

La territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi generiche

di Maurizio Logozzo

Il 1° gennaio 2010 è entrata in vigore la **direttiva 2008/8/CE**, recepita internamente con il **D.Lgs. n. 18/2010**, che ha modificato i criteri di territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi generiche. In forza delle nuove norme, le prestazioni generiche rese nei confronti dei soggetti passivi **non** vengono più **tassate** nel **luogo di stabilimento del prestatore** del servizio (come prevedeva la disciplina previgente) ma nel **Paese** in cui è **stabilito il committente** del servizio stesso. In attesa di verificarne le incertezze ed i limiti applicativi, la modifica apportata, che tocca un aspetto da sempre problematico della disciplina dell'IVA, ha certamente il pregio di **semplificare il quadro normativo** previgente.

Con il D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18, sono state recepite nel nostro ordinamento le norme contenute nella direttiva 2008/8/CE del 12 febbraio 2008 in materia di territorialità delle prestazioni di servizi in ambito IVA.

Entrata in vigore il 1° gennaio 2010, tale direttiva ha modificato i criteri per stabilire il luogo in cui si considera *ex lege* effettuata la prestazione imponibile ai fini dell'IVA. Il legislatore comunitario ha riformato un aspetto della disciplina dell'IVA (la territorialità delle prestazioni di servizi), che, a causa della sua problematicità, era già stato oggetto di plurime modifiche legislative succedutesi nel corso dell'evoluzione normativa dell'imposta.

Prima di entrare nel merito delle modifiche apportate dalla direttiva in commento, appare opportuno ricostruire il percorso normativo ed individuare la *ratio legis* che ha condotto gli organi comunitari a modificare, ancora una volta, i criteri (territoriali) di tassazione ai fini IVA delle prestazioni di servizi.

Le difficoltà applicative della pregressa disciplina

Fin dalla sua istituzione, l'IVA è stata definita dalla giurisprudenza comunitaria come una «imposta generale sui consumi» (1), ovvero come un'imposta reale, che colpisce le prestazioni di servizi e le

cessioni di beni poste in essere da determinati soggetti.

L'obiettivo del legislatore comunitario di attuare un'imposizione generale sui consumi è stato perseguito mediante la previsione della tassazione delle operazioni imponibili nello Stato in cui presumibilmente si attua il consumo delle merci stesse, cosicché il tributo dovrebbe incidere esclusivamente sul consumatore finale, il quale non può tralasciare su altri l'onere fiscale.

Al fine di attuare compiutamente il principio della tassazione nel Paese di consumo del bene o di fruizione del servizio, quindi, il profilo territoriale costituisce uno dei tre requisiti (insieme ai profili oggettivo e soggettivo) su cui si fonda il presupposto dell'imposta: l'operazione rientra nel campo di applicazione dell'IVA solo in quanto effettuata

Maurizio Logozzo - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano - Avvocato in Milano, Studio Legale e Tributario Logozzo

Nota:

(1) Cfr., *ex multis*, Corte di giustizia CE, 17 settembre 1997, causa C-28/96; Id., 29 febbraio 1996, causa C-215/94, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, e in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, pag. 1333, con commento di A. Comelli, «L'IVA quale imposta sul consumo». Del resto, la qualificazione di «imposta generale sul consumo» è esplicitamente attribuita all'IVA dall'art. 2 della direttiva 67/227/CEE dell'11 aprile 1967, cd. l direttiva.

nell'ambito del territorio dello Stato; al contrario, rimane soggetta all'imposizione «estera» l'operazione che si realizza al di fuori dello Stato medesimo.

Per individuare il luogo (*rectius*, lo Stato) in cui l'operazione debba considerarsi effettuata, che coincide con il luogo di applicazione dell'imposta, il legislatore comunitario ha proceduto ad individuare concretamente una serie di criteri territoriali, differenziati per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi.

Mentre il criterio relativo alle cessioni di beni è rimasto invariato (dette operazioni si considerano effettuate, secondo la regola generale, nel luogo in cui il bene si trova al momento della cessione) (2), i criteri concernenti le prestazioni di servizi sono stati modificati in numerose occasioni dal legislatore comunitario.

