

2018



Le prestazioni di servizi in ambito internazionale



Premessa

Le prestazioni di servizi, negli ultimi anni, si stanno evolvendo e soprattutto si stanno orientando verso mercati internazionali. Tutto ciò avviene anche grazie alla presenza di numerose piattaforme Web che sono in grado di mettere in contatto aziende e professionisti di ogni parte del mondo per commissionare prestazioni e collaborazioni.

Nel corso del trattato verrà esaminata la disciplina relativa alla territorialità ai fini Iva delle prestazioni di servizi. In una economia sempre più digitalizzata tuttavia il concetto di territorialità così come da noi conosciuto viene messo quotidianamente a dura prova, in relazione ad operazioni transnazionali che per loro natura prescindono da un territorio.

La normativa in tema di territorialità delle prestazioni di servizi resi o ricevuti da operatori UE o extra-UE è stata radicalmente modificata a decorrere dall'01.01.2010 dal D.Lgs. n. 18/2010 che ha recepito la Direttiva comunitaria n. 2008/8/CE.

Obiettivo principale della riforma era quello di fissare come luogo di tassazione a fini Iva quello ove avveniva effettivamente il consumo del servizio: il Legislatore nazionale ha così modificato il vecchio art. 7 del DPR 633/1972 introducendo, per le prestazioni di servizi, i nuovi articoli da 7-ter a 7-septies.

In particolare l'art. 7-ter fissa la regola generale o standard per determinare il luogo di tassazione delle prestazioni di servizi.

I successivi articoli (da 7-quater a 7-septies) forniscono un'elencazione dettagliata dei servizi in deroga a cui vanno applicate regole particolari.

Rilevante, come vedremo nel corso della trattazione, per individuare la territorialità ai fini Iva della prestazione di servizi è lo **"status" del committente**. Il regolamento 282/2011 fornisce dei criteri per distinguere il committente **"business" (soggetto**

passivo) rispetto al committente **“consumer” (privato)**. Tale indagine, infatti, è certamente decisiva per individuare correttamente il luogo di tassazione ai fini Iva delle prestazioni di servizi “generiche” di cui all’art. 7-ter del DPR 633/72.

In ordine temporale, le ultime novità in merito alla territorialità ai fini Iva delle prestazioni di servizi, hanno riguardato le prestazioni di servizi elettronici rese nei confronti di soggetti privati, con l’introduzione del nuovo regime speciale Iva, Mini One Stop Shop (c.d. Moss) e le prestazioni di servizi su beni immobili a decorrere **dal 1° gennaio 2017**.

All’interno della trattazione verrà inoltre posta attenzione ai servizi internazionali e quelli connessi agli scambi internazionali, enunciati dall’art. 9 DPR 633/72, che quando territorialmente rilevanti ai fini Iva in Italia beneficiano del regime di “non imponibilità”, essendo prestazioni collegate ad operazioni con l’estero.

In particolare l’art. 9 sarà analizzato alla luce delle disposizioni che dal 2010 fissano i nuovi criteri della territorialità a seguito delle modifiche sopra enunciate apportate dal D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18.

In relazione alle criticità associate alle suddette operazioni internazionali, gli operatori necessitano di indicazioni utili per potersi districare dalle insidie, insite in una normativa particolarmente complessa.

Pertanto lo scopo di questa trattazione è quello di fornire una guida pratica agli utenti, attraverso l’analisi di una serie di esemplificazioni pratiche ed approfondimenti, in relazione alle suddette operazioni.

La pubblicazione verrà periodicamente aggiornata per il prossimo biennio, in seguito all'emanazione di eventuali novità relative agli argomenti trattati.

Buona lettura,

Alberto Perani



La Guida è stata curata, su commissione di Unioncamere Lombardia, dal Dottor Alberto Perani in collaborazione con la Dott.ssa Chiara Cesari.

Predisposto a Marzo 2018.

Pubblicazione fuori commercio.

E' consentita la riproduzione con citazione della fonte.

Sommario

Premessa	1
CAPITOLO PRIMO	
TERITORIALITA' DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO	8
1.1 Nozione di territorio	10
1.2 La territorialità delle cessioni di beni	13
1.3 La territorialità delle prestazioni di servizi	16
1.4 Status di soggetto passivo del committente	17
1.5 Qualità di soggetto passivo di committente	20
1.6 Luogo di stabilimento del committente	21
CAPITOLO SECONDO	
LE PRESTAZIONI DI "SERVIZI GENERICHE"	
(ART. 7-TER DPR 633/72)	23
2.1 Territorialità ai fini Iva	23
2.2 Assolvimento dell'imposta e fatturazione	26
2.3 Elencazione delle fattispecie rientranti nella regola generale delle prestazioni generiche dal 01 gennaio 2010	27

CAPITOLO TERZO

DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE

(ARTT. DA 7-QUATER A 7-SEPTIES DPR 633/72)

