

Fondazione Luca Pacioli



GLI ADEMPIMENTI IVA RELATIVI ALLE OPERAZIONI INTERNAZIONALI

Parte 1

Il principio di territorialità ai fini IVA
e i criteri di localizzazione delle cessioni di beni
e delle prestazioni di servizi

Documento n. 20 del 29 luglio 2004

CIRCOLARE

INDICE

<i>Premessa</i>	Pag.	1
1. L'imposta sul valore aggiunto in un'ottica internazionale	“	2
2. Il principio di territorialità e la nozione di territorio ai fini IVA	“	9
2.1. <i>Il territorio dello Stato</i>	“	9
2.2. <i>Il territorio della Comunità Europea</i>	“	10
2.3. <i>L'importanza del corretto inquadramento dell'operazione</i>	“	11
3. L'effettuazione delle operazioni nel territorio dello Stato: il criterio di localizzazione delle cessioni di beni	“	13
3.1. <i>Il criterio di localizzazione delle cessioni di beni immobili</i>	“	13
3.2 <i>Il criterio di localizzazione delle cessioni di beni mobili</i>	“	13
3.2.1 Beni mobili spediti da altro Stato membro e installati o montati nel territorio dello Stato	“	14
3.2.2 Beni mobili ceduti a passeggeri su una nave, aeromobile o treno nel corso del trasporto	“	14
3.2.3 Cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza o simili	“	15
4. L'effettuazione delle operazioni nel territorio dello Stato: il criterio di localizzazione delle prestazioni di servizi	“	15
4.1 <i>Il principio generale</i>	“	15
4.2 <i>Le molteplici deroghe</i>	“	16
4.2.1 I servizi relativi a beni immobili	“	16
4.2.2 I servizi didattici, ricreativi, culturali, scientifici e le operazioni di carico e scarico, manutenzione e simili accessorie ai trasporti di cui alla lettera b) del comma 4	“	17
4.2.2.1 <i>La nazionalità del soggetto che presta le operazioni di cui alla lettera b)</i>	“	18
4.2.2.2 <i>Se il committente è un soggetto comunitario: fattura non imponibile</i>	“	18
4.2.2.3 <i>Se il committente è un soggetto extracomunitario: adempimenti</i>	“	18
4.2.2.4 <i>Se il prestatore è un soggetto straniero ed il committente è italiano</i>	“	18
4.3. <i>Le prestazioni di trasporto</i>	“	19
4.4. <i>Le prestazioni individuate dalle lettere da d) a f-quater). Locazioni, manutenzione impianti, assistenza legale, pubblicità</i>	“	20
4.5. <i>Servizi di telecomunicazione</i>	“	21
5. L'effettuazione delle operazioni nel territorio dello Stato: il criterio di localizzazione degli acquisti intracomunitari	“	23
6. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che non si considerano effettuate nel territorio dello Stato	“	24

GLI ADEMPIMENTI IVA RELATIVI ALLE OPERAZIONI INTERNAZIONALI

Parte 1

Il principio di territorialità ai fini IVA
e i criteri di localizzazione delle cessioni di beni
e delle prestazioni di servizi

Premessa

Il sovrapporsi di regole fiscali e doganali, nazionali e comunitarie, in materia di commercio internazionale dà luogo a discipline fiscali differenti, alle quali si collega un complesso di adempimenti IVA – a carico dei soggetti (residenti e non residenti) che effettuano le operazioni economiche – nel quale è spesso difficile districarsi anche per gli stessi “addetti ai lavori”.

Il recente allargamento dell’Unione Europea ad altri 10 nuovi Stati¹ ha inoltre modificato radicalmente la disciplina delle operazioni commerciali con i soggetti ivi residenti, comportando, ovviamente, oltre a problemi di disciplina intertemporale (che però avranno effetti solo nel breve periodo), l’estensione della disciplina intracomunitaria alle operazioni svolte con tali Paesi.

In tale contesto si inserisce il presente lavoro che nasce dall’idea di predisporre in materia una sorta di guida operativa per i professionisti chiamati quotidianamente a prestare consulenza a clienti che:

- in qualità di soggetti residenti in Italia effettuano operazioni internazionali con soggetti non residenti;
- pur non essendo residenti in Italia effettuano all’interno del territorio operazioni imponibili.

Al riguardo, vista la vastità della materia, si è ritenuto opportuno suddividere il presente lavoro in più parti, per ognuna delle quali sarà redatta un’apposita circolare.

La presente circolare introduce l’argomento e, dopo una breve disamina dei principi generali dell’imposta sul valore aggiunto, illustra il principio di territorialità dal quale deriva la classificazione delle operazioni in “interne”, “intracomunitarie” ed “extracomunitarie” (importazioni ed esportazioni).

¹ Dal primo maggio 2004 sono entrati a far parte dell’Unione Europea i seguenti 10 Stati: Cipro, Estonia, Lettonia, Lituania, Malta, Polonia, Repubblica Ceca, Slovacchia, Slovenia, Ungheria.

Con circolari successive si procederà all'analisi delle operazioni internazionali (intracomunitarie ed extracomunitarie) e, specificamente, all'individuazione degli adempimenti IVA dei soggetti residenti che effettuano operazioni imponibili con soggetti non residenti; nonché degli adempimenti IVA dei soggetti non residenti che effettuano in Italia operazioni imponibili.

1. L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO IN UN'OTTICA INTERNAZIONALE

Con il Trattato di Roma (recepito nel nostro ordinamento con la legge n. 1203 del 14 ottobre 1957) è stata istituita la Comunità Economica Europea al fine di creare, tra gli Stati membri, un unico Mercato con libera circolazione di uomini, di capitali e di merci.

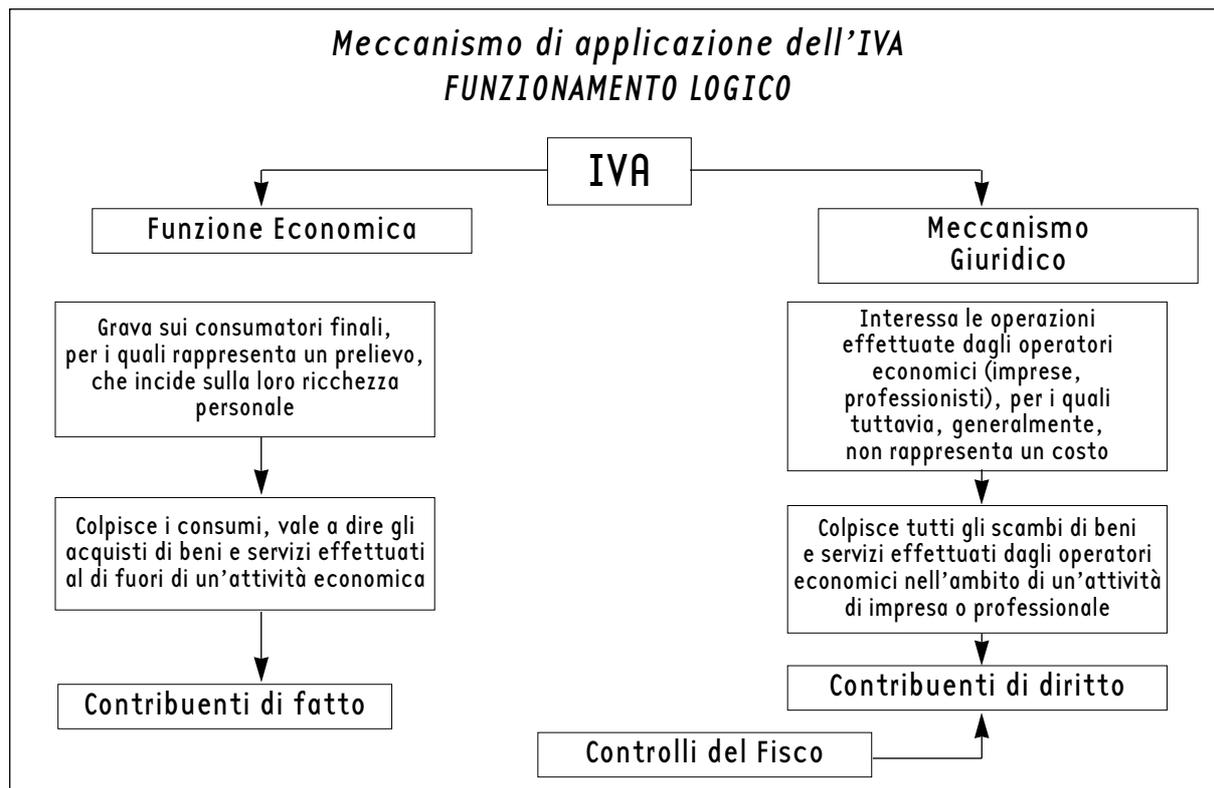
Condizione primaria, per il raggiungimento di detti obiettivi, è stata l'introduzione in tutti gli Stati membri di un sistema uniforme d'imposizione tributaria indiretta sugli scambi, volto ad assicurare la massima neutralità e trasparenza nelle fasi di produzione e distribuzione di beni e servizi attraverso l'assoggettamento al tributo unicamente del consumatore finale.

Tale sistema, definito "imposta sul valore aggiunto", è stato delineato dalla Comunità con apposite Direttive Comunitarie² e introdotto gradualmente in tutti gli Stati membri.