Nella disciplina originaria dell'imposta, per le prestazioni di servizi il luogo di tassazione era individuato con esclusivo riferimento al «luogo di utilizzazione», in sintonia con la qualificazione dell'IVA come imposta sui consumi. Tale criterio era previsto dall'art. 6, terzo comma, della II direttiva IVA (3), ma esclusivamente per alcune prestazioni di servizi, mentre negli altri casi l'individuazione del criterio territoriale era rimessa alla discrezionalità degli Stati.

A causa della mancata armonizzazione dei criteri di collegamento territoriale, la predetta norma non permetteva, in molti casi, di stabilire quale fosse il luogo di utilizzo del servizio, con il conseguente verificarsi di frequenti fenomeni di doppia imposizione e di non tassazione involontaria (4).

L'«ipocrisia» della VI direttiva

Tali difficoltà applicative hanno indotto gli organi della Comunità a rivedere le regole in materia di prestazioni di servizi, che, con l'emanazione della VI direttiva, sono state interamente riformate.

Nell'ambito della VI direttiva, infatti, la regola generale della territorialità dei servizi era incentrata sul «domicilio del prestatore del servizio» (e non più sul luogo di utilizzazione della prestazione) (5).

La novella comunitaria veniva trasposta internamente nell'art. 7 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (6), nel quale, accanto alla regola generale appena descritta, veniva introdotta, per determinate

categorie di servizi, una serie di deroghe al principio generale, che determinavano la tassazione con riferimento a tre distinti parametri alternativi (7): il luogo di esecuzione della prestazione; il luogo di utilizzazione della stessa; il luogo del domicilio o della residenza del committente.

Il principio generale (o residuale) per individuare il luogo di tassazione della prestazione era dunque quello incentrato sul domicilio del prestatore del servizio, mentre era prevista una serie di (numerosissime) deroghe alla regola generale per determinate categorie di prestazioni.

Tale soluzione normativa, che si prefiggeva lo scopo di evitare i fenomeni di doppia imposizione e i salti d'imposta, nonché di semplificare l'individuazione del luogo di tassazione, si è da subito dimostrata non rispondente a tali esigenze.

Secondo la Commissione il criterio previsto dalla VI direttiva, basato sulla residenza o sul domicilio o sulla stabile organizzazione del prestatore, non rispecchiava il principio della tassazione nel Paese di fruizione della prestazione: il notevole incremento del commercio elettronico e delle prestazioni rese a distanza, infatti, aveva comportato che il Paese del consumo/utilizzo della prestazione dovesse considerarsi, nella gran parte dei casi, non quello di stabilimento del prestatore bensì quello in cui l'impresa o il privato consumatore (committente) possedeva la residenza o il domicilio.

Il sistema previgente, inoltre, risultava ancora di difficile comprensione, soprattutto con riferimento all'individuazione del corretto luogo di utilizzo del servizio prestatato, causando conflitti di competenza tra Stati membri diversi e fenomeni di doppia imposizione (8).

Si era in tal modo determinata una situazione in cui il principio generale del luogo del prestatore di

Note:

(2) Cfr. art. 31 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006.

(3) Direttiva 67/228/CEE dell'11 aprile 1967.

(4) R. Baggio, *Il principio della territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, pag. 560.

(5) Cfr. art. 9 della direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977 (v. ora Titolo 5, Capo 3, della direttiva 2006/112/CE).

(6) Cfr. art. 7, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

(7) Cfr. art. 7, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972.

(8) Così R. Baggio, *Il principio della territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., pag. 561. In merito, vedi anche P. Centore, «I principi dell'IVA europea nella revisione della VI direttiva», in *L'IVA* n. 6/2004, pag. 427.

servizi veniva in realtà applicato molto raramente, mentre nella maggior parte dei casi - disciplinati da un complesso sistema di deroghe alla norma di carattere generale - veniva applicato il principio della destinazione del servizio (9).

Come rilevato in dottrina, il sistema era perciò permeato da una sostanziale «ipocrisia», dal momento che il principio del committente (o luogo di destinazione del servizio), pur se formalmente trovava applicazione solo a titolo di eccezione, era di gran lunga il criterio più applicato (10).

