

Prot. RGS 0117040/2009

## RELAZIONE DECRETO LEGISLATIVO

Il provvedimento in esame è stato predisposto al fine di assolvere all'obbligo di recepimento delle seguenti direttive comunitarie:

- la direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che, con effetto dal 1° gennaio 2010 e, per talune disposizioni, dal 1° gennaio 2011 e dal 1° gennaio 2013, prevede nuovi criteri in materia di territorialità delle prestazioni di servizi. L'articolo 1 della direttiva 2008/8/CE è stato recepito ad opera dell'articolo 31 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito nella legge 28 gennaio 2009, n. 2;

- la direttiva 2008/9/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che, con effetto dal 1° gennaio 2010, stabilisce una nuova procedura per il rimborso dell'imposta ai soggetti passivi stabiliti in uno Stato membro diverso da quello di rimborso e sostituisce la direttiva 79/1072/CEE del Consiglio, del 6 dicembre 1979 (c.d. "ottava direttiva");

- la direttiva 2008/117/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, che, con effetto dal 1° gennaio 2010, reca modifiche della citata direttiva 2006/112/CE in materia di lotta alle frodi fiscali connesse alle operazioni intracomunitarie.

### 1. Disposizioni di recepimento della direttiva 2008/8/CE (territorialità delle prestazioni di servizi).

La direttiva 2008/8/CE ha modificato, con effetto dal 1° gennaio 2010 e, per talune disposizioni, dal 2011 e dal 2013, la direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativamente al luogo delle prestazioni di servizi rese in ambito comunitario.

L'obiettivo che si è posta la direttiva è quello di fissare come luogo dell'imposizione il luogo in cui avviene il consumo effettivo del servizio; a tal fine sono stabiliti due criteri di ordine generale, a seconda della qualità del soggetto committente del servizio:

- per i servizi resi nei confronti di soggetti passivi, i medesimi sono tassati nel luogo dove è stabilito il soggetto committente;
- per i servizi resi nei confronti di privati, che non svolgono un'attività d'impresa, arte o professione, le prestazioni sono tassate nel luogo di stabilimento del prestatore del servizio stesso.

La direttiva stabilisce, in particolare, che, ai fini della determinazione del luogo di tassazione delle prestazioni di servizi, gli enti che svolgono anche attività non commerciali, nonché quelli che non svolgono alcuna attività commerciale ma che risultano comunque identificati agli effetti dell'IVA, sono da considerarsi soggetti passivi quando acquistano servizi, indipendentemente dalla circostanza che li utilizzino per lo svolgimento di attività istituzionali o commerciali; si rileva che le disposizioni comunitarie sono state riviste in tal senso nel recepimento dei principi espressi



Prot: RGS 0117040/2009

dalla Corte di giustizia delle Comunità europee nella sentenza del 6 novembre 2008, causa C-291/07, TRR.

Pertanto, con la nuova disposizione tali enti sono considerati soggetti passivi in relazione alla totalità dei servizi acquistati nelle seguenti due ipotesi:

- a) nel caso in cui svolgano sia attività commerciali sia attività istituzionali;
- b) nel caso in cui svolgano solo attività istituzionali ma risultano identificate ai fini dell'IVA avendo effettuato acquisti intracomunitari di beni al di sopra della soglia fissata in 10.000 euro dall'articolo 38, comma 5, lettera c), del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, soglia che è stata recentemente innalzata dalla legge 7 luglio 2009, n. 88 (legge comunitaria 2008).

Al contrario, i committenti dei servizi non si considerano soggetti passivi se si tratta di persone fisiche che esercitano un'attività d'impresa, un'arte o una professione e che effettuano gli acquisti per il proprio uso personale.

Infine, alcune eccezioni alle regole sopraillustrate sono state previste per certe tipologie di prestazioni che sono tassate nel luogo di esecuzione delle prestazioni stesse.

Sul piano sostanziale delle norme, si deve rilevare l'abbandono, salvo poche specifiche fattispecie, del criterio "di utilizzo" del servizio, tenuto conto dei numerosi problemi applicativi che le norme attualmente vigenti che lo prevedevano hanno dato in passato.

Pertanto, da un lato nella nuova disciplina è stato recepito il criterio dell'utilizzo, come stabilito obbligatoriamente dall'articolo 59-ter della direttiva 2006/112/CE, introdotto dalla direttiva 2008/8/CE, in relazione alla specifica ipotesi in cui i servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione siano resi da un soggetto stabilito fuori della Comunità ad un committente privato comunitario.

Oltre a questo caso particolare, tuttavia, il criterio dell'utilizzo è stato adottato, per finalità antievasive, e avvalendosi della facoltà di cui all'articolo 59-bis della direttiva 2006/112/CE, introdotto dalla direttiva 2008/8/CE, in relazione ad altre delimitate fattispecie inerenti:

- a) in generale, i servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione resi a committenti privati;
- b) i servizi a breve termine di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, di mezzi di trasporto a prescindere dallo status di soggetto passivo del committente;
- c) i servizi non a breve termine di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, di mezzi di trasporto sempre che siano resi a committenti privati.



Prot. RGS 0117040/2009

Si deve segnalare che nell'ottica del recepimento delle nuove disposizioni comunitarie, le previsioni del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di territorialità delle prestazioni di servizi, sono state interamente riformulate, anche al fine di favorire una più agevole lettura rispetto a quelle attualmente vigenti rivelatesi spesso tortuose e di difficile interpretazione.

Passando ad un esame delle singole disposizioni, il nuovo **articolo 7** del d.P.R. n. 633 del 1972, oltre a riproporre la definizione di territorio dello Stato e di territorio della Comunità, che è debitamente aggiornato per contemplare le isole anglo-normanne, introduce alcune definizioni che tornano utili ai fini dell'applicazione delle normativa IVA.

In particolare, superando inutili ripetizioni contenute nel vigente articolo 7, è fissata una definizione di "*soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato*" che fa riferimento ai soggetti passivi domiciliati nel territorio dello Stato o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero; sono, altresì, considerati soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti domiciliati e residenti all'estero, limitatamente alle operazioni da queste rese o ricevute.

L'**articolo 7-bis** disciplina il presupposto territoriale delle cessioni di beni, lasciando invariate le disposizioni già contenute nel secondo comma del preesistente articolo 7.

L'**articolo 7-ter** disciplina il presupposto territoriale delle prestazioni di servizi, con riguardo ai nuovi criteri previsti dalle disposizioni comunitarie che sono stati illustrati in premessa.

Gli articoli 7-quater, 7-quinquies, 7-sexies e 7-septies disciplinano la territorialità di particolari tipologie di servizi per le quali i criteri generali subiscono una deroga.

L'**articolo 7-quater**, in particolare, stabilisce che le prestazioni di servizi relative a beni immobili sono tassate in Italia se l'immobile si trova nel territorio dello Stato; è espressamente previsto, inoltre, che le prestazioni di alloggio nel settore alberghiero rientrano in questa categoria di prestazioni di servizi.

Un criterio specifico è previsto, inoltre, per le prestazioni di servizi di ristorazione e catering, che si considerano effettuate in Italia, in linea generale, se sono eseguite nel territorio dello Stato.

Tuttavia, nel caso in cui le medesime siano rese a bordo di una nave, di un aereo o di un treno, "*nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità*", sono tassate in Italia se il luogo di partenza è situato nel territorio dello Stato; si tratta di un trattamento fiscale particolare attribuito alle prestazioni in questione se sono rese nel corso di un trasporto che interessa uno Stato membro, considerato di partenza, ed un altro Stato membro, considerato di arrivo e per le quali possono verificarsi, eventualmente, scali in altri Stati membri ma



Prot: RGS 0117040/2009

non in paesi terzi; invece è ipotizzabile che ci siano delle tratte di trasporto, le cui prestazioni sono però assoggettate alla regola generale del luogo dell'esecuzione della prestazione, con partenza in un paese terzo ed arrivo nello Stato membro considerato di partenza, ovvero con partenza dallo Stato membro di arrivo ed arrivo in un paese terzo.

Nell'ambito dell'articolo 7-quater sono disciplinate anche le prestazioni di servizi a breve termine di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, di mezzi di trasporto in relazione ai quali è stato combinato il criterio del luogo della messa a disposizione con il criterio dell'utilizzo.

Infatti, tali prestazioni si considerano effettuate in Italia:

- quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e siano utilizzati all'interno del territorio della Comunità;
- quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario al di fuori del territorio della Comunità e sono utilizzati nel territorio dello Stato.