In Italia, l'imposta sul valore aggiunto è stata introdotta con il D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972, abbandonando la precedente tassazione dei consumi (Imposta generale sull'Entrata, IGE) che, sommandosi "a cascata" ad ogni stato di distribuzione dei beni, aveva l'inconveniente di immettere in consumo beni uguali, gravati da un diverso carico tributario.

L'IVA invece, come delineata dalla normativa suddetta, si configura come un'imposta indiretta sui consumi che grava sul consumatore finale (il contribuente di fatto), anche se gli adempimenti connessi sono posti a carico di soggetti diversi (i contribuenti di diritto) ed è dovuta nel paese in cui il bene è consumato.

² Si vadano le Direttive: 67/227/CEE, 67/227/CEE, 69/463/CEE, 71/401/CEE, 72/250/CEE, 77/388/CEE, 91/680/CEE, 92/111/CEE, 97/7/CE, 2000/31/CE, 2000/65/CE, 2001/115/CE.

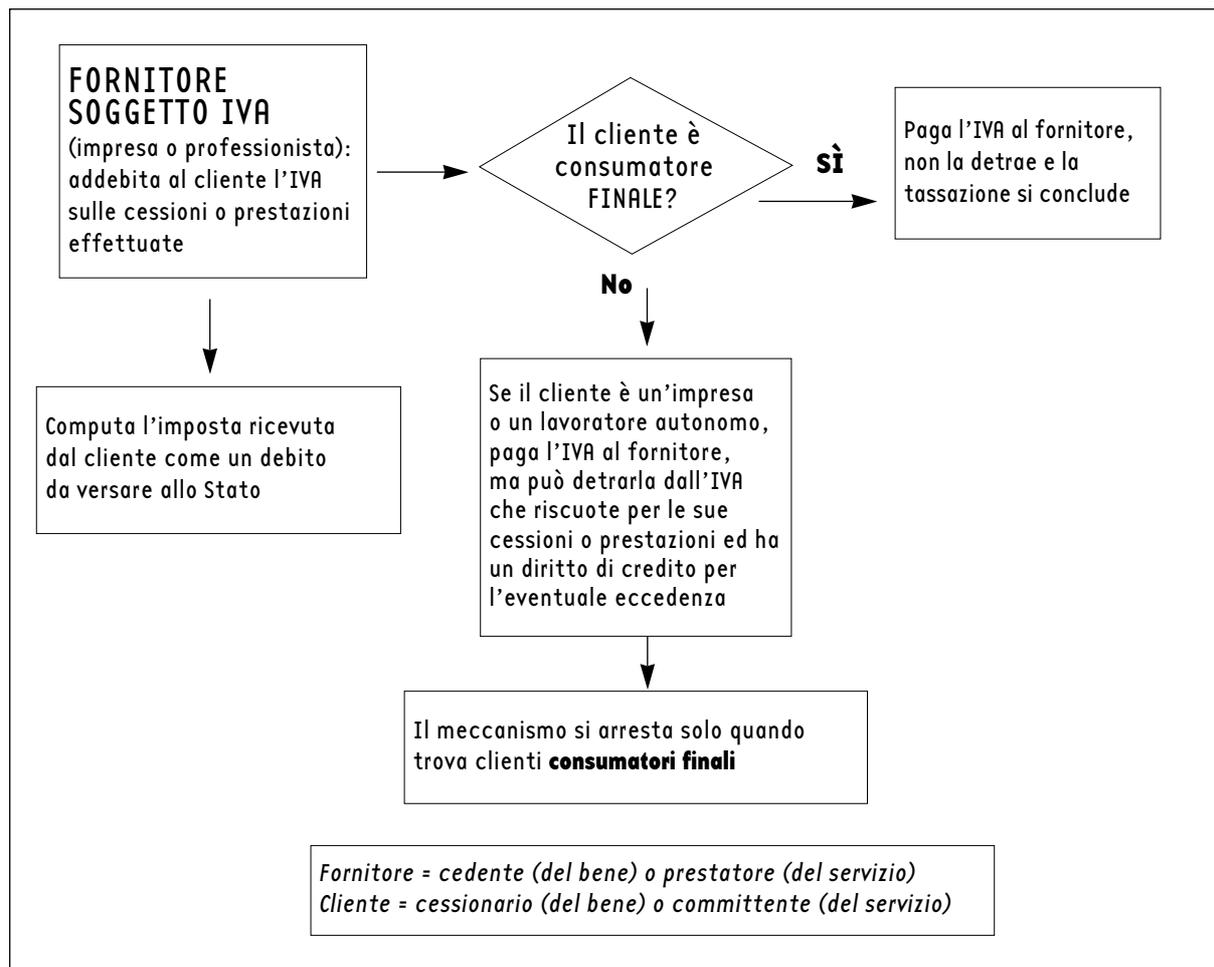


Essendo un'imposta indiretta che colpisce i consumi, l'IVA risulta neutra per tutti i soggetti passivi che intervengono nel processo di produzione e distribuzione dei beni e servizi fino al consumatore che – ultimo anello della catena – assume invece il ruolo di contribuente “inciso” dal tributo.

Ciò che l'imposta colpisce è il solo incremento, cioè il valore aggiunto, che il bene (o il servizio) acquisisce nei diversi passaggi di produzione o distribuzione. Essa è dunque neutra non solo nel mercato interno ma anche in quello internazionale. Quanto al mercato interno, l'imposizione del solo valore aggiunto assicura una perfetta parità di trattamento fiscale tra i prodotti, indipendentemente dal numero di passaggi che essi subiscono per giungere al consumo, mediante la traslazione dell'imposta, che può essere sempre recuperata dall'acquirente. Per il mercato internazionale l'esatta indicazione del carico di tributo gravante sui beni destinati all'esportazione ne consente la totale detassazione.

I soggetti passivi sono tenuti al versamento dell'imposta mediante il meccanismo della detrazione, in funzione del valore che si è aggiunto in ogni stato di produzione o distribuzione del bene o servizio. In particolare, il versamento viene eseguito non per singola operazione ma per “massa” di atti economici, cioè con riferimento a tutte le operazioni compiute in una determinata frazione temporale del periodo d'imposta.

Il meccanismo applicativo può schematizzarsi come segue:



L'IVA si applica sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi effettuati nel territorio nazionale e compiuti nell'esercizio di un'attività imprenditoriale o professionale, con esclusione quindi di quelli posti in essere da privati.

Per aversi l'imponibilità in Italia dell'operazione effettuata è, quindi, necessario, che sussistano contemporaneamente tre presupposti:

- Il **presupposto oggettivo**: deve trattarsi di un'operazione che – ai fini dell'imposta – sia qualificabile come “cessione di beni” o “prestazione di servizi”
Non tutte le transazioni economiche determinano una cessione di beni o una prestazioni di servizi. Ad esempio, i *risarcimenti di danni*, l'*erogazione di contributi* o l'attribuzione dell'uso di un bene in *comodato (prestito gratuito)*, sono tipiche fattispecie che, pur dando luogo a movimentazioni economiche, spesso rilevanti anche ai fini delle imposte sui redditi, non costituiscono presupposto oggettivo per l'applicazione dell'IVA.
- Il **presupposto soggettivo**: deve trattarsi di un'operazione posta in essere nell'esercizio di un'arte o di una professione (escludendo quelle effettuate dai privati consumatori che non rientrano dunque nel campo di applicazione dell'IVA.).