L'introduzione del sistema «duale»

Così, la Commissione europea, preso atto che la VI direttiva non era riuscita a semplificare il quadro normativo in materia di territorialità delle prestazioni di servizi, ha invitato il Consiglio dell'Unione ad adottare una o più direttive al fine di riformare le norme relative al luogo in cui devono ritenersi effettuate le prestazioni di servizi.

Nelle due proposte (11) predisposte, la Commissione ha sottolineato che il criterio del «luogo di utilizzo» è certamente il più idoneo a tassare le prestazioni di servizi, rilevando come l'inversione della regola generale (dal luogo del prestatore a quello del committente) consenta una più sicura applicazione della tassazione (12) e possa permettere, di fatto, il superamento della sostanziale «ipocrisia» della previgente normativa.

Le proposte presentate dalla Commissione sono state adottate dal Consiglio dell'Unione europea, che, nell'ambito del cd. pacchetto IVA 2008 (13), ha emanato la direttiva 2008/8/CE, entrata in vigore il 1° gennaio 2010 e formalmente recepita nel nostro Paese con il D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18, entrato in vigore il 20 febbraio 2010.

Il D.Lgs. n. 18/2010 ha dunque modificato ed integrato le disposizioni relative alla territorialità IVA, rideterminando il sistema della territorialità delle prestazioni di servizi, introducendo una doppia regola di tassazione delle operazioni e restringendo il campo delle deroghe previste nel quadro normativo previgente.

Fino al 31 dicembre 2009, come già sottolineato, il criterio generale in tema di localizzazione delle prestazioni di servizi in IVA era il luogo del prestatore dei servizi.

A partire dal 1° gennaio 2010 è stato introdotto un sistema «duale», in cui occorre distinguere le pre-

stazioni di servizi in base al soggetto che riceve la prestazione stessa, al fine di individuare la territorialità delle operazioni.

Ed infatti, la riforma in commento prevede che per le prestazioni di servizi rese nei confronti dei soggetti passivi (cd. servizi *business-to-business*) si applica il criterio territoriale del luogo del committente (art. 7-ter, primo comma, lett. a, del D.P.R. n. 633/1972), mentre per le prestazioni rese nei confronti di soggetti privati (cd. servizi *business-to-consumer*) il criterio rimane quello previgente del luogo del prestatore (art. 7-ter, primo comma, lett. b, del D.P.R. n. 633/1972) (14).

Tale sistema duale si applica integralmente alle

Note:

(9) Cfr. direttiva 2008/8/CE: «un numero sempre più elevato di servizi può essere prestato a distanza. Per far fronte a questa nuova situazione, si è intervenuti soltanto in modo frammentario nel corso degli anni ed attualmente numerosi servizi specifici sono tassati in base al principio della destinazione».

(10) Cfr. P. Maspes, «Territorialità IVA: quando le semplificazioni complicano», in *Corr. Trib.* n. 2/2010, pag. 104.

(11) Le due proposte di modifica della VI direttiva sono segnata-mente la COM (2003) 822, dedicata ai servizi prestati a soggetti passivi d'imposta e la COM (2005) 334, relativa alle prestazioni di servizi aventi come destinatari i soggetti non passivi d'imposta. Le due proposte, parzialmente modificate, sono state licenziate dal Parlamento europeo nel corso dell'anno 2006.

(12) Cfr. COM (2003) 822, nella quale la Commissione indica come la nuova regola sulla territorialità sia in grado di semplificare la materia, ad esempio in relazione ai servizi misti: «ogni servizio aggregato rientrerà nella regola generale della tassazione del luogo del committente. In questo modo, sorgeranno meno difficoltà per quanto riguarda l'elenco dei servizi e la nascita di nuovi modelli commerciali - es. i pacchetti che includono una serie di servizi».

(13) Per un approfondimento sulle modifiche introdotte con il cd. Pacchetto IVA 2008, cfr. P. Centore, *IVA Europea: il VAT Package 2008*, IPSOA, 2008, *passim*.

