

Stefano Lunardi, Stefano Ricci

Novità IVA per i servizi informatici internazionali

Con il D. Lgs. 11.02.2010 n. 18 sono state recepite nell'ordinamento interno le disposizioni in materia di IVA contenute nelle direttive comunitarie 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE. Dette nuove disposizioni modificano in modo sostanziale i principi di territorialità dell'imposta per le prestazioni di servizi, modificando rilevantemente ed integrando il DPR 633/72 e il DL 331/93.

La recentissima modifica offre lo spunto per analizzarne in modo organico i riflessi relativamente alle forniture informatiche e specificamente di servizi informatici, ambito che, sia per la pluralità di situazioni oggettive che per la mutevolezza e dinamicità dei servizi offerti, appare frammentato e quindi complesso.

1. LE NOVITÀ IN VIGORE DAL 1° GENNAIO 2010.

Modifiche normative in ambito Comunitario: la Direttiva del Consiglio dell'Unione Europea n. 2008/8/CE del 12.2.2008 ha apportato significative modifiche alla precedente Direttiva 2006/112/CE, introducendo – ai fini IVA - nuove modalità di individuazione della territorialità dei servizi intracomunitari, in vigore dal 1° gennaio 2010 in ambito Comunitario.

In particolare viene modificata la regola generale di tassazione dei servizi resi a soggetti passivi comunitari (o comunque identificati nella Comunità Europea), per i quali dal criterio generale dell'imponibilità nel paese del prestatore si passa all'imponibilità nel paese del percettore del servizio, cliente o committente. Nulla cambia, invece, per le prestazioni rese a consumatori finali o ad operatori non stabiliti all'interno dell'Unione, per i quali continua a valere, come regola generale, l'imponibilità nel paese del prestatore.

Vengono inoltre mantenute, almeno parzialmente (limitando il commento all'oggetto del presente intervento), alcune deroghe previgenti inerenti servizi resi tramite strumenti elettronici a privati consumatori.

Recepimento da parte dello Stato Italiano: la citata direttiva 2008/8/CE prevede, all'articolo 7, che i vari stati membri debbano adottare “i necessari strumenti” per conformarsi ai nuovi principi, efficaci appunto dal 1° gennaio 2010.

Il legislatore italiano inizialmente non ha adottato alcun provvedimento di recepimento della direttiva, tanto che l'Agenzia delle Entrate è dovuta intervenire sull'argomento con la circolare 58/E del 31.12.2009, attestando in allora come “le disposizioni contenute nella Direttiva Servizi

risultano sufficientemente dettagliate e tali da consentirne la diretta applicazione, almeno per ciò che riguarda le regole generali”, e fornendo “istruzioni operative di massima” allo scopo di evitare fenomeni di doppia tassazione o di detassazione delle fattispecie rilevanti ai fini IVA. Da ultimo la lacuna normativa è stata colmata con l’emanazione del D. Lgs. 11.2.2010 n. 18 (pubblicato in G.U. n. 41 del 19.2.2010 e quindi vigente dal 20.2.2010), le cui disposizioni si applicano già alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2010, fatte salve alcune eccezioni (nuovo art. 7 quinquies primo comma, applicabile alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2011, e nuovo art. 7 sexies primo comma, dal 1° gennaio 2013) non rilevanti nell’ambito del presente studio.

L’Amministrazione finanziaria è quindi recentemente intervenuta, con circolare 18.3.2010 n. 14/E, per chiarire la disciplina del periodo normativamente “scoperto” (intercorso dal 1.1.2010 al 19.2.2010), con particolare riferimento agli adempimenti (tra i quali l’applicazione del meccanismo dell’inversione contabile) a carico del soggetto passivo residente per i casi di operazioni con soggetti passivi non residenti da considerarsi effettuate nel territorio italiano ai sensi delle nuove disposizioni (il nuovo art. 17 ha infatti previsto l’applicazione del *reverse charge* in tutti i casi in cui il prestatore sia un soggetto non residente, mentre così non accadeva sotto la previgente formulazione del medesimo articolo; le eventuali infrazioni alla nuova norma sono quindi “scusate” dall’Agenzia dell’Entrate per la rilevante incertezza prodottasi nel periodo).