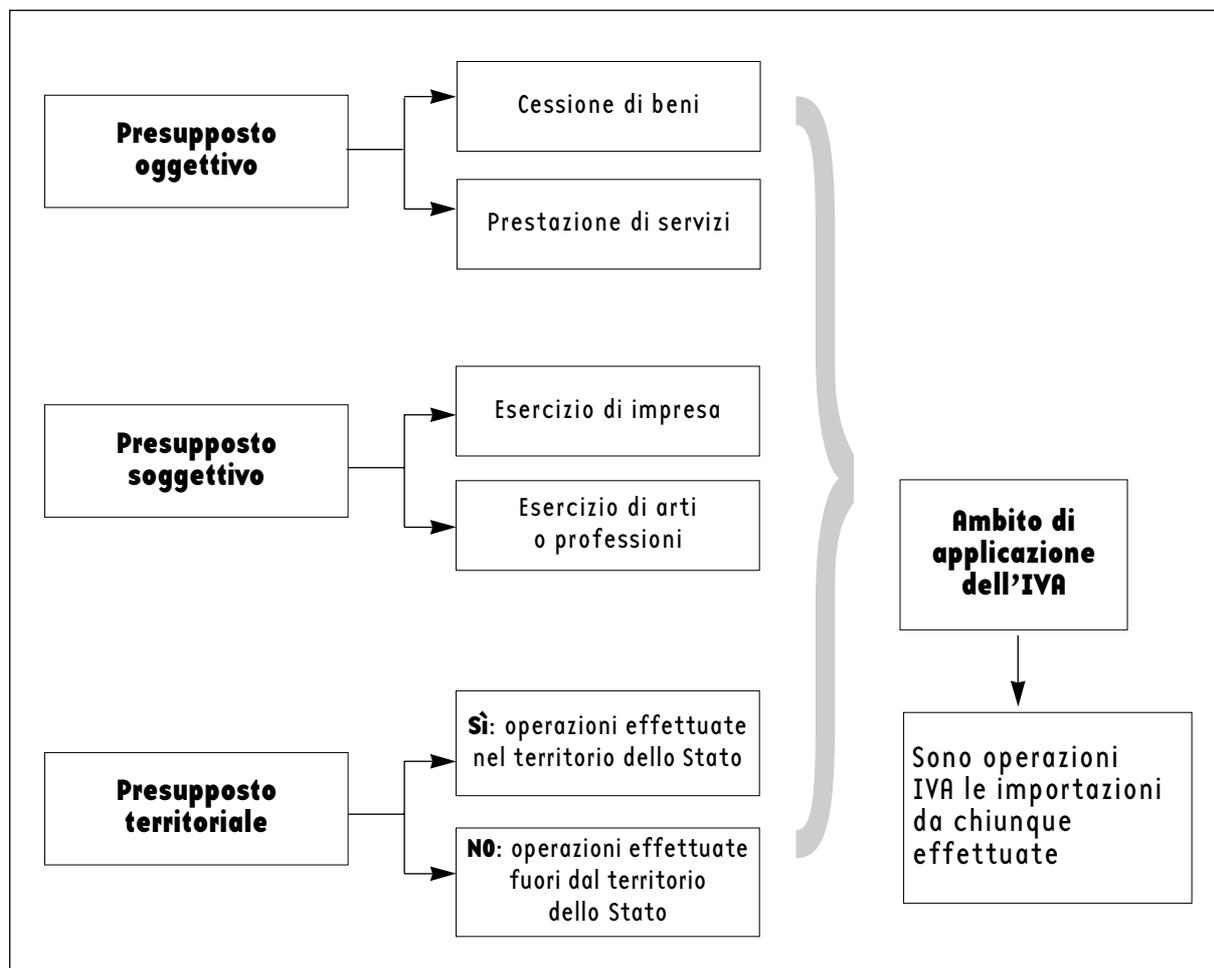
Può anche capitare che persone fisiche che risultano titolari di un'impresa o di un'attività professionale effettuino una cessione di un bene o una prestazione di servizi che esula dal campo della loro attività (ad esempio, un imprenditore che vende un bene appartenente al proprio patrimonio personale). In questo caso, poiché l'operazione *non è effettuata nell'esercizio dell'impresa, arte o professione*, il presupposto soggettivo non risulta soddisfatto e l'operazione è esclusa da IVA.

- Il **presupposto territoriale**: deve trattarsi di un'operazione che si considera effettuata nel territorio dello Stato.

In caso di cessione di beni, l'operazione si considera effettuata nel territorio dello Stato se il bene ceduto è ivi esistente, per esservi stato prodotto o importato. I servizi si considerano invece resi nel territorio dello Stato se sono resi da soggetti domiciliati nello Stato o ivi residenti o da stabili organizzazioni in Italia di soggetti esteri.

Il presupposto della territorialità comporta che, ad esempio, una cessione di beni effettuata da un soggetto imprenditore, e dunque rispondente sia al presupposto oggettivo che soggettivo, non è rilevante ai fini IVA se il bene non è presente nel territorio dello Stato (può essere il caso di un immobile ubicato all'estero).

Tavola 3



Solo la coesistenza dei predetti tre presupposti (oggettivo, soggettivo, territoriale) può far scattare il meccanismo di applicazione dell'IVA. La mancanza anche di uno solo di essi determina l'estraneità dell'operazione dall'ambito di applicazione del tributo, con conseguente inapplicabilità di tutti gli obblighi sostanziali (addebito per rivalsa, versamento all'Erario, ecc.) e formali (fatturazione, registrazione, ecc.) previsti dal Titolo II del citato decreto n. 633/1972 istitutivo dell'IVA.

Come anticipato, l'IVA nasce come imposta comunitaria, adottata cioè da tutti gli Stati membri dell'Unione Europea al fine della creazione di un Mercato Unico Europeo.

In tale contesto, le movimentazioni di beni da e verso l'estero e le prestazioni di servizi effettuate tra operatori appartenenti a diversi Stati sono assoggettate a differenti discipline a seconda che i soggetti che effettuano le operazioni siano *comunitari o non*, in quanto, come anticipato, le operazioni intracomunitarie sono assoggettate ad una disciplina specifica.

Vanno fatte in proposito le seguenti distinzioni:

a) scambi di beni con l'estero

- a.1. scambi con Paesi fuori della UE
- a.2. scambi con Paesi UE

b) prestazioni di servizi con l'estero.

a.1.) Scambi di beni con Paesi al di fuori della UE

a.1.1.) I beni in entrata in Italia provenienti da Paesi al di fuori dell'Unione Europea costituiscono **importazioni**. Tali operazioni sono assoggettate ad IVA in Italia a cura degli uffici doganali all'atto del loro transito all'interno del territorio dello Stato, anche se sono state effettuate al di fuori dell'esercizio di imprese, arti o professioni.

Si tratta dunque di un'ipotesi anomala rispetto agli schemi generali sopra descritti: l'IVA non viene materialmente corrisposta dall'acquirente al fornitore (estero), ma *da chiunque effettuata* (anche da consumatori finali) all'ufficio doganale italiano.

a.1.2.) I beni in uscita dall'Italia verso Paesi al di fuori dell'Unione Europea costituiscono **esportazioni** e godono di un particolare regime *di non imponibilità*.

Le esportazioni costituiscono operazioni territorialmente effettuate in Italia (dal momento che hanno ad oggetto beni nazionali). Esse sono dunque operazioni rilevanti ai fini dell'IVA, ma non subiscono il prelievo del tributo in considerazione del fatto che sconteranno l'IVA (o imposta analoga) nel Paese di destinazione (ove costituiscono importazioni).

E' importante anticipare che gli esportatori, come tutti gli acquirenti nazionali, sui beni acquistati subiscono l'addebito per rivalsa dell'IVA, ad opera dei loro fornitori nazionali. Se rivestono la figura di "soggetti IVA", essi hanno il diritto di portare in detrazione l'IVA pagata ai fornitori sugli acquisti dall'IVA addebitata ai clienti sulle

vendite. Se, però, una parte delle loro vendite viene effettuata nei confronti di clienti esteri, gli esportatori non hanno la possibilità di “addebitare” loro l’IVA italiana, a causa dello speciale regime di non imponibilità delle esportazioni (e delle cessioni intracomunitarie non dirette a consumatori finali). Questa situazione porterebbe dunque gli esportatori a trovarsi in una costante situazione di credito nei confronti dell’Erario (dal momento che l’IVA pagata sugli acquisti tenderebbe ad essere superiore a quella addebitata su parte delle vendite). Per evitare queste ricorrenti situazioni di credito di imposta, è concesso agli esportatori di acquistare essi stessi in regime di non imponibilità dai propri fornitori (nonostante si tratti, evidentemente, di un’operazione Italia su Italia). Questa possibilità non è però concessa per tutti gli acquisti effettuati dagli esportatori, ma solamente per un ammontare di acquisti (c.d. “*plafond*”), corrispondente all’ammontare di vendite non imponibili effettuate nel corso dell’anno precedente.

Per poter acquistare dai propri fornitori in regime di non imponibilità, gli esportatori devono comunicare a questi ultimi la volontà di avvalersi di tale facoltà mediante il rilascio di una “*lettera di intento*” prima dell’effettuazione dell’operazione.

a.2.) Scambi di beni con Paesi UE

Quando le transazioni sui beni sono effettuate tra Stati Comunitari, si considerano come “operazioni intracomunitarie” e godono di uno speciale regime (disciplinato dal D.L. n. 331/1993). In particolare:

- se il cliente è un soggetto IVA nel proprio stato di residenza, il fornitore italiano non applica l’IVA sulla cessione (l’imposta sarà applicata dal cliente secondo le regole e le modalità del proprio stato membro). Il cliente deve però comunicare al fornitore di essere soggetto IVA nel proprio Paese, allegando un “codice di identificazione” (analogo alla partita IVA);
- se il cliente estero è un consumatore finale l’operazione è invece imponibile con l’aliquota del paese U.E. in cui risiede il fornitore e quindi con l’aliquota italiana. Il fornitore applicherà perciò l’IVA come se la vendita fosse avvenuta sul proprio mercato interno.

Analogo discorso si verifica per gli acquisti:

- se l’acquirente italiano è un soggetto IVA (imprenditore o professionista) effettuerà l’acquisto senza corrispondere IVA al fornitore estero, ma dovrà “liquidare” l’imposta italiana sul bene e versarla all’Erario (autofattura);
- se l’acquirente italiano è un consumatore finale, si limiterà a pagare al fornitore estero l’IVA addebitata per rivalsa da quest’ultimo.

In sintesi, le operazioni intracomunitarie effettuate tra soggetti IVA scontano l’imposta nello **Stato di destinazione dei beni**, mentre quelle effettuate nei confronti di consumatori finali scontano l’IVA nello Stato di provenienza del bene. In que-

st'ultimo caso, l'applicazione dell'imposta del Paese del fornitore si giustifica con l'intento di considerare l'UE come un unico territorio di consumo finale.