31

3.1	Prestazioni di servizi relative a beni immobili (art. 7-quater, lett. a) DPR 633/72)	32
3.1.1	Definizione di bene immobile	34
3.1.2	Elenco prestazioni che rientrano nei servizi relative a beni immobili (Regolamento Ue n. 282/2011 art. 31-bis par. 2)	38
3.1.3	Prestazioni di servizi che NON si considerano relative a beni immobili (Regolamento Ue n. 282/2011 art. 31-bis par. 3)	49
3.1.4	Attrezzature messe a disposizione per realizzare lavori su immobili (Regolamento UE n. 282/2011 art. 31-ter)	54
3.2	Prestazioni di trasporto passeggeri (art. 7-quater, lett. b) DPR 633/72)	56
3.3	Servizi di ristorazione e catering (art. 7-quater, lett. c) e d) DPR 633/72)	58
3.4	Locazione, leasing e noleggio di mezzi di trasporto (a breve termine) (art. 7-quater, lett. e) DPR 633/72)	62
3.5	Locazione, leasing e noleggio di mezzi di trasporto (a lungo termine)	67
3.6	Prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili (art. 7-quinquies DPR 633/72)	71

3.6.1	Disciplina Iva	74
3.6.2	Servizi aventi ad oggetto l'accesso a manifestazioni	76
3.6.3	Prestazioni accessorie ai servizi culturali, artistici, sportivi e agli accessi	77
3.6.4	Stand e servizi correlati a fiere ed esposizioni resi nei confronti di soggetti passivi	78
3.7	Prestazioni di intermediazione rese nei confronti di soggetti privati consumatori (art. 7-sexies lett. a) DPR 633/72)	81
3.8	Prestazioni di servizi relative al trasporto di beni rese nei confronti di soggetti privati consumatori (art. 7-sexies lett. b) e c) DPR 633/72)	84
3.9	Lavorazioni e riparazioni su beni mobili materiali (art. 7-ter e art. 7-sexies lett. d) DPR 633/72)	86
3.10	Prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici e prestazioni di telecomunicazione e radiodiffusione (art. 7-sexies lett. f) e g) DPR 633/72)	89
3.10.1	Il Mini One Stop Shop (c.d. Moss)	93
3.11	Prestazioni di servizi rese nei confronti di soggetti privati non stabiliti nella Comunità (art. 7-septies DPR 633/72)	100

CAPITOLO QUARTO
I SERVIZI INTERNAZIONALI O CONNESSI AGLI SCAMBI
INTERNAZIONALI
(ART. 9 DPR 633/72) 102

- 4.1 I trasporti internazionali 102
- 4.2 Operazioni connesse ai trasporti e spedizioni internazionali 105
 - 4.2.1 La territorialità delle prestazioni di servizi resi dalle agenzie di viaggio 108
 - 4.2.2 Lavorazione e trasformazione di beni destinati all'esportazione 110

CAPITOLO QUINTO
LE LAVORAZIONI: TRATTAMENTO FISCALE IN AMBITO
INTERNAZIONALE 113

- 5.1 Lavorazione su beni comunitari 114
- 5.2 Triangolazioni con lavorazione 116
- 5.3 Lavorazioni svolte all'interno dei depositi Iva 123
- 5.4 Perfezionamento attivo e passivo 125

CAPITOLO PRIMO

TERRITORIALITA' DELL'IMPOSTA SUL VALORE

AGGIUNTO

Il requisito della territorialità Iva è stato oggetto di profonde modifiche, in particolare ad opera del D.Lgs. 18/2010, che ha rivisto radicalmente le regole per la tassazione delle operazioni effettuate con controparti non residenti, soprattutto relativamente alle prestazioni di servizi.

Sono stati introdotti nel DPR 633/72 i nuovi artt. 7-ter, contenente la nuova regola di territorialità dei servizi generici, 7-quater, 7-quinquies, 7-sexies e 7-septies, riferiti a particolari tipologie di servizi.

Le disposizioni sopracitate nel nostro ordinamento interno erano state anticipate dalla Circolare n. 58/E del 31.12.2009 ed illustrate dalla Circolare n. 37/E del 29 luglio 2011 che ha fornito importanti chiarimenti in merito alla corretta interpretazione in base alle indicazioni contenute nel Regolamento di esecuzione (Ue) n. 282/2011, recante disposizioni di applicazione della Direttiva 2006/112/Ce, relativa al sistema comune dell'Iva.