Oggetto del presente approfondimento: le modifiche normative in esame producono effetti interessanti in un settore, quale quello dei servizi informatici, particolarmente complesso sia per la pluralità e frammentarietà di situazioni oggettive, che per la mutevolezza e dinamicità dei servizi offerti. Nel presente approfondimento saranno pertanto analizzate le varie fattispecie dal punto di vista IVA, mettendo in evidenza le problematiche ancora aperte.

2. PROFILO OGGETTIVO: LA NOZIONE DI SERVIZI INFORMATICI.

Tipologie di forniture informatiche: al fine di identificare oggettivamente le fattispecie di forniture informatiche da esaminare nel presente articolo, poiché considerate appunto - per le loro caratteristiche o per particolari previsioni normative - “servizi informatici”, faremo riferimento alle seguenti categorie tipologiche¹:

- fornitura di software;
- aggiornamento ed adattamento di software;

¹ Elencazione tratta dall’Allegato II alla Direttiva 28.11.2006 n. 2006/112/CE “Elenco indicativo dei servizi forniti per via elettronica”.

- fornitura di siti web e web-hosting;
- gestione a distanza di programmi e attrezzature;
- fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati.

Forniture ricondotte a prestazione di servizi per caratteristiche intrinseche. In campo tributario, e specificamente ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, la cessione di prodotti software non può essere ricondotta ad una fattispecie unitaria, in quanto determinata sia dalle particolare caratteristiche intrinseche del prodotto, sia dalla modalità di fornitura del medesimo. Costituiscono infatti prestazioni di servizi agli effetti dell'IVA (del tipo di consulenza e assistenza tecnica di cui all'art. 7, quarto comma, lett. d, del D.P.R. n. 633/1972) le cessioni di prodotti software personalizzati², ossia studiati e realizzati per le specifiche esigenze di un particolare committente, siano questi:

- prodotti software specificamente realizzati per il committente, e concessi allo stesso in uso;
- prodotti software specificamente realizzati per il committente, e ceduti al medesimo avvenendo il trasferimento dei diritti patrimoniali relativi al prodotto stesso, con o senza il trasferimento del relativo "codice sorgente" (ossia l'insieme delle istruzioni di programmazione che consentono di apportare modifiche al software stesso);
- prodotti standard³ adeguati alle specifiche esigenze del cliente (purché questo adeguamento non costituisca una mera prestazione minore o accessoria, ma abbia carattere predominante sul risultato finale, risultando necessario al fine di rendere il prodotto economicamente utile per il committente); in questo caso le attività svolte sono da considerarsi come un'unica prestazione di servizio anche nel caso in cui siano costituite da più "fasi", non assumendo alcun rilievo per esempio l'eventuale previsione contrattuale di prezzi distinti per il software standard e per le successive personalizzazioni secondo le esigenze del committente.

Forniture ricondotte a cessione di beni per caratteristiche intrinseche. Per chiarezza avuto riguardo alle particolarità evidenziate nel precedente paragrafo, agli effetti dell'IVA costituiscono invece cessioni di beni le seguenti tipologie di forniture di software:

- il trasferimento dei diritti di utilizzazione o uso (cd. licenza d'uso) della singola riproduzione di un prodotto software memorizzata su un supporto fisico (cd-rom, dvd, dispositivo di archiviazione "flash" e analoghi), che, in quanto duplicabile in copie teoricamente illimitate, è da considerarsi un prodotto standardizzato e assimilato a un bene materiale;

² Così Circolare Min. Fin. Dip. Dog. Dir. Centr. Servizi doganali 15-05-1995, n. 142/D/1916.

³ Risoluzione Agenzia Entrate Dir. Centr. Normativa e contenzioso 1.12.2008 n. 456/E, da ultimo, anche con riferimento alla sentenza della Corte di Giustizia della Comunità Europea 27.10.2005 causa C-41/04, che ha interpretato a questo riguardo l'art. 2, n. 1, della Sesta Direttiva.