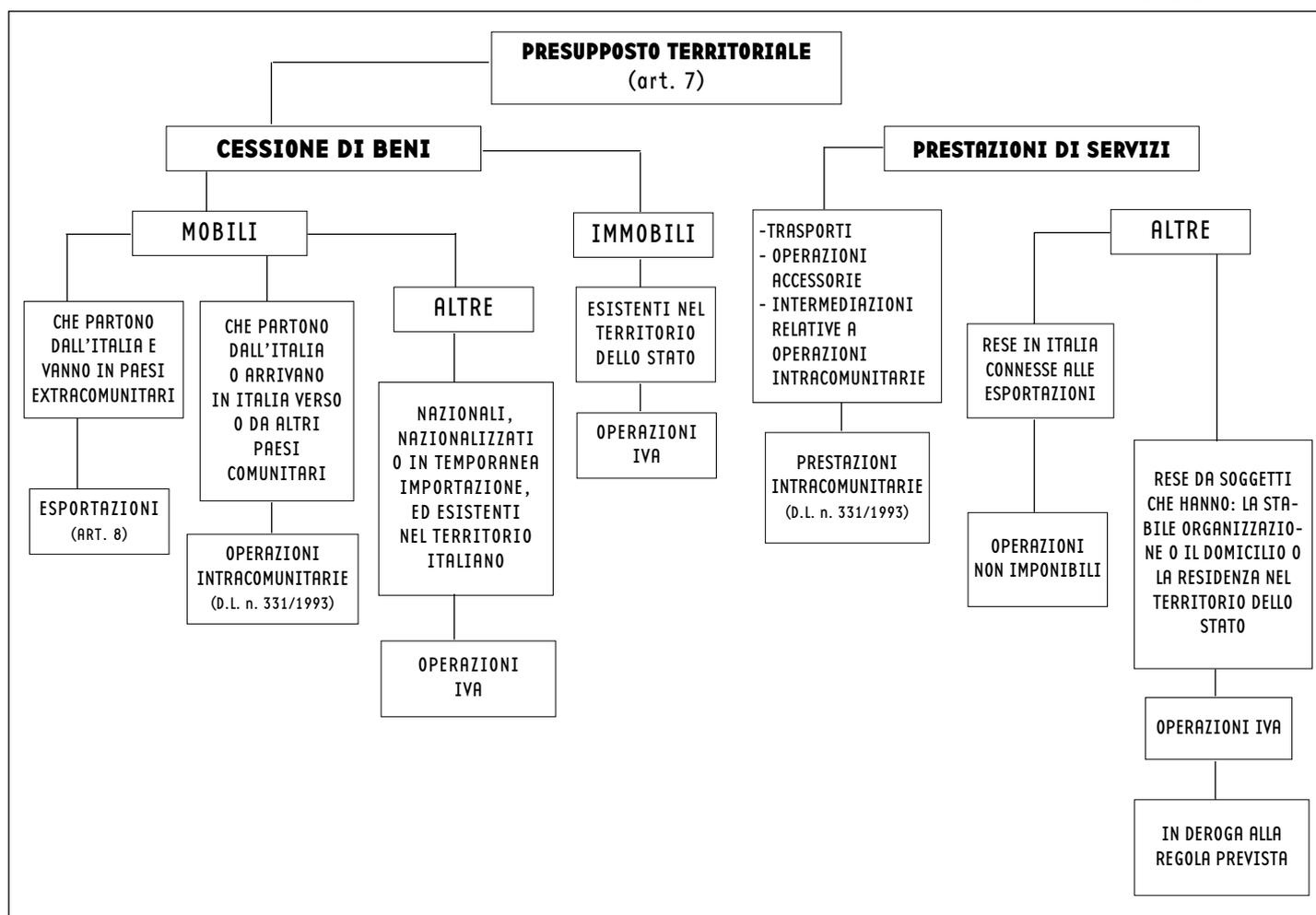
b) Scambi di servizi con l'estero

Per le prestazioni di servizi non è possibile formulare ipotesi di "importazione" o "esportazione", dal momento che non vi sono in genere movimentazioni fisiche sottostanti.

Le prestazioni o gli acquisti transnazionali di servizi si risolvono prevalentemente in operazioni imponibili in Italia (per competenza territoriale, secondo i criteri sopra esposti) ovvero del tutto irrilevanti ai fini IVA (in quanto operazioni extra-territoriali).

Fanno eccezione limitate ipotesi di servizi prestati in connessione agli scambi internazionali o comunitari di beni, che vengono per analogia assoggettati ad un regime simile a quello dei beni medesimi (intermediazione, trasporto).

Tavola 4



2. IL PRINCIPIO DI TERRITORIALITÀ E LA NOZIONE DI TERRITORIO AI FINI IVA

Affinché un'operazione economica possa essere considerata operazione *imponibile in Italia* debbono ricorrere tre presupposti (art. 1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633):

- a) deve trattarsi di un'operazione che – ai fini dell'imposta – sia qualificabile come “cessione di beni” o “prestazione di servizi”;
- b) deve trattarsi di un'operazione posta in essere nell'esercizio di un'arte o di una professione (escludendo quelle poste in essere dai privati consumatori);
- c) deve trattarsi di un'operazione che si considera effettuata nel territorio dello Stato.

Tale ultimo principio, noto come principio di territorialità, determina, la classificazione delle operazioni economiche in “scambi interni”, “operazioni intracomunitarie”, “importazioni ed esportazioni” (vedi precedente paragrafo 2), con una differente disciplina ai fini IVA.

Onde poter qualificare correttamente l'operazione come “interna”, “intracomunitaria” o “extracomunitaria”, l'art. 7 del decreto IVA definisce espressamente la nozione di “territorio dello Stato”, di “territorio comunitario” e, quindi, per contrapposizione, di territorio extracomunitario, stabilendo inoltre quali collegamenti le operazioni economiche in questione (effettuate nell'esercizio di imprese e professioni) devono presentare con il territorio dello Stato, affinché possano dirsi in esso effettuate e, come tali, assoggettabili al tributo.

2.1. Il territorio dello Stato

A tale proposito, l'art. 7, lett. a), precisa che, per territorio dello Stato si intende “*il territorio della Repubblica Italiana, con esclusione dei comuni di Livigno e di Campione d'Italia e delle acque italiane del lago di Lugano*”.

Pertanto, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, il territorio dello Stato coincide con il territorio politico, e cioè con il territorio soggetto alla sovranità dello Stato Italiano³.

Sono pertanto esclusi dal concetto di territorio ai fini IVA i territori extradoganali di Livigno, Campione d'Italia e le acque italiane del lago di Lugano, mentre vi

³ Secondo gli ordinari principi di diritto pubblico, il territorio dello Stato deve pertanto intendersi esteso allo spazio terrestre compreso negli attuali confini, al soprassuolo e al sottosuolo e al mare territoriale, cioè alla fascia di mare costiero, utilizzabile per gli usi degli abitanti del territorio terrestre prospiciente la costa e necessario per la difesa dello Stato.

sono ricomprese le zone assimilate ai territori extradoganali (depositi franchi, punti franchi, zone franche e mare non territoriale).

L'imposta sul valore aggiunto è dunque dovuta (in Italia) in relazione all'effettuazione di determinate operazioni economiche (cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato) ricollegabili al territorio dello Stato e ciò a prescindere – almeno in linea generale – non solo dalla nazionalità, ma anche dal domicilio o dalla residenza delle parti tra le quali le suddette operazioni sono poste in essere. Da ciò discende, da un lato, che non sono soggette ad IVA in Italia le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate all'estero, anche se da cittadini italiani o comunque da soggetti residenti in Italia, dall'altro lato, che la qualità di soggetto passivo ai fini IVA può riguardare anche soggetti residenti all'estero a condizione che questi effettuino in Italia (anche solo occasionalmente) cessioni di beni o prestazioni di servizi nell'esercizio della loro impresa, arte o professione.

2.2 *Il territorio della Comunità Europea*

La lettera b) del citato art. 7 definisce, distinguendolo dal territorio dello Stato, il territorio della Comunità Europea, individuandolo come il “*territorio corrispondente al campo di applicazione del Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea*” e cioè come l'insieme dei singoli Stati membri, con l'esclusione, oltre che dei territori esclusi dal territorio italiano, delle zone escluse dal territorio degli Stati membri dell'Unione Europea⁴.

Dovrà, pertanto, considerarsi operazione intracomunitaria (con i chiarimenti e le specificazioni che seguiranno) quella effettuata da soggetti residenti in due Stati membri.

Evidentemente le operazioni poste in essere da o verso i territori esclusi dal territorio comunitario non costituiscono operazioni intracomunitarie ma importazioni ed esportazioni e come tali soggette ad una differente disciplina.

Al proposito occorre osservare che, ai fini doganali, il territorio della Comunità non coincide pienamente con il territorio fiscale, quale definito, ai fini IVA, dall'art. 7 citato, in quanto esistono determinati territori che, pur rientrando nell'ambito del territorio fiscale della Comunità, non sono ricompresi nel territorio doganale della medesima.