Le principali novità, come chiarito anche dapprima dalla C.M. 31.12.2009, n. 58/E, e successivamente dalla C.M. 29.7.2011, n. 37/E, sono:

-
- **modifica della regola generale del luogo di tassazione dei servizi resi a soggetti passivi per i quali si passa dal criterio della tassazione nello Stato del prestatore al criterio di tassazione nello Stato del committente. É confermata, quale regola generale, quella della tassazione nello Stato del prestatore per le prestazioni rese a soggetti privati;**

- **conferma di alcune deroghe già esistenti (che comportano l'applicazione degli stessi criteri di tassazione per le prestazioni rese sia a soggetti passivi che a soggetti privati) riguardanti:**
 - le prestazioni di servizi relativi ad immobili;
 - le prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili;
 - le prestazioni di trasporto passeggeri;

- **introduzione di nuove deroghe per le prestazioni rese sia a soggetti passivi che a soggetti privati, con riferimento alle prestazioni di ristorazione e catering, nonché alla locazione a breve termine di mezzi di trasporto;**

- **conservazione di alcune deroghe vigenti, limitatamente ai servizi resi a soggetti privati, riguardanti le prestazioni di servizi:**
 - di intermediazione;
 - di trasporto di beni;
 - relative a beni mobili materiali;
 - di telecomunicazione, tele-radiodiffusione e servizi resi tramite mezzi elettronici (vd. anche novità apportate in proposito dal D.Lgs. 42/2015);

- **introduzione di una regola particolare per le locazioni a lungo termine di mezzi di trasporto, rese a soggetti privati;**

- **ampliamento della definizione di soggetto passivo ai fini della individuazione della territorialità delle prestazioni di servizi, in base alla quale sono considerati tali anche:**
 - gli enti non commerciali (art. 4, co. 4, D.P.R. 633/1972) anche quando agiscono nell'ambito dell'attività istituzionale;
 - gli enti che non svolgono alcuna attività commerciale, ma che risultano già identificati ai fini Iva;

1.1. Nozioni di territorio

Diversamente da quello che potrebbe apparire non sempre, territorio doganale e territorio rilevante ai fini Iva coincidono.

Esistono infatti dei territori che pur facendo parte del territorio doganale dello Stato italiano o della Ue sono considerati ai fini Iva come territori extra-unionali.

L'art. 7 del DPR 633/72 ripropone la definizione di territorio dello Stato e di territorio della Comunità.

Per quanto riguarda nello specifico il nostro Paese per "Stato" o "territorio dello Stato" ai fini dell'imposta sul valore aggiunto s'intende il territorio della Repubblica Italiana, con esclusione di:

- | |
|--------------------------------------|
| • Comune di Livigno; |
| • Comune di Campione d'Italia; |
| • Acque italiane del Lago di Lugano. |

Restano esclusi dalla disciplina Iva i territori appartenenti alla Repubblica di San Marino e Città del Vaticano, perché, pur facendo parte del territorio fisico, non sono soggetti alla sovranità della Repubblica italiana, costituendo territori extracomunitari.

Occorre inoltre tenere presente che nella nozione di territorio rientrano:

- | |
|---|
| • lo spazio terrestre, delimitato dai confini naturali o artificiali; |
| • lo spazio aereo; |
| • il sottosuolo; |

<ul style="list-style-type: none"> • le acque territoriali;
<ul style="list-style-type: none"> • le zone franche, i depositi franchi e i punti franchi ai fini doganali;
<ul style="list-style-type: none"> • le basi operative a terra dove vengono eseguite lavorazioni per i materiali e i prodotti di cui al punto precedente;
<ul style="list-style-type: none"> • le navi mercantili e gli aerei civili in spazio libero nonché quelli militari anche in territori altrui.

Per “Comunità” o “territorio della Comunità” si intende il territorio cui si applica il Trattato istitutivo della Comunità europea, dall’ambito del quale vanno esclusi, oltre che i sopracitati territori italiani, anche i seguenti:

<ul style="list-style-type: none"> • il Monte Athos per la Grecia;
<ul style="list-style-type: none"> • l'isola di Helgoland ed il territorio di Busingen per la Germania;
<ul style="list-style-type: none"> • i Dipartimenti d'Oltre Mare (Dom) ed i Territori d'Oltre Mare (Tom) per la Francia;
<ul style="list-style-type: none"> • Ceuta, Melilla e le Isole Canarie per la Spagna;
<ul style="list-style-type: none"> • le Isole Aland per la Finlandia;
<ul style="list-style-type: none"> • le isole Faroer e la Groenlandia per la Danimarca;
<ul style="list-style-type: none"> • le Antille per l'Olanda;
<ul style="list-style-type: none"> • le isole del Canale (Jersey, Guernsey, Brechou, Great Sark, Hern, Jethou e Lihou);
<ul style="list-style-type: none"> • Gibilterra;

- le zone nord-orientali della Repubblica di Cipro, sulle quali il Governo della Repubblica di Cipro non esercita alcun controllo effettivo (C.M. 5 agosto 2004, n. 39/E) (all. a, all. b).