- si ritiene che lo sia anche il trasferimento della licenza d'uso di un prodotto software standardizzato (purché sempre registrato su un supporto materiale), pur quando il funzionamento completo di tale software dipenda dalla concessione di una chiave di accesso che venga rilasciata in via telematica (mediante internet o posta elettronica o altra modalità analoga), costituendo tale ultimo evento una semplice condizione di funzionamento di un prodotto già esistente e funzionale qual'era memorizzato sul supporto utilizzato per la cessione.

Forniture ricondotte a prestazione di servizi per le modalità di approvvigionamento. Ai fini IVA è sempre considerata prestazione di servizi la cessione di prodotti software fatta utilizzando canali telematici (*download* del software via *internet* o quale allegato di posta elettronica, o altre forme analoghe che non contemplino l'utilizzo di un supporto materiale nel quale il software sia registrato), prescindendo dalla personalizzazione o standardizzazione del prodotto stesso⁴. A questo riguardo è necessario fare due ulteriori precisazioni: perché si abbia una cessione di software assimilata ad un servizio, è necessario che si riscontri una fornitura tramite commercio elettronico diretto, caratterizzata dallo strumento informatico (rete telematica) non solo per mettere in contatto il venditore e l'acquirente, ma anche per trasmettere l'oggetto dell'acquisto (in questo caso il software). Nel caso in cui l'acquisto del software avvenga con strumenti informatici, ma il prodotto sia successivamente spedito su supporto magnetico al cliente, ci si troverà nell'ambito del cd. commercio elettronico indiretto, e tornerà ad applicarsi la distinzione tipologica di cui ai precedenti paragrafi (dipendente dalle caratteristiche intrinseche del prodotto, standard o personalizzato).

A questo riguardo si deve rilevare che la stessa Agenzia delle Entrate, nella risoluzione n. 247/E del 3.7.2008, ha sancito come il solo fatto che un prestatore di servizi e il suo destinatario comunichino per posta elettronica non implica che la fornitura sia resa nell'ambito del commercio elettronico diretto.

Si segnala come alcuni produttori di software abbiano l'uso di vendere prodotti scaricabili direttamente dalla rete, rientrando così negli ambiti del commercio elettronico diretto, salvo poi, facoltativamente e con un ulteriore addebito di modesto importo, inviare una copia del software (definita "di back-up") registrata su supporto materiale. In questo modo vengono poste in essere due operazioni distinte, con distinti e differenti corrispettivi: una di commercio elettronico, da considerarsi prestazione di servizi, e una fornitura informatica che verrà connotata quale cessione di beni nel caso in cui il software sia standardizzato. A parere di chi scrive detto comportamento non appare censurabile, in quanto dal tenore letterale della norma nonché dalla finalità della medesima risulta condizione sufficiente, per il ricorrere dei presupposti del commercio

⁴ Cfr. Nota Ministero delle Finanze 20.8.1998 n. 1977/V/SD.

elettronico diretto, che siano messi a disposizione del cliente gli strumenti per scaricare direttamente il software.

Altre forniture ricondotte a prestazioni di servizi. Costituiscono infine ancora prestazioni di servizi agli effetti dell’IVA le cessioni di diritti patrimoniali o di utilizzazione economica relativamente a prodotti software sia personalizzati che standardizzati, in quanto fattispecie assimilate alla cessione di diritti relativamente a opere dell’ingegno incluse tra quelle tutelate dal diritto di autore⁵. Va chiarito che entro questa fattispecie è compreso il trasferimento di diritti più ampi e ulteriori rispetto alla semplice concessione del diritto di utilizzo: si tratta della cessione dei diritti di sfruttamento economico del software nelle modalità più varie possibili, anche per esempio modificandolo disponendo del relativo codice sorgente, della facoltà di duplicarlo, etc.

Aggiornamento ed adattamento di software. Questa tipologia di fornitura, agli effetti dell’IVA compresa anch’essa nell’ambito delle prestazioni di servizi, è relativamente semplice da individuare: si tratta dei servizi di manutenzione, di assistenza e di consulenza tecnica (per citare quelle più tipiche in questi ambiti) che vengono normalmente svolte a corollario della cessione, installazione e funzionamento - utilizzo di prodotti software, purché non meramente accessorie di queste ultime (nel qual caso vengono “attratte” dalla prestazione principale).