Tale precisazione si desume dal tenore letterale dell'art. 3 del Regolamento del 12 ottobre 1992, n. 2913/1992/CE (cosiddetto codice doganale comunitario) che, nel definire il territorio doganale della Comunità europea, presenta delle evidenti dif-

⁴ Il monte Athos per la Grecia, l'isola di Helgoland e il territorio di Busingen per la Repubblica federale di Germania, i Dipartimenti di oltremare per la Repubblica Francese, Ceuta, Melilla e le isole Canarie per la Spagna, le isole Aland per la Finlandia.

ferenze rispetto a quanto prescritto dal decreto IVA. Basti pensare, ad esempio, alle isole anglo-normanne, conosciute anche come “isole del Canale” (Jersey, Guernsey e le sue dipendenze, Brechou, Great Sark, Hern, Jethou e Lithou), con riferimento alle quali il Ministero delle finanze ha precisato che le stesse, pur essendo comprese nel territorio doganale della Comunità europea, non fanno parte del territorio fiscale della stessa, “per effetto di quanto stabilito dall’art. 227 del Trattato istitutivo delle Comunità europee”.

La predetta distinzione non appare superflua una volta osservato che i concetti di importazione ed esportazione sono legati al passaggio della cosiddetta linea doganale e, più specificatamente, all’ingresso delle merci nel territorio doganale (importazioni) o all’uscita delle merci dal territorio doganale (esportazioni).

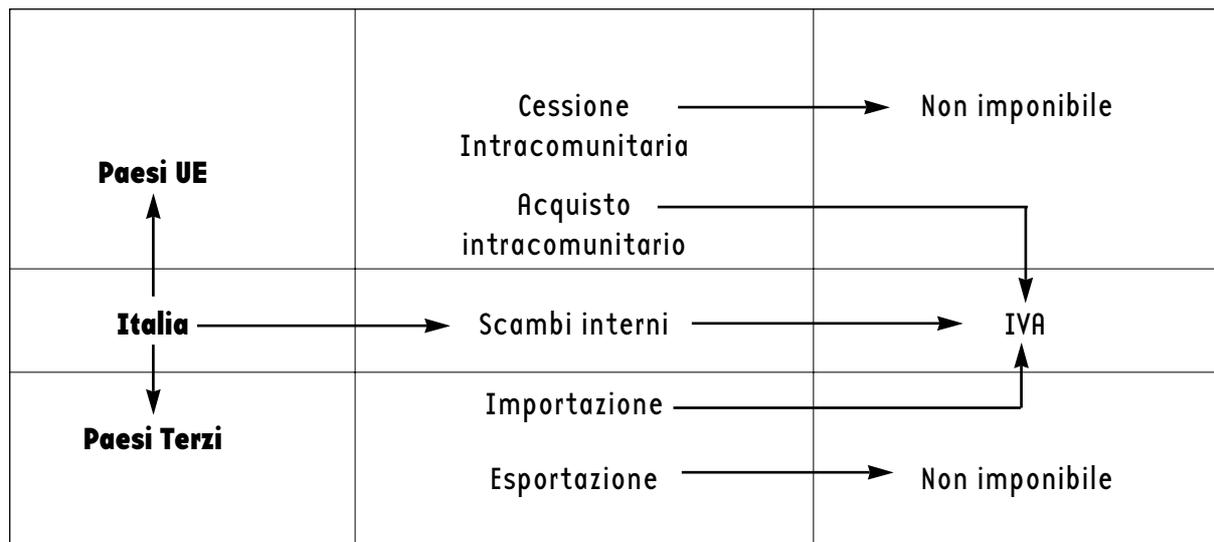
In particolare, per effetto dell’art. 57, comma 1, lettera a), del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, l’art. 67 del D.P.R. n. 633/1972 ha abbandonato il riferimento alle disposizioni doganali contenute nel D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (cosiddetto testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale) e ha definito le importazioni come quelle “operazioni aventi per oggetto beni introdotti nel territorio dello Stato, che siano originari da Paesi o territori non compresi nel territorio della Comunità ...”, così come stabilito dall’art. 7, comma 1, lettera b), del D.P.R. n. 633/1972.

Di conseguenza, l’IVA relativa alle importazioni si applica nel territorio di destinazione dei beni originari sia dai Paesi “terzi”, per i quali risulta ancora identificabile un confine doganale, sia dai territori “terzi”, ossia non compresi nel territorio fiscale della Comunità europea (ad esempio, le isole anglo-normanne).

Correlativamente, le cessioni eseguite mediante trasporto o spedizione dei beni nei Paesi/territori “terzi” costituiscono cessioni all’esportazione, non imponibili ai fini IVA ai sensi dell’art. 8 del D.P.R. n. 633/1972.

2.3 L’importanza del corretto inquadramento dell’operazione

Sulla base di quanto finora riferito, un corretto inquadramento dell’operazione è di fondamentale importanza ai fini dell’individuazione della disciplina applicabile, nonché, come si vedrà nel prosieguo, degli adempimenti conseguenti.



Dalla esatta individuazione delle regole sulla territorialità deriva la corretta esecuzione degli adempimenti contabili da porre in essere nelle diverse fattispecie di operazioni IVA.

La procedura da porre in essere da parte degli operatori, ai fini di un adeguato inquadramento dell'operazione economica, prevede infatti i seguenti passaggi:

- a) individuazione della nazionalità della controparte;
- b) individuazione del tipo di operazione effettuata (cessione di beni, prestazione di servizi), catalogandolo all'interno di una delle categorie previste dall'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972;
- c) identificazione della normativa interna (art. 7 del D.P.R. n. 633/1972) o intracomunitaria (art. 40 del D.L. 331/1993) da applicare, in considerazione della natura dell'operazione effettuata (cessione di beni, prestazione di servizi) e della sussistenza eventuale delle condizioni richieste dalla normativa dell'IVA comunitaria;
- d) individuazione della regola per l'individuazione della rilevanza territoriale dell'operazione effettuata, in base alle regole individuate dal legislatore agli artt. 7 del D.P.R. n. 633/1972 e 40 del D.L. n. 331/1993.

Solo a questo punto l'operatore economico potrà adempiere correttamente agli obblighi di fatturazione, autofatturazione, integrazione o registrazione incombenti sull'operatore nazionale in relazione alle singole fattispecie poste in essere.

A tal fine, i paragrafi che seguiranno illustreranno i criteri di localizzazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi individuati dal legislatore.

3. L'EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI NEL TERRITORIO DELLO STATO: IL CRITERIO DI LOCALIZZAZIONE DELLE CESSIONI DI BENI

Le cessioni di beni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno ad oggetto (art. 7 del D.P.R. n. 633):

- beni immobili esistenti nello stesso;
- beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione esistenti nel territorio italiano;
- beni mobili spediti da altro Stato membro, installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto.

Per la localizzazione delle cessioni di beni non è, dunque, determinante il luogo di conclusione o di esecuzione del contratto, né il luogo di residenza dei soggetti tra i quali avviene l'operazione, bensì, in conformità alle disposizioni dettate dalla direttive comunitarie, il luogo di "*esistenza fisica*" del bene che forma oggetto della cessione unitamente, per i solo beni mobili, alla *condizione giuridica rivestita dal bene*.

3.1. Cessioni di beni immobili

Le cessioni di beni immobili si considerino effettuate nello Stato se hanno ad oggetto beni esistenti nello stesso, a nulla rilevando che l'atto traslativo della proprietà dell'immobile sia stipulato all'estero o tra soggetti residenti o meno, posto che a tale atto si fa riferimento solo al fine di individuare il momento di effettuazione dell'operazione.

3.2. Cessioni di beni mobili

Le cessioni di beni mobili si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando hanno ad oggetto beni esistenti nel territorio dello Stato⁵, sempre che i beni stessi siano giuridicamente qualificabili come nazionali (cioè prodotti in Italia o il cui perfezionamento sia avvenuto in Italia), comunitari (cioè originari di altro Stato membro della Comunità o in libera pratica nel territorio della stessa) o vincolati al regime della temporanea importazione (cioè di provenienza estera introdotti in Italia per essere assoggettati a lavorazioni, trasformazioni, ecc. ed essere successivamente riesportati).

⁵ Per ciò che concerne l'individuazione del momento in cui i beni debbono trovarsi nel territorio dello Stato, al fine di integrare il requisito di territorialità, si ritiene che tale ubicazione debba sussistere al momento in cui si considera effettuata la cessione ai sensi dell'art. 6 del DPR 633 (in tal senso si veda, Circ. Assonime n. 101 del 1973).

Sono conseguentemente intassabili in Italia i beni esistenti o viaggianti all'estero (i beni ceduti/spediti/trasportati dal territorio dello Stato a quello di un altro Stato membro costituiscono cessioni intracomunitarie non imponibili in Italia), i beni mobili che, pur esistendo nel territorio dello Stato, non hanno la ricordata condizione di beni nazionali, comunitari o vincolati al regime di temporanea importazione (ad esempio, i beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale⁶).

3.2.1 Beni mobili spediti da altro Stato membro e installati o montati nel territorio dello Stato

Si considerano effettuate nel territorio dello Stato anche le cessioni di beni mobili spediti da altro Stato membro dell'Unione Europea ma installati o montati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto. Tali cessioni non costituiscono, pertanto, operazioni intracomunitarie ma cessioni interne, dunque imponibili in Italia.

Conseguentemente, se l'acquirente italiano è un soggetto passivo IVA e il fornitore estero non è identificato direttamente in Italia o non ha stabile organizzazione o rappresentante fiscale, sarà l'acquirente italiano che dovrà emettere autofattura, ai sensi dell'art. 17, comma 3, del DPR n- 633/1972⁷.