(14) La *ratio* della differenza tra *business-to-business* e *business-to-consumer* è giustificata dalla circostanza che l'inversione della regola anche in relazione alla seconda tipologia di servizi (*B-to-C*) avrebbe comportato, in alternativa, l'applicazione del sistema di autofatturazione a carico del destinatario non soggetto passivo (ipotesi che non è ragionevolmente percorribile), ovvero l'obbligo di identificazione del prestatore in tutti i territori in cui il servizio è reso e consumato (ipotesi che si scontra con l'esigenza di semplificazione: l'operatore estero, privo di significativi collegamenti con il territorio dello Stato del cliente, sarebbe costretto ad identificarsi direttamente o nominare un rappresentante fiscale, sopportando oneri di non lieve entità, magari solo per regolarizzare un'unica operazione). In dottrina cfr. R. Baggio, *Il principio della territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, cit., pag. 561; M. Giorgi, «Le "simmetrie" del sistema IVA in vigore dal 2010», in *Corr. Trib.* n. 1/2010 pag. 5.

prestazioni di servizi ccdd. generiche, per le quali, cioè, non sono previste specifiche deroghe ai criteri di territorialità. Sono però previste - come nel sistema previgente - particolari regole sia per alcune prestazioni di servizi oggettivamente considerate che per alcune di esse rese a privati consumatori, non soggetti passivi di imposta.

Pertanto, dal punto di vista teorico, si può affermare che le regole generali sul criterio di territorialità si fondano sullo *status* di soggetto (passivo o meno) del destinatario della prestazione di servizi.

Rispetto alla normativa precedente, il nuovo sistema delineato è di più agevole comprensione, dal momento che l'individuazione del Paese del committente quale luogo della prestazione e il riconoscimento del medesimo quale debitore dell'imposta permettono di determinare più facilmente, anche dal punto di vista finanziario, l'applicazione ed il meccanismo di detrazione dell'imposta, con un possibile effetto benefico, tra gli altri, di riduzione delle pratiche di rimborso IVA.

All'applicazione del nuovo criterio generale del committente in ambito *business to business* consegue che si considerano effettuate in Italia (15) le prestazioni rese a soggetti d'imposta stabiliti in Italia (luogo del committente). In tal caso, se il prestatore è un soggetto passivo estero (stabilito sia nella Comunità che al di fuori), la prestazione dovrà essere assoggettata ad IVA italiana tramite il meccanismo del *reverse charge* (autofatturazione). L'art. 7-ter, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972, nell'indicare la nuova regola generale di tassazione dei servizi sopra descritta, introduce anche un nuovo e più ampio concetto di soggetto passivo ai fini della territorialità, con delle novità rilevanti in particolare per gli enti aventi natura non commerciale.

In sintesi, viene estesa la qualifica di «soggetto passivo» alle seguenti categorie:

- a) persone fisiche che svolgano anche attività d'impresa (art. 7-ter, secondo comma, lett. a, del D.P.R. n. 633/1972);
- b) persone giuridiche che, pur non essendo soggetti passivi, sono comunque identificate ai fini IVA;
- c) enti non commerciali esercenti anche attività commerciale (16);
- d) enti esercenti unicamente attività non commerciale, identificati ai fini IVA (17).

Le novità maggiori riguardano gli enti non commerciali, che, a prescindere dall'attività effettivamente svolta (istituzionale o commerciale), sono considerati comunque soggetti passivi ai fini della territorialità IVA.

L'allargamento della nozione di soggetto passivo comporta che, nel nuovo sistema delineato dalla direttiva in commento, la maggior parte delle fattispecie sia ricondotta sotto la regola generale del domicilio del committente, al fine di semplificare e rendere più certa la tassazione nel Paese in cui il fruitore stesso del servizio è stabilito.

Considerazioni conclusive

Evidenziate le principali novità introdotte con la direttiva in commento, va rilevato che, nonostante la riforma abbia certamente il pregio di semplificare il quadro normativo previgente, il nuovo profilo normativo delineato non è immune da aspetti critici. In particolare, nei casi in cui vi sia difficoltà di distinguere se l'operazione imponibile abbia natura di «prestazione di servizio relativa a beni mobili o di cessione di beni mobili», la nuova normativa potrebbe dar luogo a fenomeni di doppia imposizione e/o salti d'imposta (18).

