

XVI legislatura

**Schema di decreto legislativo recante:
"Attuazione delle direttive 2008/8/CE che
modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto
riguarda il luogo delle prestazioni di servizi,
2008/9/CE che stabilisce norme dettagliate per
il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto,
previsto dalla direttiva 2006/112/CE, ai soggetti
passivi non stabiliti nello Stato membro di
rimborso, ma in un altro Stato membro, e
2008/117/CE recante modifica della direttiva
2006/112/CE relativa al sistema comune
d'imposta sul valore aggiunto per combattere
la frode fiscale connessa alle operazioni
intracomunitarie"**

(Atto del Governo n. 154)

Dicembre 2009
n. 24



servizio del bilancio
del Senato



Servizio del Bilancio

Direttore dott. Clemente Forte

tel. 3461

Segreteria

tel. 5790

Uffici

Documentazione degli effetti finanziari dei testi legislativi

dott.ssa Chiara Goretti

tel. 4487

Verifica della quantificazione degli oneri connessi a testi legislativi in materia di entrata

dott. Luca Rizzuto

tel. 3768

Verifica della quantificazione degli oneri connessi a testi legislativi in materia di spesa

dott. Renato Loiero

tel. 2424

Il presente dossier è destinato alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari.

Si declina ogni responsabilità per l'eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge.

Lo schema di decreto legislativo in esame è finalizzato al recepimento di tre direttive comunitarie relative alla normativa IVA, i cui effetti si esplicano a partire dal 1° gennaio 2010; esse riguardano:

nuovi criteri in materia di territorialità delle prestazioni di servizi;

nuove procedure per il rimborso dell'imposta ai soggetti passivi stabiliti in uno Stato membro diverso da quello di rimborso;

modifiche volte a rafforzare il contrasto alle frodi fiscali connesse alle operazioni intracomunitarie.

Si illustrano di seguito le principali disposizioni contenute nello schema stesso.

Con riferimento al punto 1), i servizi resi nei confronti di soggetti passivi verranno tassati nel luogo dove è stabilito il soggetto committente, mentre per quelli resi nei confronti di consumatori finali (non soggetti passivi, in quanto non svolgenti attività di impresa, arte o professione) le prestazioni continueranno ad essere tassate nel luogo di stabilimento del prestatore del servizio. Le modifiche introdotte riguardano anche l'ampiezza del concetto di soggetto passivo: infatti, sulla base del nuovo articolo *7-ter*¹, sia gli enti che svolgono anche attività non commerciali che gli enti i quali, pur non svolgendo attività commerciali, risultano comunque identificati agli effetti dell'IVA², sono considerati soggetti passivi in relazione all'acquisto di servizi, indipendentemente dal fatto che li utilizzino per svolgere

¹ Si tratta di un articolo aggiuntivo da inserire nel testo unico in materia di IVA, con rubrica "Territorialità - Prestazioni di servizi".

² In quanto abbiano effettuato acquisti intracomunitari di beni per un importo superiore a quello fissato dall'articolo 38, comma 5, lettera c), del decreto-legge n. 331 del 1993 e pari a 10.000 euro.

attività istituzionali ovvero commerciali; inoltre, si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad esse rese le persone fisiche, limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di attività d'impresa, di arti o professioni.

In particolare l'articolo 1 dello schema di decreto legislativo, contestualmente alla sostituzione dell'articolo 7 del testo unico in materia di IVA (D.P.R. n. 633 del 1972), riguardante la territorialità dell'imposta, inserisce una serie di articoli aggiuntivi. Di specifico rilievo risulta il nuovo articolo *7-septies* (Territorialità - Disposizioni relative a talune prestazioni di servizi rese a non soggetti passivi stabiliti fuori della Comunità), il quale oltre a delineare la disciplina dei servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, considera non effettuate nel territorio dello Stato alcune categorie di prestazioni, in deroga a quanto stabilito in linea generale.