3.2.2 Beni mobili ceduti a passeggeri su una nave, aeromobile o treno nel corso del trasporto

L'ultimo periodo del comma 2 dell'art. 7 più volte citato dispone che le cessioni di beni mobili a passeggeri effettuate su una nave, aeromobile o treno nel corso di un trasporto avente come luogo di partenza l'Italia e luogo di arrivo un altro Stato membro si considerano effettuate nel territorio dello Stato anche se si sono attraversati stati extraUE⁸. Nel caso in cui la traversata si compia in più tratte, ciascuna tratta è considerata come viaggio a sé stante⁹.

Rientrano pertanto nel campo di applicazione IVA le cessioni effettuate a bordo nei confronti di passeggeri – indipendentemente dal luogo in cui si trova il mezzo di trasporto al momento della cessione e dalla destinazione del singolo passeggero – nel corso dei seguenti trasporti:

- trasporto intracomunitario con partenza dall'Italia;
- una tratta intracomunitaria con partenza dall'Italia, di un trasporto con partenza o destinazione fuori dalla Comunità.

⁶ Si veda, al riguardo la C.M. n. 26/411138 del 3 agosto 1979.

⁷ Ciò in quanto, come rilevato dalla C.M. n. 13 del 23 febbraio 1994 e dalla R.M. n. VII-12-456 del 17 novembre 1994, il trasferimento dei beni da parte del fornitore comunitario dal suo territorio a quello del destinatario nazionale risulta irrilevante ai fini IVA, dovendo piuttosto individuarsi il momento impositivo all'atto della successIVA consegna del bene installato, montato, assiemato.

⁸ Si veda al riguardo la C.M. 26/411138 del 3 agosto 1979.

⁹ Si veda, al riguardo, R.M. n. 188/E del 22/11/2001

3.2.3. *Cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza o simili*

Infine occorre rilevare che, in deroga all'art. 7, comma 2, del D.P.R. 633, l'art. 40, comma 3, del D.L. 331/1993 dispone, in tema di territorialità delle operazioni intracomunitarie, che si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili (cd. cessioni a distanza), di beni spediti o trasportati nel territorio dello Stato del cedente o per suo conto da altro Stato membro nei confronti di persone fisiche non soggetti d'imposta (e cioè consumatori finali) ovvero di cessionari che non hanno optato per l'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari, a norma dell'articolo 38, comma 6, del citato D.L. n. 331.

Per la schematizzazione delle regole di territorialità in materia di cessioni di beni si rinvia alla tavola 4.

4. L'EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI NEL TERRITORIO DELLO STATO: IL CRITERIO DI LOCALIZZAZIONE DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI

4.1. *Il principio generale*

Il principio generale in materia di territorialità delle prestazioni di servizi è stabilito dall'art. 7, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, a norma del quale *“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 ...”*.

Il primo criterio adottato dal legislatore dunque è quello che lega la rilevanza territoriale dei servizi al domicilio del prestatore, prescindendo da altre valutazioni oggettive o soggettive.

Ne deriva che, attenendosi al contenuto letterale della norma, le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato (e, quindi, sono ivi imponibili), quando sono rese da:

- a) soggetti che hanno il domicilio nel territorio stesso;
- b) soggetti residenti che non hanno stabilito il domicilio all'estero;
- c) stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero; viceversa, non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni rese da stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati o residenti in Italia.

Pertanto per tali soggetti opera una “presunzione di territorialità” che attribuisce rilevanza al domicilio del prestatore del servizio, salvo le deroghe di cui si dirà al paragrafo successivo.

4.2. Le molteplici deroghe

Il principio generale suddetto è soggetto a molteplici deroghe (art. 7, comma 4). Di fatto, le deroghe finiscono con il rendere il criterio del domicilio del prestatore un criterio residuale che trova applicazione solo in casi sporadici, numericamente molto inferiori a quelli per i quali è stata prevista un'autonoma disciplina.

Deve essere inoltre precisato che le disposizioni IVA sulla territorialità delle prestazioni di servizi (così come quelle sulle cessioni di beni) non si esauriscono con l'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972, ma devono essere opportunamente integrate da quanto previsto dall'art. 40 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427. Tale disposizione, volta a definire i criteri di territorialità delle operazioni intracomunitarie, rappresenta, infatti, una deroga ulteriore, non solo al principio di cui all'art. 7, comma 3, ma anche rispetto alle fattispecie previste nel successivo comma 4.

Onde poter avere un quadro complessivo dei criteri di localizzazione delle prestazioni di servizi, si procede qui di seguito ad una disamina casistica delle varie deroghe¹⁰.

4.2.1. I servizi relativi a beni immobili

La prima categoria di servizi, per i quali è previsto un diverso criterio per individuare la territorialità, è quella dei “servizi relativi a beni immobili”:

“le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando l'immobile è situato nel territorio stesso” (art. 7, comma 4, lett. a)¹¹.

La ragione di tale deroga è chiaramente legata alla particolare tipologia di beni cui i servizi si riferiscono, connotati per loro stessa natura da un collegamento particolarmente stringente con il luogo su cui detti immobili insistono.

Come emerge dal dato normativo, per tale tipologia di servizi la scelta operata dal legislatore è stata quella di legare la rilevanza territoriale dei servizi resi allo Stato in cui si trova l'immobile in relazione al quale i servizi sono stati resi.

¹⁰ Si precisa che in questa sede, onde potere fornire una visione più completa degli esiti della localizzazione delle operazioni, si è ritenuto opportuno accennare agli adempimenti conseguenti l'applicazione del principio di territorialità ma una disamina approfondita delle diverse operazioni e dei conseguenti adempimenti sarà oggetto di interventi successivi.

¹¹ Cfr. R.M. n. 465215 del 17 dicembre 1991, R.M. 52/E – VII-15-09 del 4 marzo 1995, R.M. n. 170/E/1999/179582 del 27 dicembre 1999. Si veda, inoltre, Cass. n. 2643 del 22 marzo 1999.

Esempi

Un soggetto italiano che effettui una prestazione di servizi (ad esempio, una manutenzione o una perizia o un progetto o un qualsiasi altro servizio chiaramente legato ad un particolare ed identificato bene immobile) relativa ad un immobile situato in un altro Paese comunitario od extracomunitario potrà in essere un'operazione irrilevante ai fini dell'IVA italiana e, qualora emetta una fattura, dovrà indicare che l'operazione è fuori dal campo di applicazione del tributo, ai sensi dell'art. 7, comma 4, lettera a), del D.P.R. n. 633/1972.

Per contro, qualora un soggetto nazionale riceva una prestazione di servizi su un bene immobile sito in Italia da un prestatore straniero (comunitario od extracomunitario), dovrà valutare se tale soggetto sia in grado di adempiere gli obblighi documentali in Italia attraverso la nomina di un rappresentante fiscale o attraverso la procedura dell'identificazione diretta o, in caso contrario, dovrà provvedere ad emettere un'autofattura ai sensi dell'art. 17, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 (adottando la cosiddetta procedura del *reverse charge*).

4.2.2 I servizi didattici, ricreativi, culturali, scientifici e le operazioni di carico e scarico, manutenzione e simili accessorie ai trasporti di cui alla lettera b) del comma 4

La seconda categoria di servizi per i quali è prevista una regola derogatoria, rispetto al principio generale del comma 3, è quella prevista dalla lettera b) del citato comma 4.

La norma dispone che *“le prestazioni di servizi, comprese le perizie, relative a beni mobili materiali e le prestazioni di servizi culturali, scientifici, artistici, didattici, sportivi, ricreativi e simili, nonché le operazioni di carico, scarico, manutenzione e simili, accessorie ai trasporti di beni, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono eseguite nel territorio stesso”*¹².

La disposizione accomuna nella stessa categoria una serie di servizi estremamente eterogenei tra loro, quali quelli relativi a beni mobili materiali ed altre tipologie che presentano una più tipica connotazione immateriale, come i servizi didattici, artistici e ricreativi.

Inoltre, come si è detto, nella stessa categoria sono stati inseriti i servizi di carico, scarico, manutenzione e simili, accessori ai trasporti di beni.

Per tutte queste tipologie di prestazioni di servizi il criterio adottato dal legislatore per l'individuazione della rilevanza territoriale è quello del luogo di esecuzione del servizio stesso, prescindendo, dunque, da qualsiasi indagine circa la nazionalità dei soggetti e dal luogo di utilizzo del servizio stesso.

¹² Si veda, al riguardo, con specifico riferimento alle prestazioni di carattere scientifico, la R.M. n. 129/E del 30 aprile 2002.

4.2.2.1 La nazionalità del soggetto che presta le operazioni di cui alla lettera b)

Per alcuni di tali servizi, tuttavia, la nazionalità dei soggetti interessati non è del tutto irrilevante, poiché alcuni dei citati servizi sono compatibili con la definizione di “servizi intracomunitari”.

Tale situazione, in particolare, si determina con riferimento ai servizi relativi ai beni mobili materiali e servizi accessori ai trasporti di beni.

Di conseguenza, l'operatore nazionale che fornisca ad un soggetto straniero uno dei suindicati servizi dovrà innanzitutto verificare la nazionalità del committente.