Vi è da segnalare la presenza di alcuni territori che, solamente ai fini Iva, sono da considerarsi Unione europea, ossia:

- il Principato di Monaco, compreso nel territorio della Francia;
- l'Isola di Man, compresa nel territorio dell'Inghilterra o dell'Irlanda del Nord;
- le zone di Akrotiri e Dhekelia, comprese nel territorio di Cipro, ma sottoposte alla sovranità del Regno Unito.

Di seguito vengono elencati i 28 Paesi aderenti all'Unione Europea dal 1° luglio 2013

Paesi	
Austria	Lituania
Belgio	Lussemburgo
Bulgaria	Malta
Cipro	Paesi Bassi
Croazia	Polonia
Danimarca	Portogallo
Estonia	Regno Unito
Finlandia	Repubblica ceca
Francia	Romania
Germania	Slovacchia
Grecia	Slovenia
Irlanda	Spagna
Italia	Svezia
Lettonia	Ungheria

1.2. La territorialità delle cessione di beni

Le cessioni di beni assumono rilevanza in Italia se, unitamente al ricorrere dei presupposti oggettivi e soggettivi (artt. 2-3-4-5 DPR 633/72), può dirsi realizzato anche il requisito territoriale.

Per le cessioni dei beni mobili l'individuazione del luogo di effettuazione dell'operazione è abbastanza semplice: essendo l'Iva un'imposta sui consumi, i beni che vengono ceduti, si considerano immessi in consumo in Italia ovvero inseriti nel circuito intermedio della produzione o del commercio che li porterà al consumo, se si trovano fisicamente nel territorio italiano.

Pertanto se al momento della cessione:

I beni si trovano in Italia	La cessione è territorialmente rilevante e quindi è soggetta alla disciplina Iva in Italia.
I beni si trovano fuori dal territorio dello Stato	La cessione è carente del requisito territoriale e non è rilevante agli effetti del tributo (art. 7-bis DPR 633/72).

Una deroga particolare è prevista per le **cessioni di beni mobili soggetti ad installazione, montaggio o assemaggio**.

I beni introdotti da uno Stato membro in Italia e ivi sottoposti da parte del fornitore o per suo conto alle procedure sopracitate sono imponibili Iva anche se in esecuzioni di contratti di appalto d'opera o simili. Gli obblighi Iva inerenti la fornitura graveranno sull'operatore italiano.

NOTA BENE!

FORNITURA DI BENI CON POSA IN OPERA IN ITALIA

Le cessioni di beni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni mobili spediti da altro Stato membro installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto (art. 7-bis co. 1 DPR 633/72).

Più in generale qualora una determinata operazione sia definita come "fornitura con posa in opera" si tratta di una cessione di beni ove ai sensi dell'art. 12 DPR 633/72 la prestazione di servizio, consistente nella posa in opera, risulta essere accessoria alla prestazione principale che consiste nella vendita di un bene.

Secondo la Circolare n. 13 del 23 febbraio 1994 è stato precisato che in caso di acquisto con installazione in Italia da parte del fornitore comunitario o per suo conto, essa "rileva nella sua interezza come fornitura all'interno dello Stato, anche se la stessa è eseguita in esecuzione di contratto d'appalto, d'opera e simili".

NOTA BENE!

BENI DA INSTALLARE NELLA COMUNITÀ: DIFFERENZA DEL TRATTAMENTO FISCALE DEI BENI IN ENTRATA E IN USCITA

Le forniture di beni, anche in dipendenza di contratti di appalto e di opera, con invio dei beni in altri stati membri per essere ivi installati montati o assiemati direttamente dal fornitore italiano o da terzi per suo conto, sono considerate cessioni intracomunitarie non imponibili ai sensi dell'art. 41 co. 1 lett. c) DL 331/93.

E' questo l'unico in caso in cui per una scelta del legislatore italiano a fronte di una cessione intracomunitaria non corrisponde un acquisto intracomunitario.

Infatti, come abbiamo visto precedentemente, i beni introdotti da uno Stato membro in Italia ed installati, montati o assiemati dal fornitore o per suo conto sono imponibili Iva in Italia e non sono considerati acquisto intracomunitario, ai sensi dell'art. 38 co. 5 lett. b) DL 331/93.

In alcuni stati membri tuttavia le regole possono essere diverse da quelle applicate in Italia e ciò può creare problemi nelle ipotesi in cui sia l'operatore italiano ad effettuare una cessione con installazione di beni in altro Stato membro.

Difatti sul piano unionale le cessioni di beni con installazione e montaggio con o senza collaudo sono disciplinate dall'art. 36 della Direttiva n.2006/112/CE come operazioni territorialmente rilevanti nel luogo dell'installazione o del montaggio a cura del fornitore o da terzi per suo conto.

Pertanto il fornitore non residente che installa i beni potrebbe essere costretto ad identificarsi o nominare un rappresentante fiscale in quel Paese per rilevare l'operazione secondo le regole interne dettate dal Paese di riferimento.