Fornitura di siti web e web-hosting. Anche queste attività, consistenti rispettivamente nella realizzazione di siti *internet* e nell’allocazione su un server *web*, di proprietà o nella disponibilità del prestatore del servizio, delle pagine di un sito *web* del committente, sono inquadrare quali prestazioni di servizi agli effetti dell’IVA. In questo particolare ambito, al fine del corretto inquadramento della fattispecie sino al 31.12.2009 assumeva particolare rilevanza la presenza di servizi accessori offerti, quali la manutenzione delle macchine, dei software di gestione, l'*upload* o il *back up* dei dati, o, al contrario, l’operatività come mero *web hoster*. In questo ultimo caso, in assenza di ulteriori servizi associati poteva assumere rilevanza, anche ai fini IVA, la localizzazione del *server*.

Gestione a distanza di programmi e attrezzature. Va considerata ancora prestazione di servizi la concessione di utilizzo del prodotto software, sia personalizzato che standardizzato, operato e gestito però dal relativo sviluppatore e titolare su propri elaboratori. Si tratta delle fattispecie di uso del software come servizio, indicate brevemente come “*software as a service*” (s.a.a.s.) o “*application service providing*” (a.s.p.), nelle quali (con alcune differenze metodologiche tra le due situazioni più comuni qui indicate) il prodotto software non è installato presso l’acquirente-utilizzatore (né da questi gestito), il quale però ha diritto a utilizzarlo necessariamente collegandosi telematicamente alle macchine di elaborazione del prestatore via internet o via reti

⁵ Articolo 3 comma seconda lettera 2) del DPR 633/72.

dedicate.

Fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati. Costituiscono ancora prestazioni di servizi agli effetti IVA, infine, le attività di fornitura di immagini, testi e informazioni, nonché la messa a disposizione di tali informazioni, immagini e testi per il tramite di database (un insieme appunto di informazioni e dati suddivisi per argomenti in ordine logico - tabelle, e poi per categorie - campi). Entro questo ambito si ritiene possano quindi rientrare le forniture di dati e informazioni organizzati nelle cd. “banche dati”, anche se memorizzate su supporti magnetici e non necessariamente fruite in via telematica.

3. OBBLIGHI CONTABILI E FISCALI.

Premessa sul “soggetto passivo”. Avuto riguardo alle nuove regole introdotte dall’adeguamento alla recente riforma comunitaria, va posto l’accento sulla delicatezza della connotazione o meno del soggetto che prende parte alla prestazione di servizi (dal lato della committenza così come dal lato della prestazione) quale “soggetto passivo” o meno. Al riguardo, senza effettuare approfondimenti che non sono scopo di questo lavoro, si rileva che l’accertamento in merito a tale qualità nell’altro contraente è un onere che è posto dal legislatore comunitario (in assenza di specifiche previsioni da parte del legislatore nazionale) a carico di entrambe le parti del rapporto e consistente in diversi livelli di riscontro caratterizzati da un crescente approfondimento (come previsto dagli artt. 21 e ss. della proposta di Regolamento n. 672/2009 del Consiglio Europeo per l’applicazione della direttiva n. 112/2006), con particolare riguardo alla concomitanza dell’effettuazione, da parte dello stesso soggetto, di operazioni inerenti la propria attività rilevante ai fini dell’IVA, e di operazioni invece che esulano (o si considerano comunque al di fuori) di tale ambito. Si ricorda che un primo livello di riscontro, consistente nella verifica della sussistenza e della correttezza del numero di partita IVA attribuito dallo Stato membro, può essere effettuato consultando i seguenti siti: <http://www1.agenziaentrate.it/servizi/vies/vies.htm> oppure http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/lang.do?fromWhichPage=vieshome&selectedLanguage=IT, ovvero chiedendone conferma all’Agenzia delle Entrate ai sensi art. 50 legge n. 427/93.