4.2.2.2 Se il committente è un soggetto comunitario: fattura non imponibile

Se il committente, infatti, è un soggetto comunitario e se sussistono gli altri requisiti per poter qualificare un'operazione come intracomunitaria (uscita del bene dal territorio dello Stato in cui il servizio è reso e soggettività passiva del committente), l'operazione rientrerà nell'ambito di operatività del D.L. n. 331/1993 e di conseguenza dovrà essere emessa una fattura indicante il titolo di non imponibilità previsto dall'art. 40 del decreto citato¹³.

4.2.2.3 Se il committente è un soggetto extracomunitario: adempimenti

Se invece il committente del servizio è un soggetto extracomunitario, ovvero se, pur essendo il committente un comunitario, mancasse alcuno degli altri elementi richiesti dal D.L. n. 331/1993 (ad esempio, se la merce non esce dal territorio dello Stato in cui il servizio è stato reso), si rientrerà nell'ambito di applicazione dell'ordinaria disciplina interna dell'IVA ed il prestatore dovrà attenersi al criterio territoriale del luogo di prestazione del servizio.

Da ciò deriva che, nei casi richiamati, se il servizio è stato reso in Italia, il prestatore nazionale dovrà emettere una fattura con IVA, mentre se il servizio è stato reso in un Paese diverso l'operazione sarà fuori dal campo di applicazione dell'IVA per carenza del requisito territoriale ai sensi del richiamato art. 7, comma 4, lettera b).

4.2.2.4 Se il prestatore è un soggetto straniero ed il committente è italiano

Qualora il prestatore del servizio del tipo richiamato nel comma 4, lettera b), fosse un soggetto straniero ed il committente fosse italiano, si potranno verificare diversi casi:

- se il servizio presenta tutti i requisiti (oggettivi, soggettivi e territoriali) del servizio intracomunitario, il prestatore dovrà emettere una fattura recante il titolo di non imponibilità previsto dalla disciplina dell'IVA comunitaria, mentre il committente nazionale dovrà procedere all'integrazione della fattura ricevuta ed alla sua separata registrazione;

¹³ Per l'analisi specifica delle operazioni intracomunitarie e per i relativi adempimenti si rinvia alle circolari successive.

- se invece il prestatore è un soggetto extracomunitario, ovvero se manca uno qualsiasi dei requisiti richiesti dalla normativa dell'IVA comunitaria ed il servizio è stato reso in Italia, il committente potrà alternativamente o ricevere una fattura recante esposta l'IVA italiana (qualora il prestatore sia un soggetto identificato in Italia o abbia quivi nominato un rappresentante fiscale), o essere tenuto all'emissione di un'autofattura ai sensi dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, da registrare sia sul registro degli acquisti sia su quello delle vendite al fine di neutralizzare l'IVA esposta nella suddetta autofattura. Resta inteso che, se il suddetto servizio fosse stato reso in un Paese straniero, l'operazione sarebbe irrilevante ai fini dell'IVA nazionale ed il prestatore, probabilmente, emetterà una fattura recante esposta l'IVA del suo Paese. Tale imposta, ovviamente, non confluirà nella contabilità IVA del committente e, qualora ne sussistano i presupposti, potrà essere chiesta a rimborso nello Stato del prestatore attraverso le procedure previste dai singoli Stati.

4.3. *Le prestazioni di trasporto*

La terza categoria di servizi per la quale è prevista una deroga al generale criterio di territorialità è quella prevista dalla lettera c) del comma 4 dell'art. 7, a norma del quale *“le prestazioni di trasporto si considerano effettuate nel territorio dello Stato in proporzione alla distanza ivi percorsa”*¹⁴.

Anche tale tipologia di prestazioni di servizio assume rilievo, seppur con alcune distinzioni, sia nella disciplina interna sia nella disciplina comunitaria.

L'art. 40, commi 5 e 7, del D.L. n. 331/1993 infatti disciplina, esclusivamente con riferimento ai trasporti di merci con luogo di partenza e di arrivo in due diversi Stati membri, i trasporti intracomunitari assoggettati al regime proprio dell'IVA comunitaria.

Di conseguenza, anche in questo caso, la prima operazione da effettuare per individuare la disciplina dei trasporti transnazionali applicabile sarà quella di valutare la sussistenza dei requisiti per l'applicazione del D.L. n. 331/1993.

Qualora tale normativa non risultasse applicabile, le regole sulla territorialità dei trasporti andranno cercate nel citato art. 7, il quale, come visto, prevede il criterio della rilevanza territoriale in proporzione alla parte di trasporto effettuata sul territorio nazionale.

Nel caso di trasporto internazionale effettuato da un prestatore nazionale, dunque, questi dovrà emettere una fattura in cui assume rilevanza ai fini IVA la sola quota di tragitto (e quindi di corrispettivo) riguardante la tratta nazionale percorsa.

Ovviamente, comunque, anche la tratta nazionale, pur teoricamente rilevante in

¹⁴ Si veda, al riguardo, la R.M. n. 162/E/2000/221634 del 31 ottobre 2000.

base al principio di territorialità nei casi previsti non sconta l'IVA in base al titolo di non imponibilità previsto dall'art. 9 del D.P.R. n. 633/1972.

Per contro, qualora l'italiano sia il committente, egli dovrà procedere ad autofatturare la quota di trasporto relativa alla tratta italiana, esponendo anche in questo caso il titolo sopra richiamato di non imponibilità.

Per la parte di trasporto effettuato sul territorio straniero, invece, l'operazione non assumerà rilevanza ai fini dell'IVA nazionale.

4.4 *Le prestazioni individuate dalle lettere da d) a f-quater).* *Locazioni, manutenzione impianti, assistenza legale, pubblicità.*

Una quarta e più articolata categoria di prestazioni di servizi, per la quale sono previsti criteri particolari ai fini dell'individuazione della rilevanza territoriale, è quella prevista dalle lettere d), e), f), f-bis), f-ter) ed f-quater) del comma 4 dell'art. 7.

Tale categoria di prestazioni peraltro ha recentemente visto parzialmente modificare alcuni aspetti della propria disciplina, per effetto del D.Lgs. n. 273 del 1° agosto 2003¹⁵.

Le disposizioni contenute nelle lettere da d) a f-quater) riguardano una serie eterogenea di servizi per i quali sono previsti differenti criteri territoriali in relazione alla residenza del soggetto committente.

La lettera d) prevede che *“le prestazioni derivanti da contratti di locazione anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto, le prestazioni di servizi indicate al n. 2) del secondo comma dell'art. 3, le prestazioni pubblicitarie, di consulenza e assistenza tecnica o legale, comprese quelle di formazione e di addestramento del personale, le prestazioni di servizi di telecomunicazione, di radiodiffusione e di televisione, le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici, di elaborazione e fornitura di dati e simili, le operazioni bancarie, finanziarie e assicurative e le prestazioni relative a prestiti di personale, nonché le prestazioni di intermediazione inerenti alle suddette prestazioni o operazioni e quelle inerenti all'obbligo di non esercitarle, nonché le cessioni di contratti relativi alle prestazioni di sportivi professionisti, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti domiciliati nel territorio stesso o a soggetti ivi residenti che non hanno stabilito il domicilio all'estero e quando sono rese a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero, a meno che non siano utilizzate fuori dalla Comunità economica europea”*.

Come appare evidente i servizi disciplinati dalla norma in commento sono estremamente eterogenei tra loro ed il criterio utilizzato per determinare la loro rilevanza territoriale è quello della residenza del committente, combinando tale crite-

¹⁵ Il decreto ha dato attuazione alla Direttiva del Consiglio del 7 maggio 2002, n. 2002/38/CE, in materia di IVA applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione, e a determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici.

rio con quello del luogo di utilizzo.

Di conseguenza, nei casi previsti dalla lettera d), l'operazione effettuata sarà da assoggettare ad IVA italiana nel caso in cui la prestazione sia resa ad un soggetto committente nazionale, salvo il caso in cui il servizio stesso venga utilizzato al di fuori del territorio dell'UE.

Da ciò discende che, se un soggetto nazionale riceve un servizio di quelli sopra elencati da un soggetto non residente non identificato ai fini IVA in Italia e senza l'intervento di un rappresentante fiscale, salvo il caso in cui detto servizio venga utilizzato al di fuori dell'ambito comunitario dovrà procedere ad autofatturarsi ai sensi dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, in modo tale da assoggettare ad IVA l'operazione territorialmente rilevante nel nostro Paese¹⁶.

La lettera e) del citato comma 4 prevede invece che *“le prestazioni di servizi e le operazioni di cui alla lettera precedente rese a soggetti domiciliati o residenti in altri Stati membri della Comunità economica europea, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando il destinatario non è soggetto passivo dell'imposta nello Stato in cui ha il domicilio o la residenza”*.

Tale disposizione disciplina pertanto gli stessi servizi già previsti dalla precedente lettera d), prendendo in considerazione, però, il caso in cui il committente sia comunitario.

Per tale situazione il legislatore tributario ha abbandonato completamente il criterio del luogo di utilizzo del servizio (presente, come si è visto, nella precedente lettera d) ed ha adottato un criterio territoriale basato esclusivamente sulla residenza e sullo *status* del committente.

Infatti, in base a tale disposizione, il prestatore nazionale di un servizio reso ad un soggetto comunitario dovrà verificare se il committente sia o meno un soggetto d'imposta nel suo Stato di residenza e, di conseguenza, dovrà emettere fattura con IVA italiana se il committente risulterà essere un privato, mentre non dovrà assoggettare ad IVA la stessa operazione nel caso in cui il committente sia identificato ai fini IVA nel suo Paese di residenza.