1.3 La territorialità delle prestazioni di servizi

La territorialità delle prestazioni di servizi ai fini Iva ha subito nel 2010 importanti modifiche normative ed in particolare, per effetto del recepimento della Direttiva n. 2008/8/CE ad opera del D.Lgs. n. 18/2010, sono stati riordinati i criteri per individuare il luogo di rilevanza territoriale delle prestazioni di servizi.

L'obiettivo del legislatore è stato quello di individuare, come luogo d'imposizione all'interno della Comunità, lo Stato (il Paese o territorio) in cui avviene il consumo effettivo del servizio e di rendere non soggetti ad imposta i servizi che vengono consumati al di fuori del territorio.

Oltre alla regola generale, oggi contenuta nell'art. 7 –ter DPR 633/72, secondo cui le **prestazioni generiche sono tassate nel Paese del committente, se quest'ultimo è un soggetto passivo d'imposta, ovvero nel Paese del prestatore se il committente non riveste la qualifica di soggetto passivo**, sono individuate delle deroghe contenute negli art. da 7-quater a 7-septies DPR 633/72, in cui sono elencate una serie di prestazioni di servizi, il cui criterio territoriale diverge da quello contenuto nell'art. 7 –ter DPR 633/72, e può coincidere, ad esempio con il luogo di materiale esecuzione della prestazione o di ubicazione dell'immobile sul quale la stessa è eseguita.

1.4 Status di soggetto passivo del committente

Per definire il luogo di tassazione delle prestazioni di servizi generiche ex art. 7-ter D.P.R. 633/72, assume rilevanza la soggettività passiva del committente, il cui concetto è stato chiarito ed ampliato dall'art. 7-ter, co. 2, D.P.R. 633/72, secondo cui si considerano committenti soggetti passivi, ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi ad essi rese:

- i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni (le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività);
- gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'art. 4, co. 4, D.P.R. 633/72, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole. Per tali soggetti, come precisato dalla C.M. 29.7.2011, n. 37/E, rispetto alle disposizioni vigenti fino al 31.12.2009, dall'1.1.2010 si realizza sempre la soggettività passiva, indipendentemente dalla riferibilità degli acquisti all'attività istituzionale o all'attività commerciale;
- gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini Iva. La circostanza dell'identificazione Iva per tali soggetti, come precisato dalla C.M. 29.7.2011, n. 37/E, si verifica quando tali soggetti effettuano acquisti intracomunitari e per corrispondenza (di beni e non anche di servizi) per un ammontare superiore a € 10.000 (art. 38, co. 5, lett. c), D.L. 331/93), ovvero quando, pur non avendo superato la predetta soglia di acquisti di € 10.000, si siano volontariamente identificati per assolvere l'Iva sui predetti acquisti (art. 38, co. 6, D.L. 331/93).

NOTA BENE!

PROVA DELLO STATUS DI SOGGETTO PASSIVO

Come precisato dalla C.M. 29.7.2011, n. 37/E (che si riferisce all'art. 18 del Regolamento Ue n. 282/2011), per provare lo status di soggetto passivo del committente comunitario, assume un ruolo centrale il numero identificativo Iva comunicato dal committente comunitario al prestatore nazionale, la cui validità deve essere confermata mediante il sistema VIES.

Inoltre, si precisa nella C.M. 37/E/2011, il prestatore nazionale può ritenere verificato lo status di soggetto passivo di un committente che, pur avendone fatto richiesta, non ha ancora ricevuto il numero di partita Iva, nel caso in cui ottenga qualsiasi altra prova della soggettività passiva del committente, e si adoperi per effettuare una verifica di ragionevole ampiezza sull'esattezza delle informazioni ottenute, applicando le procedure di sicurezza commerciali normalmente in uso.

Per la verifica dello status di soggetto passivo del committente non comunitario, la C.M. 29.7.2011, n. 37/E, dispone che rileva anzitutto la certificazione rilasciata dall'autorità dello Stato estero in cui si attesta la soggettività d'imposta, ovvero l'eventuale attribuzione di un numero identificativo attribuito dalle autorità fiscali dello Stato ai fini della corrispondente imposizione sulla cifra d'affari o qualsiasi altra prova che attesti lo status di soggetto passivo, la cui esattezza deve essere verificata applicando le normali procedure di sicurezza commerciali.

NOTA BENE!
ARCHIVIO VIES

Dal 10 maggio 2010, tenuto conto di quanto disposto dall'art. 18 del regolamento in tema di prova dello status di soggetto passivo del committente, gli operatori italiani che intendono effettuare prestazioni di servizi intracomunitarie, cioè prestazioni rese nei confronti di soggetti passivi stabiliti in altri stati comunitari, soggette ad Iva nel Paese di destinazione, nonché i soggetti che ricevono prestazioni di servizi "intracomunitarie", devono provvedere all'iscrizione nell'archivio Vies.