Con riferimento al punto 2), le lettere t), u) e v) del l'articolo 1, comma 1, introducono per la richiesta di rimborso la modalità elettronica e disciplinano separatamente, attraverso specifici articoli aggiuntivi:

il rimborso dell'imposta assolta in altri Stati membri della Comunità;

l'esecuzione dei rimborsi a soggetti non residenti stabiliti in un altro Stato membro della Comunità (in particolare, la decisione in merito al rimborso dell'imposta dev'essere notificata al richiedente entro quattro mesi dalla ricezione della richiesta e il rimborso dev'essere effettuato entro i dieci giorni successivi);

l'esecuzione dei rimborsi a soggetti non residenti stabiliti in Stati non appartenenti alla Comunità.

Con riferimento al punto 3), relativo al contrasto delle frodi, l'articolo 1, comma 1, lettera a), sostituisce il terzo comma dell'articolo 6 del testo unico in materia di IVA, stabilendo che alla scadenza di ciascun anno solare vengono assoggettate ad IVA le prestazioni di servizi effettuate, in ambito comunitario, in modo continuativo nell'arco di un periodo di tempo superiore ad un anno; inoltre, attraverso una novella dell'articolo 50, comma 6, del decreto-legge n. 331 del 1993, l'obbligo di presentare gli elenchi riepilogativi è stato esteso alle prestazioni di servizi rese e ricevute in relazione a soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro della Comunità.

La RT specifica che, rispetto alla legislazione vigente - in base alla quale, salvo alcune deroghe, 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 - le disposizioni contenute nel decreto sono volte a modificare esclusivamente le disposizioni relative alle prestazioni rese ai soggetti passivi, prevedendo che il principio generale della territorialità della tassazione corrisponda non più al luogo di consumo, bensì al luogo dove il committente ha stabilito il proprio domicilio.

La RT specifica che ciò obbligherà l'acquirente italiano a riportare sul proprio registro degli acquisti l'imponibile e l'imposta del servizio, e contestualmente, integrando la fattura emessa dal cedente,

riportare i medesimi importi sul proprio registro delle cessioni, attuando il cosiddetto "*reverse charge*". In conseguenza della modifica, avrà luogo una nuova gestione della fatturazione delle prestazioni di servizio, che non viene considerata suscettibile di produrre effetti in termini di gettito erariale, in considerazione del fatto che essa coinvolge in linea di massima soggetti intermedi, in relazione ai quali sussiste la neutralità dell'imposta.

Con riferimento alle prestazioni di servizi rese a consumatori finali - in relazione alle quali si generano entrate a favore dello Stato di riferimento, essendo l'IVA non detraibile - la RT afferma che la nuova disciplina tende nel complesso a riordinare la struttura normativa vigente e che, in relazione alle differenze esistenti tra la normativa vigente e quella contenuta nel nuovo articolo *7-septies*, si stima che gli effetti complessivi possano compensarsi, con un risultato sostanzialmente nullo in termini di effetti sul gettito erariale.

La RT richiama poi le modifiche di cui alle lettere t), u) e v) dell'articolo 1, riguardanti 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, sulla base di quanto previsto dalla direttiva 2008/9/CE; essa calcola poi che attualmente vengano erogati circa 40.000 rimborsi per un importo di circa 250 mln annui e che la procedura introdotta dal decreto in esame incida sui tempi di riduzione dei rimborsi stessi, che passerebbero mediamente dai sei mesi attuali a quattro mesi. Tale andamento non è ritenuto suscettibile di determinare effetti negativi a carico del bilancio dello Stato, in quanto attiene esclusivamente ad aspetti di

natura finanziaria, che si ritiene si esauriscano nell'ambito dello stesso esercizio.

Al riguardo, nel sottolineare la complessità della disciplina e la difficoltà oggettiva di quantificare nello specifico gli effetti finanziari recati dalle nuove disposizioni in materia di rilevanza territoriale a fini della imposizione IVA delle prestazioni di servizi, che coinvolgono essenzialmente i soggetti passivi di imposta, si sottolineano comunque alcuni spunti di riflessione.