In quest'ultimo caso, infatti, la prestazione resa non soddisfa i requisiti territoriali testé evidenziati e sarà assoggettata ad imposta nello Stato del committente attraverso il meccanismo del *reverse charge*.

4.5 Servizi di telecomunicazione

L'art. 7, comma 4, lett. f), prende in esame alcuni dei servizi già disciplinati dalla lettera d), considerando, però, il caso in cui il committente sia un soggetto extracomunitario.

La lettera f) infatti dispone che *“le operazioni di cui alla lettera d), escluse le prestazioni*

¹⁶ Si veda al riguardo la C.M. n. 207/E/237953 del 16 novembre 2000.

di servizi di telecomunicazione, le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici a committenti non soggetti passivi d'imposta residenti al di fuori della Comunità, le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale, ivi comprese quelle di formazione e di addestramento del personale, di elaborazione e fornitura di dati e simili, rese a soggetti domiciliati e residenti fuori della Comunità economica europea nonché quelle derivate da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto rese da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità stessa ovvero domiciliati o residenti nei territori esclusi a norma del primo comma, lettera a), ovvero da stabili organizzazioni operanti in detti territori, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate; queste ultime prestazioni, se rese da soggetti domiciliati o residenti in Italia, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono utilizzate in Italia o in altro Stato membro della Comunità stessa”.

Da tale disposizione si desume che il criterio seguito dal legislatore per determinare la territorialità delle operazioni suddette rese nei confronti di un committente extracomunitario è quello del luogo di utilizzo.

Le citate prestazioni di servizi assumeranno rilievo territoriale in Italia se i servizi saranno utilizzati nel nostro Paese, ovvero, qualora a rendere il servizio sia un soggetto nazionale, l'operazione sarà territorialmente rilevante in Italia se il servizio viene utilizzato all'interno dell'Unione europea.

Da ciò deriva che il prestatore nazionale, per stabilire quali adempimenti vadano posti in essere, dovrà accertarsi, oltre che della nazionalità extracomunitaria del committente, anche del luogo di fruizione del servizio, emettendo fattura soggetta ad IVA se il servizio viene fruito in ambito comunitario o escludendo l'operazione compiuta dal novero di quelle rilevanti ai fini dell'IVA, qualora il servizio venga fruito al di fuori dei limiti comunitari.

Conseguentemente in caso di utilizzo del servizio parte nel territorio dell'Unione Europea e parte al di fuori dello stesso, solo la quota di corrispettivo riferita alla prima parte sarà rilevante come base imponibile dell'operazione ai fini IVA¹⁷.

Le ultime ipotesi derogatorie rispetto alle regole generali sulla territorialità sono quelle contenute nelle lettere f-bis), f-ter) ed f-quater) del comma 4 dell'art. 7.

La prima di tali disposizioni, riferendosi ai soli servizi di telecomunicazione, prende in considerazione la fattispecie del servizio reso da un prestatore extracomunitario nei confronti di un committente anch'egli extracomunitario.

La lettera f-bis), infatti, recita *“le prestazioni di servizi di telecomunicazione rese a soggetti domiciliati o residenti fuori del territorio della Comunità da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità stessa, ovvero domiciliati o residenti nei territori esclusi a norma del primo comma, lettera a), si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando i servizi sono ivi utilizzati. Tali servizi si considerano utilizzati nel territorio dello Stato*

¹⁷ Per un approfondimento della questione si rinvia alla Circolare Assonime n. 67/2000 e alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 76/E del 2 agosto 2001.

se in partenza dallo stesso o quando, realizzandosi la prestazione tramite cessione di schede prepagate o di altri mezzi tecnici preordinati all'utilizzazione del servizio, la loro distribuzione avviene, direttamente o a mezzo di commissionari, rappresentanti, o altri intermediari, nel territorio dello Stato”.

Come è evidente, dunque, il criterio territoriale adottato nella fattispecie in commento è quello del luogo di utilizzo del servizio.

Le nuove disposizioni di cui alle lettere f-ter) ed f-quater), recentemente introdotte dal citato D.Lgs. n. 273/2003, invece, integrano la disciplina previgente relativamente a particolari fattispecie.

Per quanto attiene alla prima di tali disposizioni, essa dispone che *“le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità a committenti non soggetti passivi d'imposta nello Stato, si considerano ivi effettuate”.*

Per effetto di tale norma, le prestazioni rese *on-line* nei confronti di privati committenti italiani da parte di soggetti extracomunitari saranno assoggettate all'IVA italiana in base al criterio dell'utilizzo del servizio.

Analoga scelta, infine, è stata operata attraverso la successiva lettera f-quater), secondo cui *“le prestazioni di telecomunicazione, di radiodiffusione e di televisione rese da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità a committenti comunitari non soggetti passivi d'imposta si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate”.*

Si rinvia alla tavola 4 per la schematizzazione delle regole di territorialità in materia di prestazioni di servizi. Si fa presente che lo schema in questione, proprio per la sua finalità di semplificazione e di facilitazione per il lettore, non fornisce un quadro complessivo delle regole appena enunciate limitandosi a “fotografare” le regole generali in materia non prendendo in considerazione le specifiche deroghe appena enunciate.

5. L'EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI NEL TERRITORIO DELLO STATO: IL CRITERIO DI LOCALIZZAZIONE DEGLI ACQUISTI INTRACOMUNITARI

Le disposizioni sulla territorialità delle operazioni IVA non si esauriscono con l'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972 ma devono essere opportunamente integrate da quanto previsto dall'art. 40 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427.

In estrema sintesi – rinviano *infra*, nell'ambito dell'esame analitico delle operazioni intracomunitarie, l'analisi del principio territoriale comunitario in applicazione delle singole categorie (cessioni/acquisti e prestazioni) – in questa sede si ritiene opportuno rilevare che l'art. 40 citato, al comma 1 stabilisce che gli acquisti intracomunitari¹⁸ assumono rilevanza territoriale in Italia se si verificano le

seguenti condizioni:

- a) i beni sono spediti o trasportati nel territorio nazionale provenienti da altro Stato comunitario;
- b) oggetto della transazione sono beni che provengono da un altro Stato della Comunità ove sono stati prodotti o immessi in “libera pratica”.

Se l'acquirente è un soggetto passivo d'imposta identificato in Italia, l'acquisto si considera effettuato nel territorio dello Stato, a meno che non sia provato che l'acquirente sia assoggettato ad imposta in un altro Stato membro di destinazione del bene¹⁹.

6. LE CESSIONI DI BENI E LE PRESTAZIONI DI SERVIZI CHE NON SI CONSIDERANO EFFETTUATE NEL TERRITORIO DELLO STATO

Al fine di assoggettare ad imposizione i consumi posti in essere nel territorio dello Stato, il meccanismo applicativo dell'IVA prevede che i consumi che avvengono negli Stati esteri siano soggetti alle corrispondenti imposte estere.

In questa ottica si comprende sia perché l'IVA si applichi sulle importazioni e non sulle esportazioni, sia perché il legislatore abbia modellato la disciplina di tale imposta, al fine di realizzare l'obiettivo della neutralità dell'IVA sul piano della concorrenza nel commercio internazionale, in modo da consentire che i beni nazionali destinati al consumo all'estero (così come, parallelamente, quelli esteri destinati al consumo in Italia) non vengano incisi dagli oneri fiscali inerenti all'imposta del Paese di provenienza.

A tali finalità risponde la disposizione dell'art. 7, ultimo comma, del DPR n. 633 citato, secondo la quale non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni all'esportazione, le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione e i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali di cui ai successivi artt. 8, 8-*bis* e 9 del D.P.R. n. 633.

Pertanto, per effetto della finzione giuridica contenuta nella disposizione in commento, la disciplina IVA delle operazioni che, pur essendo effettuate nel territorio dello Stato (e per le quali quindi astrattamente sussisterebbe il presupposto di territorialità e la conseguente imponibilità) sono utilizzate all'estero, risulta sostanzialmente equiparata a quella delle cessioni e delle prestazioni di servizi effettuate all'estero (come tali non assoggettabili a imposta, per difetto del requisito di territorialità).

In questa sede è opportuno rilevare tuttavia che le operazioni richiamate dall'ulti-

¹⁸ Per ciò che attiene la definizione di tale tipologia di operazioni nonché l'analisi specifica delle stesse e dei requisiti richiesti dal legislatore per la loro configurabilità si rinvia *infra*.

¹⁹ Questa ultima situazione evidenzia l'ipotesi di **triangolazione comunitaria**, per la quale si rinvia *infra*.

mo comma dell'articolo 7 citato si differenziano dalle operazioni escluse dal campo di applicazione IVA per difetto del requisito di territorialità in quanto integrano i requisiti per l'assoggettamento all'imposta ma godono, per espressa disposizione legislativa, del particolare regime della "*non imponibilità*": pertanto, pur non dando luogo all'addebito dell'imposta, sono soggette a tutti gli obblighi documentali (fatturazione, registrazione, dichiarazione ecc.) propri delle operazioni IVA.

FONDAZIONE LUCA PACIOLI