Si osserva che, nel contesto del nuovo articolo 7, è stata inserita una definizione dei servizi a breve termine di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, di mezzi di trasporto, intendendosi per tali quelli che implicano il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo per un periodo non superiore a trenta giorni ovvero a novanta giorni per i natanti.

L'articolo 7-quinquies prevede disposizioni sulla territorialità delle prestazioni di servizi relative ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili. Tali prestazioni, che comprendono anche le prestazioni degli organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni per l'accesso alle medesime e quelle accessorie alle precedenti, si considerano rilevanti ai fini IVA in Italia se l'attività è svolta nel territorio dello Stato.

L'articolo 7-sexies stabilisce specifici criteri di territorialità in relazione ad alcune tipologie di prestazioni di servizi che sono rese a committenti non soggetti passivi; bisogna tener presente, infatti, che questi criteri che si andranno a illustrare si applicheranno esclusivamente alle prestazioni di servizi rese nei confronti di privati, mentre le analoghe prestazioni rese nei confronti di soggetti passivi rileveranno territorialmente sulla base della regola generale del luogo di stabilimento del committente del servizio.

Si evidenzia, in primo luogo, che, relativamente alle prestazioni di trasporto di beni, sono stabiliti trattamenti differenti poiché:

- per le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni, la tassazione avviene in Italia se la relativa esecuzione ha inizio nel territorio dello Stato;
- per le prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario la tassazione avviene in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato.



Prot: RGS 0117040/2009

La definizione di "trasporto intracomunitario di beni" è fornita nel contesto del nuovo articolo 7, laddove si stabilisce che tale locuzione corrisponde al trasporto di beni il cui luogo di partenza e il cui luogo di arrivo sono situati nel territorio di due Stati membri diversi.

Per le seguenti tipologie di servizi, qualora resi a committenti non soggetti passivi, l'articolo 7-sexies ripropone la disciplina già vigente:

- i servizi di lavorazione, nonché le perizie, relativi a beni mobili ed i servizi accessori ai trasporti rilevano ai fini dell'IVA se sono eseguiti nel territorio dello Stato;
- i servizi resi tramite mezzi elettronici da soggetti stabiliti fuori della Comunità rilevano se sono resi a committenti privati domiciliati o residenti nel territorio dello Stato.

Inoltre, per quanto concerne i servizi non a breve termine di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, di mezzi di trasporto, nonché per le prestazioni di telecomunicazione e teleradiodiffusione, resi a committenti non soggetti passivi, è stato mantenuto il criterio dell'utilizzo. In particolare, per i servizi non a breve termine di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, di mezzi di trasporto, è previsto che:

- nell'ipotesi in cui siano resi da un soggetto stabilito nel territorio dello Stato, e quindi secondo la regola generale rileverebbero agli effetti dell'IVA in Italia, sono esclusi dal campo di applicazione dell'imposta se utilizzati fuori dal territorio della Comunità;
- nel caso in cui i medesimi siano resi da un soggetto stabilito fuori della Comunità, e quindi secondo il criterio generale sarebbero irrilevanti ai fini dell'IVA in Italia, rientrano nel campo di applicazione dell'imposta se utilizzati nel territorio dello Stato;

Il ricorso al criterio dell'utilizzo nella tassazione dei servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione ha prodotto una disciplina più complessa, in quanto:

- nell'ipotesi in cui siano resi da un soggetto stabilito nel territorio dello Stato nei confronti di committenti comunitari (compresi quelli residenti o domiciliati nel territorio dello Stato), e pertanto rileverebbero agli effetti dell'IVA in Italia, sono esclusi dal campo di applicazione dell'imposta se utilizzati fuori del territorio della Comunità;
- nel caso in cui i medesimi siano resi da un prestatore stabilito in Italia ad un committente residente e domiciliato fuori del territorio della Comunità, che sarebbero irrilevanti ai fini dell'IVA in Italia in applicazione del particolare criterio indicato all'articolo 59 della direttiva 2008/8/CE, ai sensi del successivo articolo 7-



Prot. RGS 0117040/2009

septies rientrano nel campo di applicazione dell'imposta se utilizzati nel territorio dello Stato; analoga imposizione ad IVA si avrà anche nella specifica ipotesi in cui detti servizi siano resi ad un committente extracomunitario da un soggetto prestatore stabilito in un paese terzo o in un altro Stato membro della Comunità, sempre che, naturalmente, siano utilizzati nel territorio dello Stato;

- infine, nel caso in cui i servizi in questione siano resi da un soggetto stabilito fuori della Comunità, e dovrebbero quindi essere irrilevanti in fini dell'IVA in Italia, rientrano nel campo di applicazione dell'imposta se utilizzati nel territorio dello Stato.

Oltre a contribuire a delinearé la disciplina dei servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, l'articolo 7-septies, considera inoltre non rilevanti agli effetti dell'imposta le seguenti categorie di prestazioni, quando sono rese nei confronti di committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori della Comunità:

- a) le prestazioni di servizi di cui all'articolo 3, secondo comma, numero 2), del d.P.R. n. 633 del 1972, relative alle cessioni dei diritti d'autore e simili;
- b) le prestazioni pubblicitarie;
- c) le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale, nonché quelle di elaborazione e fornitura di dati e simili;
- d) le operazioni bancarie, finanziarie ed assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione ed escluse le locazioni di casseforti;
- e) la messa a disposizione del personale;
- f) le prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto;
- g) la concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, il servizio di trasporto o di trasmissione mediante gli stessi e la fornitura di altri servizi direttamente collegati;
- h) i servizi prestati per via elettronica;
- l) le prestazioni di servizi inerenti all'obbligo di non esercitare interamente o parzialmente un'attività o un diritto di cui alle lettere precedenti.

In materia di soggettività d'imposta, si rammenta che attualmente la disciplina nazionale, contenuta nell'articolo 17 del d.P.R. n. 633 del 1972 consente agli operatori non residenti di identificarsi direttamente, o tramite la nomina di un rappresentante fiscale, per assolvere gli obblighi previsti dalla normativa IVA in caso di operazioni effettuate nel territorio dello Stato



Prot. RGS 0117040/2009.

nei confronti di soggetti passivi; la stessa norma sopra citata prevede un obbligo in tal senso nell'ipotesi in cui il cessionario o committente sia un soggetto privato che non agisce nell'esercizio di un'impresa, arte o professione.

A seguito dell'identificazione, ai sensi delle disposizioni attualmente vigenti, è consentito al soggetto passivo stabilito in uno Stato estero di esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti assolta in Italia portandola a diminuzione dell'IVA dovuta per le operazioni ivi effettuate.

La norma citata, comunque, attribuisce al cedente o prestatore non residente che effettua operazioni nei confronti di soggetti passivi residenti una mera facoltà e non un obbligo di identificarsi ai fini IVA; laddove detta facoltà non sia esercitata, quindi, vale a dire qualora il cedente o prestatore non abbia provveduto ad identificarsi, gli obblighi in materia IVA sono adempiuti dal cessionario o committente utilizzando il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. *reverse charge*).

Con il provvedimento in commento questa disciplina viene modificata radicalmente, in quanto, ai sensi del nuovo secondo comma dell'articolo 17 del d.P.R. n. 633/1972, in caso di un'operazione rilevante ai fini IVA in Italia effettuata da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato nei confronti di un soggetto passivo ivi stabilito, tutti gli adempimenti relativi all'applicazione dell'imposta gravano sul cessionario, il quale dovrà procedere all'autofatturazione dell'operazione secondo il meccanismo del c.d. *reverse charge* nonché agli obblighi conseguenti previsti dal titolo II dello stesso d.P.R. n. 633 del 1972.

Pertanto, in questa ipotesi di operazioni effettuate da soggetti passivi non residenti nei confronti di cessionari o committenti che rivestono la qualità di soggetti passivi stabiliti in Italia il cedente o prestatore non potrà più applicare l'IVA in fattura per le operazioni effettuate e per l'imposta assolta sugli acquisti dovrà procedere ad una richiesta di rimborso.

È da rimarcare la circostanza che questa nuova disciplina non si applica nell'ipotesi in cui il cessionario o committente soggetto passivo sia stabilito fuori del territorio dello Stato, nel qual caso torna applicabile la disposizione generale di cui al primo comma dell'articolo 17 del d.P.R. n. 633 del 1972, in base al quale l'IVA è dovuta dal soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi; la stessa regola generale continuerà, inoltre, ad applicarsi alle operazioni effettuate nei confronti di privati da soggetti passivi non residenti, i quali saranno allo stesso modo tenuti ad identificarsi e ad applicare l'imposta.