Per iscriversi al sistema VIES vi sono due modalità diverse a seconda che il soggetto passivo Iva inizi l'attività e debba pertanto presentare la dichiarazione di inizio attività, o sia già attivo.

I soggetti che iniziano un'attività devono compilare il campo "Operazioni Intracomunitarie" del quadro I dei modelli:

- AA7 per i soggetti diversi dalle persone fisiche;*
- AA9 per le imprese individuali e i lavoratori autonomi.*

I soggetti che sono già in attività devono utilizzare le apposite funzioni rese disponibili nei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, direttamente (se abilitati ad Entratel/Fisconline) ovvero tramite un intermediario abilitato. Questa modalità di iscrizione era stata annunciata con il comunicato stampa del 26.03.2014, e poi è stata confermata con il Provvedimento del 15.12.2014.

Qualsiasi sia la modalità adottata, l'opzione ha effetto immediato, a partire dal momento della richiesta della partita IVA ovvero della ricezione telematica della richiesta di iscrizione al VIES.

L'avvenuta inclusione può essere riscontrata (e si consiglia agli operatori di effettuare tale verifica), a partire dalla stessa data, sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate mediante i sistemi di interrogazione telematica delle partite IVA comunitarie.

La cancellazione dal VIES può avvenire:

- per volontà del soggetto interessato, che intende pertanto recedere dall'opzione prima espressa. In questo caso bisogna effettuare apposita comunicazione utilizzando i servizi telematici, direttamente o tramite un intermediario abilitato. L'Ufficio provvederà all'esclusione dal VIES al momento della ricezione della comunicazione di recesso;*
- ovvero d'ufficio, a seguito:*
 - dell'esito negativo dell'attività di controllo circa la correttezza e completezza dei dati forniti;*
 - della mancata presentazione dei modd. Intra per 4 trimestri consecutivi.*

Nel periodo intercorrente tra il ricevimento della comunicazione di cancellazione dall'archivio Vies e la cancellazione effettiva, il soggetto interessato può rivolgersi all'Ufficio competente per superare questa presunzione, e mantenere l'iscrizione al VIES. In alternativa il contribuente potrà manifestare l'intenzione di effettuare operazioni intracomunitarie.

1.5 Qualità di soggetto passivo del committente

Una volta verificato che il committente abbia lo status di soggetto passivo, è necessario che lo stesso agisca in qualità di soggetto passivo (art. 19 Regolamento Ue n. 282/2011).

Infatti nel caso di **committente persona fisica**, non è sufficiente che lo stesso eserciti un'attività d'impresa o professionale, ma è necessario valutare la sfera di utilizzo del servizio, al fine di valutare che il servizio medesimo sia acquisito nell'esercizio dell'attività d'impresa o professionale.

Pertanto il soggetto passivo:

- se lo utilizza solo per scopi privati, ivi compreso l'uso da parte dei suoi dipendenti, si deve considerare come non soggetto passivo;
- In caso di utilizzo «promiscuo» del servizio (sia per scopi d'impresa, sia per utilizzo privato), si rendono applicabili i criteri previsti per l'ipotesi di committente soggetto passivo (rilevanza territoriale in Italia se committente ivi residente, ovvero esclusione da Iva in presenza di committente soggetto passivo d'imposta in altro Stato). In sostanza si applica il B2B.

Come precisato dall'art. 19, co. 2, del Regolamento Ue n. 282/2011 (e dalla C.M. 29.7.2011, n. 37/E), nel caso in cui il committente abbia comunicato il suo numero di partita Iva al prestatore, si può ritenere che lo stesso utilizzi il servizio nella sfera d'impresa, a meno che non si disponga di informazioni contrarie.

1.6 Luogo di stabilimento del committente

Ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, si considerano soggetti passivi (artt. 10 e 11 del Regolamento Ue n. 282/2011) per le prestazioni di servizi ad essi rese:

- il soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero limitatamente alle operazioni da esse rese o ricevute. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e, residenza, quello in cui si trova la sede effettiva;
- le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti domiciliati o residenti all'estero.

NOTA BENE!

LA STABILE ORGANIZZAZIONE AI FINI IVA

Come si evince dal dato normativo, la stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente acquisisce lo status di soggetto passivo d'imposta, sia pure limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute.

A tale proposito, la C.M. n. 37/E richiama il contenuto degli artt. 11 e 22 del Regolamento 282/2011. Il primo dei due predetti articoli definisce, in ambito Iva, la stabile organizzazione, che deve intendersi qualsiasi organizzazione che sia caratterizzata:

- *da un grado sufficiente di permanenza e*
- *da una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentire all'organizzazione medesima di ricevere ed utilizzare i servizi che le sono forniti per le proprie esigenze, e di fornire a sua volta i servizi.*

A tale proposito, l'Agenzia ricorda che per verificare l'esistenza di una stabile organizzazione non è sufficiente ottenere il numero di partita Iva, ma è necessario ottenere la prova della sussistenza dei suddetti requisiti "sostanziali".

