell'operazione ai fini Iva in Italia. Alla luce di questa recente pronuncia, si pone quindi il problema di stabilire con sufficiente ragionevolezza (e sicurezza, considerate le ripercussioni che derivano da un'errata applicazione della norma) quando una promanazione della casa madre sia dotata o meno di autonomia.

CONCLUSIONI

L'inquadramento di una operazione ai fini Iva richiede sempre come passo imprescindibile l'esatta qualificazione della stessa: attività che non è sempre di facile soluzione se consideriamo le caratteristiche intrinseche dei servizi. Una volta definita la tipologia di prestazione di cui si tratta, occorre porre attenzione al criterio/i specifico/i previsto dalla normativa. In particolare, occorre analizzare attentamente:

- il requisito della territorialità
- il luogo di utilizzo del servizio
- i soggetti che pongono in essere l'operazione.

DIRETTIVA 2008/8/CE: TERRITORIALITÀ PRESTAZIONI DI SERVIZI

Dal 1° gennaio 2010 é entrata in vigore la direttiva sulla territorialità dei servizi. Per i servizi resi a soggetti di imposta e agli enti non commerciali si applica il criterio generale del luogo in cui risiede il committente. Sono state 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 anche questa é 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 30/90 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 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**. Sempre in questo ambito sono significative due risoluzioni dell'amministrazione finanziaria che, per situazioni sostanzialmente analoghe (cessione di diritti immateriali in Paese extra-CE):

- 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**, è una operazione *fuori campo* per mancanza del requisito territoriale, indipendentemente dal fatto che si tratta di corrispettivi per la trasmissione anche in Italia (risoluzione 174/E dell'8 agosto 2003)
- 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) ed è quindi un'operazione rilevante in Italia.