Con la nuova versione del terzo comma dell'articolo 17 si stabilisce, infine, che, qualora vi siano obblighi o diritti derivanti dalle norme in materia di IVA a carico di soggetti non



Prot. RGS 0117040/2009

residenti, questi sono adempiuti dai medesimi a seguito di identificazione diretta, ovvero tramite un rappresentante fiscale.

Pertanto, nelle residuali ipotesi in cui il soggetto passivo non residente sia tenuto all'applicazione dell'IVA (operazioni effettuate nei confronti di privati ovvero di soggetti non residenti), il medesimo è tenuto ad identificarsi direttamente o con la nomina di un rappresentante fiscale seguendo le modalità già vigenti, che non sono modificate dal provvedimento in esame.

È stata, inoltre, contestualmente all'abrogazione del n. 12) del primo comma dell'articolo 9 dello stesso decreto, inserita (a lettera a-bis) nell'ambito del comma 3 dell'articolo 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, per rendere la disciplina nazionale più aderente alla disposizione comunitaria contenuta nell'articolo 169, lettera a), della direttiva 2006/112/CE, che riconosce il diritto alla detrazione dell'imposta assolta per la realizzazione di operazioni finanziarie esenti rese a soggetti stabiliti fuori della Comunità ovvero relative a beni destinati ad essere esportati fuori della Comunità stessa.

Sul piano degli adempimenti a carico dei soggetti stabiliti in Italia che rendono prestazioni di servizi a committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro della Comunità, l'articolo 21, comma 6, è opportunamente modificato prevedendo che il soggetto prestatore emetta una fattura con l'indicazione che trattasi di operazione non soggetta e della relativa norma.

L'emissione della fattura, che viene prevista per finalità di controllo ancorché l'operazione non sia rilevante ai fini IVA in Italia, è propedeutica all'inserimento dell'operazione nell'elenco riepilogativo c.d. Intrastat delle prestazioni di servizi rese in ambito comunitario disciplinato nell'articolo 50, comma 6, del decreto-legge n. 331 del 1993, come modificato ad opera dell'articolo 2, comma 1, lettera h), del provvedimento in esame.

La fattura in questione, tuttavia, come previsto da una specifica modifica dell'articolo 20 del d.P.R. n. 633 del 1972, non concorre a determinare il volume d'affari del soggetto prestatore del servizio.

Nel corpo del d.P.R. n. 633 del 1972 è stato inserito, inoltre, l'articolo 30-bis che disciplina gli adempimenti conseguenti all'effettuazione di acquisti di beni e servizi presso soggetti passivi non residenti da parte di enti nello svolgimento di attività non commerciali; sono stati quindi previsti gli oneri di annotazione della relativa fattura nel registro apposito istituito a norma dell'articolo 47, comma 3, del decreto-legge n. 331 del 1993, nonché di dichiarazione e versamento dell'imposta sulla base della disciplina di cui all'articolo 49 del medesimo decreto.

Infine, sono state apportate modifiche di coordinamento agli articoli 8, 8-bis, 9, 67 e 71 del d.P.R. n. 633 del 1972.





Prot. RGS 0117040/2009

Ad opera dell'articolo 2 del provvedimento in commento, inoltre, sono state apportate alcune modifiche alle disposizioni del decreto-legge 30 agosto 1993, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, aventi finalità di coordinamento con la nuova disciplina contenuta negli articoli 7 e seguenti del d.P.R. n. 633 del 1972, che ora regola la territorialità di tutte le prestazioni di servizi, comprese quelle rese in ambito intracomunitario.

Infine, si rileva che la direttiva 2008/8/CE, agli articoli 3 e 4, contiene alcune disposizioni che trovano applicazione, rispettivamente, a partire dal 1° gennaio 2011 e dal 1° gennaio 2013; in particolare, il comma 1 dell'articolo 3, modificando l'articolo 7-quinquies del d.P.R. n. 633 del 1972, stabilisce, con effetto 1° gennaio 2011, che il criterio del luogo di esecuzione delle prestazioni si applichi alle prestazioni di servizi rese nei confronti di soggetti passivi per l'accesso alle manifestazioni, mentre il medesimo criterio resta fermo, in linea generale, sia per le prestazioni di servizi per l'accesso alle manifestazioni sia per le prestazioni relative ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, quando sono rese a committenti privati non soggetti passivi.

Per quest'ultima tipologia di prestazioni, quando rese nei confronti di soggetti passivi, quindi, a partire dal 1° gennaio 2011 si applicherà la regola generale del luogo di stabilimento del committente.

Inoltre, il comma 2 dell'articolo 3 prevede la sostituzione dell'articolo 7-sexies, comma 1, lettera e) e l'aggiunta di una lettera e-bis).

Con il primo periodo della lettera e) si prevede che le prestazioni di servizi non a breve termine di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto rese ad un committente che non riveste la qualità di soggetto passivo, le quali, con la norma in vigore dal 2010 sono tassate nel luogo di stabilimento del prestatore, dal 1° gennaio 2011 sono rilevanti ai fini IVA in Italia se ivi è residente o domiciliato il committente del servizio, sempre che dette prestazioni siano utilizzate nel territorio della Comunità.

Una disposizione speculare è contenuta nel secondo periodo di detta lettera e), il quale stabilisce che le prestazioni in questione, rese ad un committente residente e domiciliato fuori della Comunità, rilevano comunque ai fini della loro tassazione in Italia se sono utilizzate nel territorio dello Stato.

Con la lettera e-bis) si prevede una disciplina più complessa per le prestazioni di servizi non a breve termine di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili relative ad imbarcazioni da diporto formulata sulla base dei criteri che seguono:

le prestazioni in questione rilevano ai fini IVA in Italia se l'imbarcazione è messa a disposizione del committente nel territorio dello Stato da un soggetto che è ivi stabilito, sempre che



Prot: RGS 0117040/2009

detta prestazione sia utilizzata nel territorio della Comunità; questa disposizione recepisce quanto stabilito dall'articolo 4 della direttiva 2008/8/CE, che, modificando con effetto 1° gennaio 2013 l'articolo 56, paragrafo 2, della direttiva 2006/112/CE, prevede che, se l'imbarcazione è messa a disposizione del committente in un certo Stato da un prestatore ivi stabilito, l'imposta si applica in detto Stato; questo criterio è comunque applicato insieme con il criterio dell'utilizzo;

- per converso, le stesse prestazioni sono rilevanti se l'imbarcazione è messa a disposizione del committente nel territorio di uno Stato situato fuori della Comunità da un soggetto che è ivi stabilito, sempre che detta prestazione sia utilizzata nel territorio dello Stato.

Si rileva che, laddove l'imbarcazione sia messa a disposizione in uno Stato da un prestatore che non è ivi stabilito, si applicherà la regola generale delle locazioni non a breve termine di cui alla lettera e) sopra illustrata.

## **2. Disposizioni di recepimento della direttiva 2008/9/CE (rimborsi IVA a soggetti passivi comunitari)**

Nel provvedimento sono previste alcune disposizioni che intervengono in maniera profonda sulla materia dei rimborsi dell'IVA assolta negli Stati membri della Comunità da soggetti non residenti negli stessi.

L'intervento normativo si è reso necessario a seguito dell'emanazione della direttiva 2008/9/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, la quale ha modificato le modalità per il rimborso dell'IVA nei confronti di soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso ma in un altro Stato membro, al fine di consentire ai predetti soggetti di ottenere il rimborso entro termini ragionevoli, nel rispetto del principio della neutralità dell'IVA.

Sul piano della tecnica normativa, si evidenzia che è stato inserito, nel corpo del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, un nuovo articolo 38-bis1 in materia di rimborsi a soggetti passivi stabiliti in Italia dell'IVA assolta in altri Stati membri, mentre la disciplina finora contenuta nell'articolo 38-ter dello stesso decreto relativa ai rimborsi dell'IVA assolta in Italia da soggetti non residenti è stata suddivisa con l'inserimento di un nuovo articolo 38-bis2 in materia di rimborsi dovuti a favore di soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri della Comunità e con la sostituzione dell'articolo 38-ter che, nella nuova versione, concerne solo i rimborsi a favore di soggetti stabiliti fuori della Comunità.

I punti cardine della nuova disciplina introdotta dalla menzionata direttiva 2008/9/CE sono i termini stringenti e molteplici previsti per l'esecuzione dei rimborsi nonché la possibilità di utilizzare mezzi elettronici nell'ambito delle varie fasi della procedura.