Nuovo regime IVA dei servizi informatici internazionali. Come noto, il legislatore con il D. Lgs. 11.2.2010 n. 18 ha recepito nell’ordinamento giuridico interno le due regole “generali” che si applicheranno alla disciplina della territorialità delle prestazioni di servizi ai fini dell’IVA (si veda il nuovo art. 7 ter; specifiche eccezioni alle regole generali sono poi contenute nei successivi artt. da 7 quater a 7 septies):

- la regola “*business to business*” o “*b-to-b*”, per la quale nei rapporti tra soggetti passivi

dell'imposta le prestazioni di servizi sono considerate effettuate nel territorio dello Stato nel quale è stabilito il committente o cliente (art. 7 ter, primo comma, lett. a, DPR 633/72);

- la regola “*business to consumer*” o “*b-to-c*”, per la quale nei rapporti tra un soggetto passivo dell'imposta e un ente non soggetto passivo le prestazioni di servizi sono considerate effettuate nel territorio dello Stato nel quale è stabilito il prestatore o fornitore (art. 7 ter, primo comma, lett. b, DPR 633/72).

Situazione “*b-to-b*”. Applicando questi principi alle forniture di servizi informatici sopra esaminate, a far data dal 1° gennaio 2010 tali forniture, se effettuate da prestatori residenti nei confronti di committenti soggetti passivi non residenti, saranno considerate effettuate nel territorio dello Stato del committente estero, e saranno quindi escluse da applicazione dell'IVA in Italia ai sensi dell'art. 7 ter, primo comma, lett. a, del DPR 633/72 (nel caso in cui la fornitura fosse, per le questioni sopra esaminate, equiparata a una cessione di beni, e si trattasse di operazioni intercorse tra soggetti residenti nell'Unione Europea, si applicheranno gli artt. 38 e ss. del D.L. 331/93).

Simmetricamente, nel caso l'acquirente del bene o il committente del servizio sia un soggetto passivo italiano, e il prestatore – fornitore non sia invece residente, il primo dovrà procedere all'emissione di auto-fattura (o all'integrazione del documento equipollente alla fattura ricevuto dal prestatore comunitario), per l'applicazione dell'IVA in Italia, ed alla loro annotazione, ai sensi del novellato art. 17, capoverso, del DPR 633/72, entro il mese di ricevimento o successivamente entro 15 giorni dalla ricezione o entro il mese di emissione nel caso di fatture emesse dal cessionario o committente per l'omissione del cedente o prestatore, nel registro delle fatture emesse ovvero, per i commercianti al minuto e i soggetti assimilati, nel registro dei corrispettivi e nel registro degli acquisti.

Situazione “*b-to-c*”. Nel caso in cui il committente - cliente della prestazione di servizi informatici sia un “privato” (indicando per brevità con questo termine un ente non soggetto passivo per l'IVA), tali operazioni saranno tutte imponibili nel paese del prestatore – fornitore.. A questa regola generale fa eccezione il caso della prestazione di servizi resa tramite mezzi elettronici da soggetti stabiliti al di fuori del territorio della Comunità Europea, a favore di committenti - clienti (sempre “privati”) domiciliati in Italia o ivi residenti senza domicilio all'estero: in questo caso la prestazione non è territorialmente rilevante nel paese del prestatore – fornitore, ma in Italia (così l'art. 7 sexies, primo comma, lett. f). **Altri aspetti.** Anche se di utilità solo marginale, in caso di operazioni in ambito informatico è utile segnalare come le cause di non imponibilità e di esenzione in materia di IVA intracomunitaria sono determinate con riferimento alla normativa dettata per l'IVA interna. Ai sensi dell'art. 42 primo comma del D.L. 331/93 infatti sono non

imponibili, non soggetti ed esenti dall'imposta gli acquisti intracomunitari la cui cessione è non imponibile o non soggetta ai sensi degli articoli 8, 8-bis, 9 e 74 sesto comma del DPR 633/72 ovvero è esente ai sensi dell'art. 10 dello stesso. Può essere il caso di cessioni effettuate ad enti sovranazionali o legati a forniture di bordo. Si rammenta che si deve procedere con il meccanismo dell'autofatturazione anche in caso di operazioni passive escluse od esenti.