In via generale la complessa modifica predisposta - pur condividendo in linea di principio l'affermazione contenuta in RT per la quale le variazioni di gettito erariale dovrebbero risultare sostanzialmente neutre in quanto i soggetti interessati sono "intermedi" nel procedimento di calcolo dell'IVA - necessiterebbe, per una sua compiuta verifica, di ulteriori elementi informativi, utilizzando eventualmente dati fiscali di consuntivo ed effettuando, tramite modelli di microsimulazione, ipotesi di variazioni finanziarie per i soggetti passivi, almeno con riferimento ai servizi più rilevanti³.

Occorre poi analizzare le conseguenze recate dall'ampliamento della definizione di soggetto passivo, così come contenuto nel provvedimento in esame; nello specifico infatti vengono ricondotte al concetto di soggetto passivo a fini IVA sia la persona fisica che è anche un operatore economico, sia la persona giuridica che, pur non essendo soggetto passivo, è comunque identificata a fini IVA.

³ Quali, ad esempio, i servizi di intermediazione, di trasporto intra ed extra comunitario, di prestazione di consulenze, di telecomunicazione e radiodiffusione.

In particolare si considera sempre soggetto passivo la persona fisica che sia anche operatore economico, con la conseguenza che per il fornitore estero non avrà rilevanza fiscale il reale utilizzo della prestazione ottenuta dal soggetto e non avrà quindi alcuna responsabilità sull'eventuale utilizzo del servizio nella sfera personale del cliente invece di quella professionale.

Infatti il fornitore estero dovrà accertarsi esclusivamente del fatto che il proprio cliente abbia la qualità di soggetto passivo nel proprio Stato membro (ad esempio avendo attribuito un numero di partita IVA).

Va da sé che il soggetto persona fisica dovrebbe utilizzare la propria posizione IVA solamente per quelle operazioni che siano inerenti lo svolgimento della propria attività economica; ma alla luce della direttiva in esame la persona fisica operatore economico viene sempre e comunque considerata soggetto passivo, non rilevando in alcun modo la possibilità che possa effettuare acquisti per attività personali o promiscue rispetto all'attività economica svolta.

Allo stesso modo si ha che per le persone giuridiche, che non svolgono attività commerciale, l'utilizzo della partita IVA dovrebbe limitarsi all'acquisto di beni e servizi che riguardano l'attività commerciale; anche in tal caso, tuttavia, la direttiva considera a tutti gli effetti soggetti passivi gli enti non commerciali che abbiano una partita IVA, a prescindere dalla destinazione del servizio fruito⁴.

⁴ Si veda in particolare la sentenza del 6 novembre 2008, in causa C-291/07, della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, nella quale si legge: "il destinatario di una prestazione di servizi di consulenza fornita da un soggetto stabilito in un altro stato membro, il quale destinatario esercita allo stesso tempo attività economiche ed attività istituzionali, deve essere considerato avente la qualifica di soggetto passivo anche se detta prestazione viene utilizzata solo per il fabbisogno dell'attività istituzionale"

Per i suddetti soggetti, quindi, si avrà la conseguenza che la territorialità a fini IVA è stabilita nel Paese del destinatario del servizio ed è legata esclusivamente al fatto che questo sia titolare di partita IVA, non rilevando assolutamente la condizione che il committente utilizzi la prestazione nell'ambito della propria attività d'impresa.

Pertanto tali soggetti saranno obbligati all'utilizzo della pratica definita di "inversione contabile" (c.d. *reverse charge*), per la quale il fruitore della prestazione estera è obbligato all'emissione di autofattura.

La complessità del meccanismo del *reverse charge*, il quale ha lo scopo di evitare nei rapporti intracomunitari la detrazione dell'IVA applicata da fornitori esteri ed incassata quindi da Stati esteri, potrebbe generare il rischio che i clienti, essenzialmente persone fisiche, si qualificano operatori economici al solo fine di evitare l'addebito dell'IVA e per destinare, invece, il servizio acquistato ad esclusivo uso personale.