Prot: RGS 0117040/2009

Per uniformarsi a tale disciplina comunitaria, da applicarsi alle richieste di rimborso presentate dal 1° gennaio 2010, l'articolo 38-bis1 fissa le principali modalità attraverso le quali i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato devono procedere per ottenere il rimborso dell'imposta assolta in altri Stati membri della Comunità, rinviando all'emanazione di un successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate la previsione degli ulteriori aspetti procedurali.

In particolare, tali soggetti devono presentare, tramite apposito portale elettronico, un'istanza all'Agenzia delle entrate, la quale, in linea generale, provvederà a trasmetterla allo Stato membro di rimborso.

È tuttavia previsto che l'Agenzia effettui una previa valutazione, sulla base delle caratteristiche dell'attività svolta dal soggetto richiedente, in merito alla sussistenza in capo al medesimo dei requisiti necessari per poter detrarre l'imposta assolta sugli acquisti; infatti, in mancanza di detti requisiti l'Agenzia deciderà di non inoltrare la richiesta in questione allo Stato membro di rimborso, notificando, anche tramite mezzi elettronici, la propria decisione all'interessato.

Con l'articolo 38-bis2 vengono stabilite le procedure per la esecuzione dei rimborsi a soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro della Comunità che hanno effettuato nel nostro Paese acquisti di beni e servizi per i quali l'imposta è detraibile a norma degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

Possono usufruire di tale modalità di rimborso tutti i soggetti domiciliati e residenti in altri Stati membri della Comunità, con esclusione dei soggetti che dispongono nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione e di quelli che hanno ivi effettuato operazioni diverse dalle seguenti:

- le operazioni soggette al meccanismo dell'inversione contabile (c.d. *reverse charge*) per le quali il debitore dell'imposta è il cessionario o committente;
- le operazioni non imponibili di trasporto o accessorie ai trasporti.

Il rimborso spetta, inoltre, soltanto ai soggetti che nello Stato membro in cui sono stabiliti effettuano, seppur parzialmente, operazioni che danno diritto alla detrazione; in caso di effettuazione sia di operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia di operazioni che non danno tale diritto, il rimborso spetterà in base alla percentuale di detrazione dell'imposta applicata nello Stato membro di stabilimento.

La richiesta di rimborso, da inoltrarsi per via elettronica tramite lo Stato membro dove è stabilito l'interessato, deve essere presentata nel rispetto di determinati limiti riferiti sia all'importo sia al periodo di riferimento dello stesso.



Prot. RGS 0117040/2009

In particolare, la domanda dovrà necessariamente riguardare un periodo temporale non superiore ad un anno solare e non inferiore a tre mesi, salvo che, in quest'ultimo caso, il periodo interessato costituisca la parte residua di un anno solare.

Inoltre, è previsto un limite minimo di cinquanta euro per le richieste di rimborso relative a periodi annuali, limite innalzato a quattrocento euro relativamente alle richieste concernenti periodi infrannuali.

Nell'esecuzione della procedura l'ufficio competente, individuato con un provvedimento del Direttore dell'agenzia delle entrate, notifica al richiedente, entro quattro mesi dalla ricezione della domanda, la decisione relativa al rimborso.

In questo contesto è ammesso che lo stesso ufficio richieda informazioni aggiuntive rispetto a quelle già pervenute con la richiesta di rimborso al soggetto richiedente o allo Stato membro ove è stabilito, ovvero ad un soggetto terzo; in tal caso la notificazione della decisione dovrà essere effettuata entro due mesi dal giorno in cui le informazioni pervengono all'ufficio o, nell'ipotesi di mancata risposta, dalla scadenza del periodo di un mese dal giorno in cui la richiesta di informazioni è pervenuta al destinatario. In ogni caso, nell'ipotesi in cui siano richieste informazioni aggiuntive ed i suddetti termini scadano prima di sei mesi dalla data di ricezione della richiesta, la decisione relativa al rimborso va notificata entro quest'ultimo termine di sei mesi.

Analoga procedura dovrà essere osservata anche qualora l'ufficio richieda ulteriori informazioni aggiuntive, fermo restando che in quest'ultimo caso il termine massimo per la notifica della decisione è fissato in otto mesi dalla data di ricezione della richiesta di rimborso.

In caso di esito positivo della procedura, a prescindere dalla circostanza che siano state richieste o meno informazioni aggiuntive, il rimborso viene erogato nel territorio dello Stato ovvero, previa domanda del richiedente, in un altro Stato membro (previa deduzione delle spese di trasferimento), entro il termine di dieci giorni lavorativi dalla data di scadenza prevista per la comunicazione della decisione di approvazione della richiesta di rimborso.

A partire dall'undicesimo giorno successivo a tale scadenza sulle somme dovute si applicano gli interessi, nella stessa misura prevista per i rimborsi interni.

Gli interessi non sono dovuti, tuttavia, allorché non vengano fornite dal richiedente le informazioni aggiuntive o le ulteriori informazioni aggiuntive richieste dall'ufficio né qualora non siano pervenuti a quest'ultimo tutti i documenti da allegare alla richiesta di rimborso.

La norma reca, infine, alcune disposizioni da applicarsi nelle ipotesi di rimborsi effettuati indebitamente e di diniego del rimborso, rimandando, altresì, ad un successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate la definizione degli ulteriori aspetti procedurali.



Prot. RGS.0117040/2009

In particolare, nell'ipotesi di indebita richiesta di rimborso, le somme in questione dovranno essere restituite entro sessanta giorni dalla notifica di apposito provvedimento da parte dell'ufficio, fermo restando l'applicazione della sanzione pecuniaria dal 100 al 200 per cento della somma indebitamente rimborsata.

Qualora, poi, le somme indebitamente erogate e le relative sanzioni non vengano versate, ogni ulteriore rimborso nei confronti del soggetto interessato verrà sospeso sino a concorrenza della somma dovuta.

Infine, in caso di diniego, il richiedente può presentare ricorso avverso il provvedimento motivato emesso dall'ufficio secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario.

L'articolo 38-ter definisce le modalità per l'esecuzione dei rimborsi ai soggetti esercenti un'attività d'impresa, arte o professione domiciliati e residenti in Stati non appartenenti alla Comunità ai quali non si applicano le nuove procedure introdotte dalla menzionata direttiva 2008/9/CE; per gli stessi infatti si dovrà continuare a fare riferimento alla direttiva 86/560/CE del Consiglio, del 17 novembre 1986 (c.d. "tredicesima direttiva").

Detto articolo è stato quindi riformulato al solo fine di rendere coerenti le disposizioni che disciplinano questi rimborsi con quelle dell'articolo 38-bis2 che riguardano i rimborsi ai soggetti passivi comunitari; ciò al fine, soprattutto, di evitare trattamenti di favore per i soggetti stabiliti in paesi terzi che non sono consentiti dall'articolo 3, paragrafo 2, della citata tredicesima direttiva, la quale prevede espressamente che ai soggetti extracomunitari *"il rimborso non può essere concesso a condizioni più favorevoli di quelle applicate ai soggetti passivi della Comunità"*.

In base al nuovo articolo 38-ter hanno diritto ad accedere a tale tipologia di rimborso tutti i soggetti esercenti un'attività d'impresa, arte o professione, domiciliati e residenti in Stati non appartenenti alla Comunità, che non dispongono di una stabile organizzazione in Italia e che non hanno effettuato nel nostro Paese operazioni rilevanti agli effetti dell'IVA, salvo quelle soggette al meccanismo del *reverse charge* per le quali il debitore dell'imposta è il cessionario o committente ovvero quelle non imponibili di trasporto o accessorie ai trasporti.

Anche per questa tipologia di rimborsi sono previsti i limiti minimi di cinquanta euro per le richieste di rimborso relative a periodi annuali e di quattrocento euro per le richieste concernenti periodi infrannuali.

In ogni caso, l'articolo 38-ter si applica a condizione di reciprocità, vale a dire nei confronti degli operatori economici stabiliti nei Paesi che riconoscono ai soggetti passivi stabiliti in Italia un analogo diritto al rimborso dell'imposta applicata localmente.



Prot: RGS 0117040/2009

Similmente a quanto previsto per il rimborso dell'IVA ai soggetti passivi comunitari, l'esecuzione del rimborso ai soggetti extracomunitari avviene entro sei mesi dalla ricezione della richiesta di rimborso ovvero, nel caso in cui l'ufficio richieda informazioni aggiuntive, entro otto mesi dalla stessa.