Sempre in merito agli obblighi di fatturazione delle operazioni di cessione di software in via digitale, merita essere citata la risoluzione n 274/E del 3. 7.2008, in base alla quale, trattandosi di prestazioni di servizi rilevanti ai fini IVA, ricorre l'obbligo di documentazione dell'operazione ai sensi dell'art. 21 DPR 633/1972, nei termini di cui all'articolo 6, comma terzo, del medesimo decreto, secondo il quale il momento di effettuazione si considera coincidente normalmente con il "pagamento del corrispettivo".

Tabella di riepilogo.

| <u>Tipologia</u> | <u>Committente</u> | <u>Prestatore</u> | <u>Regola generale</u> | <u>Norma applicata</u> | <u>Fatturazione</u> |
|--------------------------|---------------------|-------------------|------------------------|-------------------------|---------------------|
| - servizio <i>b-to-b</i> | ITA | UE | IVA Italia | Art. 7, III c., lett. a | SI |
| - servizio <i>b-to-b</i> | ITA | Extra UE | IVA Italia | Art. 7, III c., lett. a | SI |
| - servizio <i>b-to-b</i> | UE | ITA | No IVA Italia | Art. 7, III c., lett. a | Rev. charge |
| - servizio <i>b-to-b</i> | Extra UE | ITA | No IVA Italia | Art. 7, III c., lett. a | Rev. charge |
| - servizio <i>b-to-c</i> | Privato ITA | UE | IVA UE | Art. 7, III c., lett. b | Fattura UE |
| - servizio <i>b-to-c</i> | Privato ITA | Extra UE | IVA Italia | Art. 7 sexies lett. f | SI |
| - servizio <i>b-to-c</i> | Privato UE | ITA | IVA Italia | Art. 7, III c., lett. b | SI |
| - servizio <i>b-to-c</i> | Privato Extra UE | ITA | IVA Italia | Art. 7, III c., lett. b | SI |

Modifiche agli obblighi e adempimenti IVA. Con riguardo all'obbligo della fatturazione, si osserva che le operazioni in argomento non sono riconducibili ad alcuno dei casi di esonero dagli obblighi di certificazione previsti dalla normativa IVA, ne' possono essere considerate operazioni rientranti nell'ambito applicativo dell'art. 22 DPR 633/72, mancando le condizioni ivi previste per beneficiare dell'esonero dall'obbligo di emissione della fattura. In particolare partendo dal presupposto che per le operazioni il cui corrispettivo sia pagato direttamente on-line tramite carta di credito, l'art. 101 della legge 21.11.2000 n. 342 prevede l'emanazione di appositi regolamenti "ai sensi e per gli effetti del predetto articolo 3, comma 136, della citata legge n. 662 del 1996" al fine di semplificare gli adempimenti contabili e formali, "inclusi anche quelli relativi alla effettuazione di transazioni di commercio elettronico aventi ad oggetto beni o servizi regolati con l'intervento di intermediari finanziari abilitati (...) a tal fine potendosi prevedere la non obbligatorietà dell'emissione della fattura in presenza di idonea documentazione."

La prevista semplificazione, tuttavia, e' stata subordinata all'emanazione di ulteriori regolamenti ai sensi e per gli effetti dell'articolo 3, comma 136, della citata legge n. 662 del 1996, che ad oggi

non risultano ancora emanati. Pertanto allo stato attuale sussiste l'obbligo di emissione della fattura per la certificazione dei corrispettivi relativi alle operazioni di commercio elettronico, anche nei confronti di soggetti privati.

Altri adempimenti: Intrastat. Si deve ricordare che anche le prestazioni di servizi, tra cui ovviamente quelli informatici oggetto del presente lavoro, sono soggetti, a decorrere dal 1° gennaio 2010 (in ambito comunitario e, da ultimo, anche nell'ordinamento giuridico interno), alla redazione degli elenchi riepilogativi degli acquisti intracomunitari INTRASTAT, ed alla loro spedizione per via telematica previa sottoscrizione digitale. Detta modifica è stata recepita con D. M. 22.02.2010, che ne ha approvato il modello. Viste le significative condizioni di incertezza e l'approvazione quasi “fuori tempo massimo” dei modelli, l'Agenzia delle Entrate ha opportunamente previsto che non verranno sanzionati ritardi ed errori negli invii relativi ai mesi da gennaio a maggio 2010, purché pervengano entro il 20 luglio 2010.