Difatti, nei casi di difficile interpretazione sulla natura dell'operazione, mentre sulla base della normativa precedente, sia che fosse qualificata come cessione di beni sia che fosse considerata una prestazione di servizi, l'operazione imponibile si considerava effettuata comunque nello Stato membro in cui era eseguita la cessione o la prestazione. Dal 1° gennaio 2010, invece, le prestazioni di servizi relative a beni mobili rese nei confronti di

Note:

(15) Cfr. circolare 31 dicembre 2009, n. 58/E, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; per un commento cfr. C. Pino, «Disciplina IVA del luogo di prestazione dei servizi: le istruzioni operative dell'Agenzia delle Entrate», in *Pratica Fiscale e Professionale* n. 4/2010, pag. 14.

(16) Per tali enti la direttiva introduce una sorta di presunzione: per tutti gli acquisti di servizi, indipendentemente dalla loro destinazione, si presume che l'ente agisca nella qualità di soggetto passivo IVA.

(17) Si considerano soggetti passivi IVA gli enti che hanno realizzato, nell'anno d'imposta, acquisti di beni intracomunitari per più di 10.000 euro e quindi sono stati obbligati a chiedere l'attribuzione della partita IVA; oppure enti che, anche al di sotto della soglia dei 10.000 euro, hanno optato per l'applicazione dell'IVA in Italia sugli acquisti intracomunitari.

(18) Cfr. P. Maspes, «Territorialità IVA: quando le semplificazioni complicano», cit., *loc. ult. cit.*

soggetti passivi IVA rilevano nello Stato ove ha la sede il committente. Pertanto, nei casi di difficile interpretazione non sarà sempre agevole decidere in concreto in quale Stato si provvederà a tassare un'operazione per la quale risulta complicato stabilire se si tratti di una cessione di beni o di una prestazione di servizi. Ciò in quanto in caso di cessione di beni mobili in uno Stato ad un soggetto passivo IVA stabilito in un altro Stato, con i beni che permangono nel primo, l'operazione si considera effettuata nello Stato in cui è eseguita la cessione, ossia il primo; al contrario, una prestazione di servizi relativi a beni mobili in uno Stato resa ad un soggetto passivo IVA stabilito in un altro Stato, è rilevante ai fini dell'imposta nello Stato del committente, vale a dire nel secondo.

Valga, a titolo esemplificativo, la recentissima sentenza della Corte di giustizia UE, 11 febbraio 2010, causa C-88/09 (19), nella quale la Corte è stata chiamata a dirimere una controversia concernente la natura della «attività di reprografia» (riproduzione di documenti). Secondo la ricorrente (una società grafica stabilita in Francia) tale attività costituirebbe prestazione di servizi, mentre, ad avviso dell'Amministrazione finanziaria francese, si tratterebbe invece di una cessione di beni.

La Commissione si è pronunciata indicando una serie di criteri utili per stabilire se si sia in presenza di una cessione di beni piuttosto che di una prestazione di servizi, rinviando la decisione del caso in esame al giudice nazionale del rinvio.

Questa pronuncia, così come sicuramente altre che seguiranno nel prossimo futuro, sottintende la necessità di nuovi e ulteriori interventi normativi al fine di permettere la risoluzione di contrasti interpretativi, che, al pari di quello esaminato, con la nuova normativa potrebbero determinare un aumento dei casi di doppia imposizione o di salto d'imposta.

A tal proposito, si auspica che il Comitato IVA europeo, in relazione alla distinzione tra cessioni di beni e prestazioni relative a beni mobili, elabori dei criteri ermeneutici stringenti, che possano eliminare le difficoltà di individuazione del luogo di tassazione dell'operazione imponibile.

In attesa di verificare in sede applicativa le problematiche ed i limiti della riforma introdotta, sembra potersi affermare, in linea teorica, che la nuova di-

sciplina in materia di territorialità delle prestazioni di servizi ha certamente il pregio di rendere più agevole la determinazione del presupposto territoriale IVA, soprattutto con riguardo alle operazioni nei confronti dei soggetti passivi IVA.

Nota:

(19) Per il testo della sentenza cfr. pag. 934.