A partire dal giorno successivo a quello relativo a tali scadenze sulle somme dovute si applicano gli interessi, nella stessa misura prevista per i rimborsi interni; gli interessi non sono dovuti, tuttavia, allorché il richiedente il rimborso non fornisca, anche attraverso mezzi elettronici, le informazioni aggiuntive richieste dall'ufficio né qualora non siano pervenuti a quest'ultimo tutti i documenti da allegare alla richiesta di rimborso.

La norma reca, infine, alcune disposizioni da applicarsi nelle ipotesi di rimborsi effettuati indebitamente e di diniego del rimborso, che potrà essere ora essere notificato anche attraverso mezzi elettronici, rimandando, altresì, ad un successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate la definizione degli ulteriori aspetti procedurali.

### 3. Disposizioni di recepimento della direttiva 2008/117/CE.

Il provvedimento in esame recepisce, inoltre, le nuove disposizioni comunitarie introdotte con la direttiva 2008/117/CE, in materia di contrasto alle frodi connesse alle operazioni intracomunitarie.

Il terzo comma dell'articolo 6 del d.P.R. n. 633 del 1972 è stato sostituito in attuazione della disposizione comunitaria di cui all'articolo 64, paragrafo 2, della direttiva 2006/112/CE, così come modificato dall'articolo 1, numero 1, della direttiva 2008/117/CE; con detta modifica è stato stabilito che alla scadenza di ciascun anno solare vanno assoggettate ad IVA le prestazioni di servizi effettuate, in ambito intracomunitario, in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un anno e che non comportano versamenti di acconti o pagamenti anche parziali nel medesimo periodo.

In particolare, sul piano soggettivo, trattasi di servizi resi da prestatore stabilito in un altro Stato membro della Comunità nei confronti di un committente soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato.

In questo contesto è stato opportunamente modificato l'articolo 13, comma 2, lettera c), del d.P.R. n. 633 del 1972, nel senso di prevedere l'applicazione dell'imposta su una base imponibile costituita dall'ammontare complessivo delle spese sostenute nell'anno dal soggetto prestatore nella realizzazione del servizio.



Prot. RGS 0117040/2009.

Inoltre, con la novella del comma 6 dell'articolo 50 del citato d.l. n. 331 del 1993 è stato ampliato, con decorrenza 1° gennaio 2010, l'obbligo di presentare gli elenchi riepilogativi anche in relazione alle prestazioni di servizi rese e ricevute con controparti stabilite nella Comunità.

Infine, allo stesso articolo 50, sono stati aggiunti i nuovi commi 6-bis e 6-ter, i quali prevedono che sia emanato un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze che fissi le modalità ed i termini per la presentazione degli elenchi nonché un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle dogane, adottato di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle entrate e d'intesa con l'Istituto Nazionale di Statistica, con il quale si approvano i nuovi modelli e le relative istruzioni applicative, le caratteristiche tecniche per la relativa trasmissione telematica, nonché le procedure ed i termini di invio dei dati allo stesso Istituto Nazionale di Statistica.

#### Abrogazione di norme

L'articolo 4 del provvedimento prevede l'abrogazione di alcune disposizioni che sono da ritenersi superate dalla nuova disciplina in materia di presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie.

#### Efficacia delle disposizioni.

L'articolo 5 del provvedimento disciplina i termini di efficacia delle disposizioni contenute nel presente decreto ed, in particolare, fissa i seguenti termini:

- decorrenza per le operazioni effettuate dal 1° gennaio 2010, per le disposizioni di cui all'articolo 1 (escluse quelle di cui al comma 1, lettere t e u), articolo 2 ed articolo 4;

- decorrenza per le richieste di rimborso presentate a partire dal 1° gennaio 2010, per le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 1, lettera t), relativamente ai rimborsi da erogare a soggetti passivi comunitari;

- decorrenza da fissare nel relativo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, per le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 1, lettera u), in materia di rimborsi a soggetti stabiliti fuori della Comunità;

- decorrenza 1° gennaio 2011, per le disposizioni di cui all'articolo 3, comma 1;

- decorrenza 1° gennaio 2013, per le disposizioni di cui all'articolo 3, comma 2.



Prot. RGS 0117040/2009

**Schema di decreto legislativo****Relazione tecnica**

La legislazione attuale stabilisce che *"Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio stesso o da soggetti ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, nonché quando sono rese da stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero; non si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati o residenti in Italia. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, agli effetti del presente articolo, si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva"* (Art 7 comma 3 del DPR 633/72). Pertanto il luogo di tassazione è quello in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, o, in mancanza di tale sede, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

Accanto a questa norma, sono previste varie deroghe che, al contrario della regola generale, fissano il luogo di tassazione in funzione della natura della prestazione.

Il presente decreto è predisposto al fine di assolvere all'obbligo di recepimento delle Direttive Comunitarie 2008/8/CE (che, con effetto dal 1° gennaio 2010 e, per talune disposizioni, dal 1° gennaio 2011 e dal 1° gennaio 2013, prevede nuovi criteri in materia di territorialità delle prestazioni di servizi); la direttiva 2008/9/CE (che, con effetto dal 1° gennaio 2010, stabilisce una nuova procedura per il rimborso dell'imposta ai soggetti passivi stabiliti in uno Stato membro diverso da quello di rimborso); la direttiva 2008/117/CE (che, con effetto dal 1° gennaio 2010, reca modifiche della direttiva 2006/112/CE in materia di lotta alle frodi fiscali connesse alle operazioni intracomunitarie).

Pertanto, al fine di assolvere tale obbligo di recepimento, con la nuova formulazione degli articolati normativi relativi alla trattazione fiscale della territorialità della prestazione di servizi, si dispone di applicare anche alle prestazioni di servizi il principio generale della tassazione nel luogo in cui è stabilito il prestatore del servizio stesso nel caso di erogazione a consumatore finali e del committente nel caso di servizi resi a soggetti passivi.

Il nuovo articolo 7 del D.P.R. n. 633 del 1972, oltre a riprodurre la definizione di territorio dello Stato e di territorio della Comunità, che è debitamente aggiornato per contemplare le isole anglo-normanne, introduce alcune definizioni che tornano utili ai fini dell'applicazione delle normative IVA. In particolare, fissa una definizione di *"soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato"* che fa riferimento ai soggetti passivi domiciliati nel territorio dello Stato o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero; sono, altresì, considerati soggetti passivi stabiliti





Prot. RGS 0117040/2009

nel territorio dello Stato le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti domiciliati e residenti all'estero, limitatamente alle operazioni da queste rese o ricevute.

L'articolo 7-bis disciplina il presupposto territoriale delle cessioni di beni, lasciando invariate le disposizioni già contenute nel secondo comma del preesistente articolo 7. L'articolo 7-ter disciplina il presupposto territoriale delle prestazioni di servizi, con riguardo ai nuovi criteri previsti dalle disposizioni comunitarie. L'articolo 7-quater, in particolare, stabilisce che le prestazioni di servizi relative a beni immobili sono tassate in Italia se l'immobile si trova nel territorio dello Stato; è espressamente previsto, inoltre, che le prestazioni di alloggio nel settore alberghiero rientrano in questa categoria di prestazioni di servizi. Inoltre, sono disciplinate anche le prestazioni di servizi a breve termine di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, di mezzi di trasporto in relazione ai quali è stato combinato il criterio del luogo della messa a disposizione con il criterio dell'utilizzo. L'articolo 7-quinquies prevede disposizioni sulla territorialità delle prestazioni di servizi relative ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili. Tali prestazioni, che comprendono anche le prestazioni degli organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni per l'accesso alle medesime e quelle accessorie alle precedenti, si considerano rilevanti ai fini IVA in Italia se l'attività è svolta nel territorio dello Stato. L'articolo 7-sexies stabilisce specifici criteri di territorialità in relazione ad alcune tipologie di prestazioni di servizi che sono rese a committenti non soggetti passivi; bisogna tener presente, infatti, che questi criteri che si andranno a illustrare si applicheranno esclusivamente alle prestazioni di servizi rese nei confronti di privati, mentre le analoghe prestazioni rese nei confronti di soggetti passivi rileveranno territorialmente sulla base della regola generale del luogo di stabilimento del committente del servizio.