In tal caso l'effetto finale sarebbe quello di ottenere un servizio senza pagarne la relativa IVA, in quanto nell'inversione contabile dovrà essere il cliente stesso ad emettere autofattura e sarà quest'ultimo documento a dichiarare il servizio acquistato dal fornitore estero.

Infatti quest'ultimo dovrà emettere fattura senza indicazione di IVA, poiché in tali casi l'IVA sarà esigibile, per il principio di territorialità del luogo del committente, nello Stato dell'utilizzatore del servizio.

È evidente che situazioni di tale complessità, che celano anche la possibilità di azioni elusive da parte dei contribuenti, necessiteranno di controlli speciali ed articolati, anche a livello sovrazionale, che inducono, verosimilmente, ad ipotizzare la predisposizione, con conseguenti maggiori oneri, di uffici e strutture amministrative specifiche per la verifica di tali operazioni contabili che peraltro genereranno, per i contribuenti stessi, almeno nella fase iniziale, problematiche attuative con possibilità quindi di incremento di costi di gestione nonché di contenzioso tributario.

Per tali aspetti, che non risultano affrontati nella RT, si chiedono chiarimenti da parte del Governo.

Per quanto attiene invece le prestazioni effettuate nei confronti di soggetti non titolari di partita IVA, per i quali non vi sono sostanziali differenze, almeno nella fase iniziale di attuazione della direttiva, rispetto alla normativa vigente, occorre evidenziare che la RT afferma che per alcuni servizi, disciplinati nel nuovo articolo 7-*septies* e relativi ad operazioni che non si considerano effettuate nel territorio dello Stato in quanto rappresentate da prestazioni di servizi rese a privati stabiliti fuori dalla Comunità europea, si verifica una modifica della territorialità.

In tali casi, sostiene sempre la RT, essi rilevano per un ambito molto ristretto e quindi gli effetti complessivi della modifica possono compensarsi, generando, pertanto, effetti sul gettito erariale sostanzialmente nulli.

Sul punto si sottolinea che alla luce dei recenti andamenti degli scambi economici e commerciali a livello internazionale, sarebbe opportuno che il Governo non basasse la quantificazione

esclusivamente su dati di consuntivo, ma ipotizzasse una stima che tenga conto dei *trend* espansivi delle transazioni commerciali, al fine di verificare l'impatto finanziario delle modifiche introdotte dal decreto in esame.

Infine l'ultimo aspetto che si evidenzia concerne la mancata stima di oneri aggiuntivi a carico del bilancio dello Stato per quanto concerne la nuova procedura di richiesta di rimborsi.

La RT afferma che gli effetti della norma non incidono sul volume complessivo dei rimborsi richiesti, ma sono di natura finanziaria e si risolvono nell'ambito dello stesso esercizio.

Nel merito, a parte l'aspetto del maggior carico di lavoro che gli uffici verrebbero ad avere, che potrebbe tradursi in maggiori oneri di natura amministrativa e che tuttavia potrebbero essere compensati per effetto dell'utilizzo della procedura elettronica prevista dal decreto, occorre sottolineare che non sembra potersi condividere l'affermazione di neutralità finanziaria, almeno per quanto riguarda il primo anno di applicazione della nuova modalità di liquidazione dei rimborsi.

Infatti, se le modalità di rimborso saranno più celeri e prevederanno il rimborso in soli quattro mesi dalla richiesta contro gli attuali sei mesi, dovrebbe verificarsi un maggior flusso di rimborsi rispetto alle attuali liquidazioni, concernenti almeno i due mesi riferibili all'abbreviazione delle procedure.

Pertanto, in termini di maggiori esborsi per rimborsi richiesti dai contribuenti dovrebbe aversi un onere pari a circa 41 trmln di euro, rappresentante i 2/12 dell'importo di rimborsi erogati e stimati in circa 250 milioni di euro annui.

Anche su questo sarebbero pertanto opportuni chiarimenti.

Il testo del presente dossier è disponibile in formato elettronico sulla url
<http://www.senato.it/documentazione/bilancio>