Per le seguenti tipologie di servizi, qualora resi a committenti non soggetti passivi, l'articolo 7-sexies ripropone la disciplina già vigente per i servizi di lavorazione, nonché le perizie, relativi a beni mobili ed i servizi accessori ai trasporti rilevano ai fini dell'IVA se sono eseguiti nel territorio dello Stato; i servizi resi tramite mezzi elettronici da soggetti stabiliti fuori della Comunità rilevano se sono resi a committenti privati domiciliati o residenti nel territorio dello Stato.

Inoltre, per quanto concerne i servizi non a breve termine di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, di mezzi di trasporto, nonché per le prestazioni di telecomunicazione e teleradiodiffusione, resi a committenti non soggetti passivi, è stato mantenuto il criterio dell'utilizzo.

Alla luce di quanto sopra esposto, le disposizioni contenute nel presente decreto intendono modificare esclusivamente le disposizioni relative alle prestazioni rese ai soggetti passivi (cioè, prestazioni B2B). Per quanto concerne le prestazioni rese a persone che non sono soggetti passivi (cioè, prestazioni B2C) si è riproposta una sostanziale riscrittura della normativa attualmente vigente.



Prot: RGS 0117040/2009

La norma proposta prevede, pertanto, che il principio generale della territorialità della tassazione per tutti i servizi resi a soggetti passivi corrisponda non più al luogo di consumo, ma al luogo dove il committente ha stabilito il proprio domicilio.

Applicando tale principio generale ai soggetti passivi, si obbligherà l'acquirente italiano a scrivere sul proprio registro degli acquisti l'imponibile e l'imposta del servizio, e contestualmente, integrando la fattura emessa dal cedente, riportare sul proprio registro delle cessioni i medesimi importi, tramite il meccanismo del cosiddetto "reverse charge".

Per effetto della modifica, si avrà pertanto una nuova gestione della fatturazione delle prestazioni di servizio, ma, al di là di un possibile effetto di cassa correlato alla gestione dei rimborsi, tale innovazione si ritiene non produca effetti in termini di gettito erariale, in quanto i soggetti coinvolti nella modifica in oggetto, sono sostanzialmente soggetti intermedi e per i quali, quindi vale il concetto di neutralità dell'imposta.

Diversamente da quanto avviene per le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi, nel caso di servizi prestati a consumatori finali è ancora più importante determinare il luogo di consumo, poiché l'IVA non è detraibile e pertanto costituisce una parte delle entrate dello Stato membro.

Per quanto concerne le prestazioni effettuate nei confronti di soggetti non titolari di partita IVA, la nuova disciplina tende a ricreare la struttura normativa vigente; in particolare si evidenzia che il nuovo articolo 7-quinquies modifica lievemente l'ambito applicativo della norma stessa; l'articolo 7-sexies prevede alcune eccezioni alla regola generale di cui all'articolo 7-ter, riproponendo sostanzialmente quelle già vigenti. Esistono alcune differenze, tuttavia, fra la normativa vigente e il nuovo disposto contenuto nell'articolo 7-septies, laddove si dispone che non si considerano effettuate nel territorio dello Stato alcune prestazioni di servizi rese a privati stabiliti fuori dalla Comunità europea. Per alcuni di questi servizi non vi sono modifiche rispetto alla legislazione vigente; negli altri casi in cui si verifica una variazione della territorialità, si sottolinea che essi rilevano per un ambito molto ristretto. Inoltre, si stima che gli effetti complessivi della modifica sostanzialmente possano compensarsi, generando, pertanto, effetti sul gettito erariale sostanzialmente nulli.

In merito all'articolo 1, comma 1, lettere t), u) e v), le disposizioni modificano il metodo di richiesta e di gestione dei rimborsi IVA nei confronti dei soggetti passivi stabiliti in uno Stato membro diverso da quello tenuto all'erogazione del rimborso, secondo quanto previsto dalla direttiva 2008/9/CE.



Prot. RGS 0117040/2009

In particolare, le principali novità introdotte sono:

1. la richiesta di rimborso è elettronica e non più cartacea;
2. essa è presentata all'autorità competente dello Stato in cui si ha la sede, la residenza o il domicilio;
3. l'autorità competente dello Stato in cui si ha la sede, la residenza o il domicilio inoltrerà l'istanza alla corrispondente autorità dello Stato competente all'erogazione del rimborso, previa verifica della sussistenza di determinati requisiti sia relativamente al soggetto richiedente che alla richiesta;
4. lo scambio di informazioni tra Stati membri, Stato e contribuente dovrà avvenire preferibilmente tramite mezzi elettronici;
5. in assenza di richiesta di informazioni la decisione di accoglimento o di rigetto del rimborso andrà presa entro i 4 mesi dalla ricezione dell'istanza;
6. l'accredito delle somme dovrà avvenire entro i 10 giorni lavorativi successivi alla data di notifica della decisione di merito sul rimborso.

Attualmente vengono erogati circa 40.000 rimborsi per un importo di circa 250 milioni di euro ogni anno; la procedura delineata consente una significativa riduzione dei tempi di liquidazione dei rimborsi IVA, stimabile in circa quattro mesi dalla richiesta contro gli attuali sei mesi, senza comportare comunque oneri aggiuntivi a carico del bilancio dello Stato. Infatti, gli effetti della norma non incidono sul volume complessivo dei rimborsi richiesti, ma sono di natura puramente finanziaria e si risolvono nell'ambito dello stesso esercizio.

17 NOV 2009

Autore del documento  
Firma

1602E IV  
17.11.09

MINISTERO CENTRALE DELLO STATO



Prot: RGS 0117040/2009

## ANALISI TECNICO-NORMATIVA RELAZIONE

**Amministrazione proponente:** Ministero dell'economia e delle finanze.

**Titolo:** Recepimento delle direttive 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, 2008/9/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, e 2008/117/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008.

### ASPETTI TECNICO-NORMATIVI DI DIRITTO INTERNO

**1) Obiettivi e necessità dell'intervento normativo. Coerenza con il programma di Governo.**

Il presente schema di decreto legislativo si è reso necessario al fine di recepire le disposizioni contenute nelle direttive comunitarie in rubrica ed è coerente con il programma di Governo.

**2) Analisi del quadro normativo nazionale**

E' stata effettuata un'attenta analisi del quadro normativo nazionale di riferimento per l'individuazione delle disposizioni sulle quali era necessario operare un intervento.

**3) Incidenza delle norme proposte sulle leggi ed i regolamenti vigenti.**

L'intervento normativo incide sulle norme che disciplinano: il principio di territorialità delle prestazioni di servizi; i rimborsi IVA richiesti da soggetti d'imposta stabiliti in uno Stato comunitario diverso da quello di rimborso; la presentazione degli elenchi riepilogativi delle prestazioni di servizi rese/ricévute a/da committenti soggetti passivi d'imposta stabiliti in altri Stati comunitari.

**4) Analisi della compatibilità con i principi costituzionali**

Il presente provvedimento non è suscettibile di censure di legittimità costituzionale.

**5) Compatibilità dell'intervento con le competenze e le funzioni delle regioni ordinarie ed a statuto speciale nonché degli enti locali.**

L'intervento normativo è compatibile con le competenze e le funzioni delle regioni ordinarie ed a statuto speciale nonché degli enti locali.

**6) Compatibilità con i principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza sanciti dall'articolo 118, primo comma, della Costituzione.**

Il provvedimento è compatibile con i principi di sussidiarietà, differenziazione ed adeguatezza sanciti dall'articolo 118, primo comma, della Costituzione.

**7) Verifica dell'assenza di rilegificazioni e della piena utilizzazione della possibilità di delegificazione e degli strumenti di semplificazione normativa.**



Prot: RGS 0117040/2009

Nel corso della predisposizione del provvedimento è stata verificata l'assenza di rilegificazioni e della piena utilizzazione della possibilità di delegificazione e degli strumenti di semplificazione normativa.

**8) Verifica dell'esistenza di progetti di legge vertenti su materia analoga all'esame del Parlamento e relativo stato dell'iter.**

Non esistono progetti di legge vertenti su materia analoga all'esame del Parlamento.

**9) Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi di costituzionalità sul medesimo o analogo oggetto.**

Non risultano pendenti giudizi di costituzionalità sul medesimo o analogo oggetto.

#### **CONTESTO NORMATIVO COMUNITARIO E INTERNAZIONALE**

**10) Compatibilità dell'intervento con l'ordinamento comunitario**

Il provvedimento risulta compatibile con l'ordinamento comunitario.

**11) Verifica dell'esistenza di procedure di infrazione da parte della Commissione europea sul medesimo o analogo argomento.**

Non esistono procedure di infrazione da parte della Commissione europea sul medesimo o analogo argomento.

**12) Compatibilità dell'intervento con gli obblighi internazionali.**

L'intervento normativo è compatibile con gli obblighi internazionali.

**13) Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi innanzi alla Corte di Giustizia delle Comunità europee sul medesimo o analogo oggetto.**

Non risultano pendenti giudizi innanzi alla Corte di Giustizia delle Comunità europee sul medesimo o analogo oggetto.

**14) Indicazioni delle linee prevalenti della giurisprudenza ovvero della pendenza di giudizi innanzi alla Corte Europea dei Diritti dell'uomo.**

Non risultano pendenti giudizi innanzi alla Corte Europea dei Diritti dell'uomo sul medesimo o analogo oggetto.

**15) Eventuali indicazioni sulle linee prevalenti della regolamentazione sul medesimo oggetto da parte di altri Stati membri dell'Unione europea.**

In linea generale, gli altri Stati membri dell'Unione europea recepiscono le direttive in rubrica in maniera analoga a quella proposta.



Prot: RGS 0117040/2009

## **ELEMENTI DI QUALITÀ SISTEMATICA E REDAZIONALE DEL TESTO.**

**1) Individuazione delle nuove definizioni normative introdotte dal testo, della loro necessità, della coerenza con quelle già in uso.**

L'intervento introduce nuove definizioni normative allo scopo di migliorare e rendere più trasparente il tenore dispositivo della disciplina. Le definizioni adoperate sono coerenti con quelle già in uso.

**2) Verifica della correttezza dei riferimenti normativi contenuti nel progetto, con particolare riguardo alle successive modificazioni ed integrazioni subite dai medesimi.**

I riferimenti normativi contenuti nell'intervento sono corretti.

**3) Ricorso alla tecnica della novella legislativa per introdurre modificazioni ed integrazioni a disposizioni vigenti.**

Nel predisporre l'intervento si è fatto ricorso alla tecnica della novella legislativa.

**4) Individuazione di effetti abrogativi impliciti di disposizioni dell'atto normativo e loro traduzione in norme abrogative espresse nel testo normativo.**

L'intervento contiene disposizioni abrogative esplicite riguardanti l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi.

**5) Individuazione di disposizioni dell'atto normativo aventi effetto retroattivo o di reviviscenza di norme precedentemente abrogate o di interpretazione autentica o derogatorie rispetto alla normativa vigente.**

Il provvedimento normativo non contiene disposizioni con effetto retroattivo, ovvero di reviviscenza o di interpretazione autentica o derogatorie.

**6) Verifica della presenza di deleghe aperte sul medesimo oggetto, anche a carattere integrativo o correttivo.**

Non risultano deleghe aperte sull'oggetto dell'intervento.

**7) Indicazione degli eventuali atti successivi attuativi; verifica della congruenza dei termini previsti per la loro adozione.**

E' prevista l'emanazione di atti attuativi da parte del Direttore dell'Agenzia delle entrate che stabiliscano le modalità di esecuzione dei rimborsi dell'IVA assolta dai soggetti non residenti, nonché relativamente all'imposta assolta in altri Stati membri dai soggetti stabiliti in Italia. Inoltre è prevista, in relazione alle modalità di presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie, l'emanazione di un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze nonché l'approvazione dei relativi modelli e istruzioni da parte del Direttore dell'Agenzia delle dogane di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle entrate e d'intesa con l'ISTAT.



Prot: RGS 0117040/2009

8) **Verifica della piena utilizzazione e dell'aggiornamento di dati e di riferimenti statistici attinenti alla materia oggetto del provvedimento.**

Non si è reso necessario utilizzare dati statistici sulla materia del provvedimento.



Prot: RGS 0117040/2009

## Modello relazione AIR

**TITOLO:** Recepimento delle direttive 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, 2008/9/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, e 2008/117/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008.

**Referente:** MEF-Dipartimento delle finanze: Dott. Mario Scafati e Dott. Renato D'Agostino

## ANALISI DI IMPATTO DELLA REGOLAMENTAZIONE (A.I.R.)

### SEZIONE 1 - IL CONTESTO E GLI OBIETTIVI

#### A) Sintetica descrizione del quadro normativo vigente.

L'intervento adempie all'obbligo di recepimento della direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, della direttiva 2008/9/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008 e della direttiva 2008/117/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008.

Dette direttive, che devono essere recepite, da parte degli Stati membri, entro il 31 dicembre 2009, stabiliscono una nuova disciplina in materia di:

- direttiva 2008/8/CE: territorialità delle prestazioni di servizi;
- direttiva 2008/9/CE: rimborsi dell'IVA ai soggetti stabiliti in uno Stato membro diverso da quello di rimborso;
- direttiva 2008/117/CE: presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie.

Si osserva che le regole di territorialità attualmente vigenti sono contenute nell'articolo 7 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, che attualmente stabilisce, per le prestazioni di servizi, una regola generale basata sul criterio del luogo di stabilimento del prestatore e regole alternative, per determinate tipologie di servizi, basate, ad esempio, sul luogo di esecuzione del servizio ovvero sul luogo di stabilimento del committente.

A volte dette regole si vanno a combinare con la regola del luogo dove il servizio è effettivamente utilizzato, al fine di escludere (o di includere, a seconda dei casi) i servizi dal campo di applicazione dell'IVA.

Per quanto concerne l'attuale disciplina sui rimborsi dell'IVA ai soggetti passivi comunitari, essa è contenuta nell'articolo 38-ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 e prevede una procedura definita autonomamente ai sensi della direttiva 79/1072/CEE del





Prot. RGS 0117040/2009

Consiglio, del 6 dicembre 1979 (c.d. "ottava direttiva IVA"); si rammenta che quest'ultima direttiva è stata sostituita dalla direttiva 2008/9/CE in fase di recepimento.

Relativamente ai rimborsi dell'IVA assolta in altri Stati membri dai soggetti passivi stabiliti in Italia, si deve far riferimento alla normativa stabilita autonomamente da ciascuno Stato membro interessato.

Riguardo, infine, alla disciplina sugli obblighi di presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie, essa si riavviene nell'articolo 50, comma 6, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e nelle relative disposizioni di attuazione di cui al decreto del Direttore generale del Dipartimento delle dogane del 27 ottobre 2000.

In base a tale disciplina, l'obbligo di presentazione concerne solo le cessioni intracomunitarie e gli acquisti intracomunitari di beni secondo periodicità mensili, trimestrali o annuali, a seconda del volume di scambi intracomunitari del contribuente.

**B) Illustrazione delle carenze e delle criticità constatate nella vigente situazione normativa, corredata dalla citazione delle relative fonti di informazione.**

L'intervento prende le mosse dalla considerazione dei seguenti fattori di criticità che hanno spinto alla modifica della disciplina comunitaria:

- per quanto concerne la direttiva 2008/8/CE, le difficoltà conseguenti all'assolvimento dell'IVA in uno Stato membro diverso da quello di stabilimento del committente;
- per quanto concerne la direttiva 2008/9/CE, le difficoltà incontrate dagli operatori nell'effettuazione di richieste di rimborso a causa delle discipline differenti per ognuno dei 27 Stati membri di rimborso;
- per quanto concerne la direttiva 2008/117/CE, la necessità di adeguare la normativa sugli elenchi riepilogativi alle nuove disposizioni della direttiva 2008/8/CE in materia di territorialità delle prestazioni di servizi, al fine di contrastare i fenomeni di frodi IVA in ambito intracomunitario.

**C) Rappresentazione del problema da risolvere e delle esigenze sociali ed economiche considerate, anche con riferimento al contesto internazionale ed europeo.**

Con l'adeguamento dell'ordinamento nazionale a quello comunitario si affrontano le questioni che hanno dato luogo all'emanazione delle direttive in oggetto, ed in particolare:



Prot: RGS 0117040/2009

- per quanto concerne la direttiva 2008/8/CE, le problematiche legate all'assolvimento dell'IVA da parte di soggetti passivi stabiliti in uno Stato membro diverso da quello di imposizione;
- per quanto concerne la direttiva 2008/9/CE, la scarsa uniformità delle discipline fissate dagli Stati membri in merito alle procedure di rimborso dell'IVA assolta dai soggetti passivi in uno Stato membro diverso da quello di stabilimento;
- per quanto concerne la direttiva 2008/117/CE, l'intensificarsi del fenomeno delle frodi IVA realizzate in ambito intracomunitario.

**D) Descrizione degli obiettivi (di breve, medio o lungo periodo) da realizzare mediante l'intervento normativo e gli indicatori che consentiranno successivamente di verificarne il grado di raggiungimento.**

Con l'adeguamento dell'ordinamento nazionale a quello comunitario si intendono perseguire gli obiettivi che hanno dato luogo all'emanazione delle direttive in oggetto, ed in particolare:

- per quanto concerne la direttiva 2008/8/CE, avvicinare il più possibile il luogo dell'imposizione dell'IVA al luogo di consumo dei servizi, che si individua, per le operazioni rese nei confronti di soggetti passivi, nel luogo di stabilimento del committente e, per le operazioni rese nei confronti di privati, nel luogo di stabilimento del prestatore;
- per quanto concerne la direttiva 2008/9/CE, accelerare le procedure di rimborso dell'IVA assolta dai soggetti passivi in uno Stato membro diverso da quello di stabilimento;
- per quanto concerne la direttiva 2008/117/CE, con una modifica della disciplina sugli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie, rendere più efficace la lotta alle frodi IVA realizzate in ambito intracomunitario.

**E) Indicazione delle categorie dei soggetti, pubblici e privati, destinatari dei principali effetti dell'intervento legislativo.**

I destinatari dell'intervento sono i soggetti passivi dell'IVA, nonché, in una certa misura, anche i privati; sono, altresì, interessati dall'intervento, per la parte di competenza di ognuno, l'Agenzia delle entrate, l'Agenzia delle dogane e l'ISTAT.

**SEZIONE 2 - PROCEDURE DI CONSULTAZIONE**

Non è stata effettuata una consultazione degli operatori di settore e delle associazioni di categoria in ragione degli stretti vincoli comunitari imposti dalle disposizioni da recepire.



Prot. RGS 0117040/2009

### **SEZIONE 3 - LA VALUTAZIONE DELL'OPZIONE DI NON INTERVENTO ("OPZIONE ZERO")**

Non è stata valutata l'opzione zero in quanto l'intervento normativo è funzionale al recepimento delle direttive comunitarie in oggetto la cui mancata attuazione comporterebbe l'avvio di una procedura di infrazione in sede comunitaria.

### **SEZIONE 4 - VALUTAZIONE DELLE OPZIONI ALTERNATIVE**

Non è stata valutata alcuna opzione alternativa in quanto l'intervento normativo è funzionale ad un corretto recepimento delle direttive comunitarie in oggetto.

### **SEZIONE 5 - GIUSTIFICAZIONE DELL'OPZIONE REGOLATORIA PROPOSTA**

#### **A) Metodo di analisi applicato per la misurazione degli effetti.**

Le novità apportate sono state analizzate con il metodo dell'analisi costi-benefici. Queste si ripercuotono positivamente sulle parti interessate, in quanto in generale i benefici appaiono superiori ai costi.

In particolare, sotto il profilo della territorialità delle prestazioni di servizi, il contribuente stabilito in Italia, pur essendo obbligato per i servizi ricevuti da un prestatore comunitario ad adempiere all'obbligo aggiuntivo di emettere autofattura, potrà proprio in ragione di tale nuovo sistema fruire del beneficio di non versare materialmente l'imposta al suo fornitore e, con il ricorso al meccanismo del reverse-charge, registrare contestualmente un debito ed un credito IVA, evitando esposizioni finanziarie.

Un limitato aggravio di costi potrà determinarsi per le piccole e medie imprese, che non potranno più presentare gli elenchi riepilogativi su base annuale e per le sole operazioni aventi ad oggetti beni, ma dovranno adempiere agli obblighi secondo una cadenza trimestrale o mensile ed anche per le transazioni relative alle prestazioni di servizi. Tale adempimento è stato però notevolmente semplificato con le presentazioni per via telematica di detti elenchi riepilogativi.

Inoltre, concreti benefici potranno derivare dall'applicazione delle nuove disposizioni in materia di rimborsi, atteso che l'automatizzazione delle procedure determinerà uno snellimento dell'iter con conseguente velocizzazione dell'erogazione dei rimborsi, sia di quelli spettanti ai contribuenti stabiliti in Italia e richiesti agli altri Stati membri, sia di quelli richiesti all'Amministrazione italiana dai soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri.



Prot: RGS 0117040/2009

**B) Svantaggi e vantaggi dell'opzione prescelta.**

Per l'Amministrazione finanziaria sono previsti costi limitati legati all'istituzione di un portale elettronico mediante il quale realizzare le procedure per l'erogazione dei rimborsi ai soggetti stabiliti in altri Stati comunitari; lo stesso portale prevederà una procedura per richiedere il rimborso agli altri Stati membri dell'IVA che è stata ivi assolta dai contribuenti stabiliti in Italia.

Per quanto riguarda la territorialità delle prestazioni di servizi, l'impatto è minimo, in quanto le modifiche apportate non comporteranno variazioni sulle condizioni organizzative ed operative dell'Amministrazione finanziaria centrale e periferica, con particolare riguardo all'attività di accertamento.

L'intervento operato, infine, in materia di presentazione degli elenchi riepilogativi delle prestazioni di servizi, consente all'Amministrazione di monitorare gli scambi nel settore, con la possibilità di predisporre controlli più incisivi e azioni che possano più efficacemente contrastare i fenomeni evasivi.

**C) Indicazione degli obblighi informativi a carico dei destinatari diretti ed indiretti.**

Per i soggetti passivi stabiliti in Italia è prevista la presentazione periodica, su base mensile o trimestrale, a seconda del loro volume di scambi intracomunitari, degli elenchi riepilogativi delle cessioni intracomunitarie e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi rese e ricevute in ambito intracomunitario.

**D) Eventuale comparazione con altre opzioni esaminate.**

Trattandosi di un recepimento obbligatorio di direttive comunitarie, non sono state considerate opzioni alternative.

**E) Condizioni e fattori incidenti sui prevedibili effetti dell'intervento regolatorio.**

L'efficacia dell'intervento è legata all'effettuazione di specifiche attività da parte dell'Agenzia delle entrate, la quale, avvalendosi del supporto della Sogei Spa, istituirà entro il 31 dicembre 2009 il portale elettronico necessario per l'esecuzione dei rimborsi ai soggetti passivi stabiliti in uno Stato membro diverso da quello di rimborso.

Altre attività saranno espletate dall'Agenzia delle dogane, dall'Agenzia delle entrate e dall'ISTAT in relazione al trattamento delle informazioni provenienti dai contribuenti contenute negli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie.



Prot: RGS 0117040/2009.

## **SEZIONE 6 - INCIDENZA SUL CORRETTO FUNZIONAMENTO CONCORRENZIALE DEL MERCATO E SULLA COMPETITIVITÀ DEL PAESE**

L'articolato normativo non comporta distorsioni di concorrenza né a livello interno né a livello intracomunitario.

Al contrario, il medesimo, fissando il luogo dell'imposizione dell'IVA nel luogo di stabilimento del committente del servizio, elimina le problematiche legate all'assolvimento dell'imposta in uno Stato membro diverso da quello di stabilimento ed al necessario espletamento di una specifica procedura per il rimborso dell'imposta. In tal modo si promuove un'intensificazione delle prestazioni di servizi transfrontaliere.

## **SEZIONE 7 - MODALITÀ ATTUATIVE DELL'INTERVENTO REGOLATORIO**

### **A) Soggetti responsabili dell'attuazione dell'intervento regolatorio proposto.**

L'attuazione dell'intervento regolatorio è demandata, in relazione ai rimborsi ai soggetti non residenti, all'Agenzia delle entrate mentre, per quanto concerne la presentazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari, è previsto l'intervento dell'Agenzia delle dogane, dell'Agenzia delle entrate e dell'ISTAT.

### **B) Eventuali azioni per la pubblicità e per l'informazione dell'intervento.**

All'intervento normativo sarà data massima pubblicità attraverso i canali istituzionali, inclusi i siti internet del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze nonché delle Agenzie fiscali interessate.

### **C) Strumenti per il controllo ed il monitoraggio dell'intervento regolatorio.**

In relazione all'intervento normativo si esplicheranno le ordinarie procedure di controllo da parte dell'Agenzia delle entrate, dell'Agenzia delle dogane e dell'ISTAT.

### **D) Eventuali meccanismi per la revisione e l'adeguamento periodico della prevista regolamentazione e gli aspetti prioritari da sottoporre eventualmente a V.L.R.**

Trattandosi di recepimento di direttive comunitarie, la revisione della regolamentazione è legata alle modificazioni che sulla medesima saranno prodotte in sede comunitaria.