Secondo l'art. 53 del Regolamento Ue 282/2011 se il fornitore di beni o il prestatore di servizi dispone di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato membro dove l'imposta è dovuta, la stabile organizzazione deve fattivamente intervenire nell'operazione stessa con un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti ad effettuare la cessione di beni o la prestazione di servizi alla quale partecipa.

A norma del successivo art. 54 del medesimo regolamento, le prestazioni di servizi e le cessioni di beni territorialmente rilevanti in Italia rese da un soggetto italiano attraverso una propria stabile organizzazione all'estero, il debitore dell'imposta deve essere individuato nel cedente o prestatore nazionale.

Le prestazioni di servizi rese dalla casa madre alla stabile organizzazione o viceversa, sono prive di rilevanza ai fini Iva in quanto la stabile organizzazione, non svolgendo un'attività economica indipendente, così come richiesto dall'art. 9, par. 1, della Direttiva n. 2006/112/CE, non è dotata di una soggettività passiva d'imposta autonoma, ma rappresenta una mera dislocazione territoriale dello stesso soggetto.

(Risoluzione n.81/E del 16.06.2006)

CAPITOLO SECONDO

LE PRESTAZIONI DI “SERVIZI GENERICI”

(ART. 7-TER DPR 663/72)

2.1 Territorialità ai fini Iva

La Direttiva 2008/8/Ce chiarisce le finalità delle modifiche apportate alla Direttiva precedente, che sono quelle di ancorare il luogo di tassazione delle prestazioni di servizi con quello in cui avviene il consumo effettivo degli stessi.

I principi contenuti nella citata Direttiva, sono stati recepiti dal Legislatore nazionale nell'art. 7-ter, D.P.R. 633/1972, che contiene la regola generale per l'individuazione del luogo di rilevanza territoriale delle prestazioni di servizi.

Nel dettaglio, si deve distinguere tra:

- servizi resi nei confronti di soggetti passivi, nel qual caso il luogo di rilevanza territoriale ai fini Iva è quello in cui è stabilito il committente (tassazione a "destino");
- servizi resi nei confronti di privati, ossia soggetti che non svolgono attività d'impresa o professionale, nel qual caso le prestazioni sono rilevanti nel luogo in cui è stabilito il prestatore (tassazione all' "origine").

Pertanto, le prestazioni di servizi sono rilevanti nel territorio dello Stato:

RAPPORTI “B2B”	Quando sono resi a committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.
RAPPORTI “B2C”	Quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

La C.M. n. 37/E/2011 ha precisato che per l’applicazione delle descritte regole ed in particolare quella prevista per i servizi “B2B” rilevano tre circostanze:

<ul style="list-style-type: none">• lo status di soggetto passivo del committente;
<ul style="list-style-type: none">• il fatto che il committente agisca in qualità di soggetto passivo d’imposta per la specifica prestazione;
<ul style="list-style-type: none">• il luogo di stabilimento del committente.

Pertanto, secondo la citata circolare, nei rapporti B2B non rileva il luogo di stabilimento del prestatore, né il luogo di utilizzazione del servizio, in quanto il Legislatore nazionale ha scelto di non avvalersi, per tali prestazioni, della facoltà di acquisire il “criterio dell’utilizzo” (facoltà accordata dall’art. 59-bis della direttiva 2006/112/CE).

Quindi le prestazioni di servizi generiche per cui opera il principio base dei rapporti B2B:

- si considerano effettuate in Italia quando sono rese da soggetti passivi nazionali, comunitari, extracomunitari a committenti soggetti passivi stabiliti in Italia, anche se utilizzati al di fuori del territorio nazionale e comunitario;
- non si considerano effettuate in Italia quando sono rese a committenti stabiliti in altri Stati comunitari o non comunitari, anche se utilizzate nel territorio nazionale.

2.2 Assolvimento dell'imposta e fatturazione

L'assolvimento dell'imposta in Italia da parte del committente italiano avverrà nelle modalità seguenti:

Casistica	Soggetto che applica Iva	Tecnica
Prestazioni di servizi ricevute da un soggetto Extra Ue, territorialmente rilevante in Italia	Operatore Iva italiano	Autofattura
Prestazioni di servizi ricevute da un soggetto UE, territorialmente rilevante in Italia	Operatore Iva italiano	Integrazione

La fatturazione (ai sensi dell'art. 21 co. 6 bis DPR 633/72) delle prestazioni di servizi non territorialmente rilevanti in Italia ai sensi dell'art. 7-ter DPR 633/72, effettuate da parte di soggetti passivi italiani, avverrà invece secondo le seguenti modalità:

«cessioni di beni e prestazioni di servizi diverse da quelle di cui all'art. 10, nn. da 1) a 4) e 9), DPR 633/72 effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in altro Stato Ue»	dicitura «INVERSIONE CONTABILE»
«cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dalle UE (art. da 7-bis a 7-quinquies DPR 633/72)»	dicitura «NON SOGGETTA»

2.3 Elencazione delle fattispecie rientranti nella regola generale delle prestazioni generiche dal 01 gennaio 2010

Con la C.M. 58/E del 31.12.2009, l'Agenzia delle Entrate, per meglio comprendere l'ambito oggettivo delle nuove disposizioni concernenti la regola generale di cui all'art. 7-ter lett. a) D.P.R. 633/1972, ha ritenuto opportuno fornire una elencazione delle fattispecie che, dal 1° gennaio 2010, sono considerate tassabili in relazione alla regola del committente.

A titolo esemplificativo, secondo quanto indicato dalla stessa Agenzia, debbono considerarsi territorialmente rilevanti ai fini Iva in Italia, se resi a soggetti passivi stabiliti in Italia:

- i servizi già definiti come generici, ivi compresi quelli complessi e indifferenziati, non individuati (a tutto il 2009) in altre categorie;
- le prestazioni di trasporto di beni, comprendendo in tale ambito i trasporti nazionali, quelli intracomunitari e quelli internazionali;
- le prestazioni rese in attività accessorie ai trasporti di beni (carico, scarico e trasbordo merci);
- le prestazioni di qualsiasi genere su beni mobili materiali, ovunque rese, ed indipendentemente dall'uscita fisica dei beni, al termine della prestazione, dallo Stato in cui la stessa viene eseguita, in particolar modo nel caso di prestazione resa in altro Stato comunitario;
- le prestazioni di intermediazione, ovunque eseguite;
- le locazioni a lungo termine (diverse da quelle a breve termine di cui si dirà

successivamente) di mezzi di trasporto;

- le seguenti prestazioni di servizi, già disciplinate dall'articolo 7, quarto comma, lett. d) del DPR n. 633 del 1972, indipendentemente da dove siano materialmente utilizzate:
 - prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto;
 - prestazioni di servizi relative a cessioni di diritti immateriali redevances, royalties, diritti di autore, e simili;
 - prestazioni pubblicitarie;
 - prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale, comprese quelle di formazione e di addestramento del personale;
 - prestazioni di elaborazione e fornitura di dati e simili;
 - prestazioni di interpreti e traduttori;
 - prestazioni di servizi di telecomunicazione, di radiodiffusione e di televisione;
 - prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici;
 - prestazioni relative ad operazioni bancarie, finanziarie e assicurative;
 - prestazioni relative a prestiti di personale;
 - concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica,
 - servizio di trasporto o di trasmissione mediante gli stessi e fornitura di altri servizi direttamente collegati;
 - cessioni di contratti relativi alle prestazioni di sportivi professionisti.

NOTA BENE!

IL RIADDEBITO DELLE SPESE AD UN SOGGETTO NON RESIDENTE

Il riaddebito ad un soggetto non residente di costi sostenuti per suo conto rientra ai sensi della RM n. 6 del 11.02.1998, tra le prestazioni rese in qualità di mandatario senza rappresentanza.

I costi pertanto mantengono la stessa natura del rapporto sottostante anche per quanto riguarda i principi di territorialità.

(Corte di Giustizia Ue sentenze causa C-108/00, C-438/01, C-1/08)

Esempio:

Una società italiana sostiene spese in Italia per la partecipazione ad una fiera anche per conto di una o più consociate straniere.

Il costo che verrà riaddebitato alle consociate estere manterrà, ai fini dell'individuazione della territorialità dell'imposta, la stessa natura dell'operazione sottostante il rapporto tra la società italiana e l'ente fieristico.

NOTA BENE!**TRATTAMENTO AI FINI IVA DEGLI STAMPI**

Il contributo per la realizzazione (costruzione diretta o acquisto da terzi) dello stampo assume natura intracomunitaria e, pertanto, deve essere fatturato in regime di non imponibilità quando (C.M. 23 febbraio 1994, n. 13):

- *tra il committente e l'operatore nazionale venga stipulato un unico contratto d'appalto avente ad oggetto sia la realizzazione dello stampo sia la fornitura dei beni che con esso si producono. In via generale, per la stipula dei contratti d'appalto non è prevista alcuna forma particolare per il perfezionamento della volontà delle parti; tuttavia, la possibilità di beneficiare della non imponibilità risulta espressamente subordinata all'esistenza di un contratto d'appalto, sicché la forma scritta sembrerebbe l'unica idonea sul piano probatorio;*
- *lo stampo, a fine lavorazione, venga inviato nell'altro Paese comunitario, a meno che, in conseguenza dell'ordinario processo di produzione o per accordi contrattuali, sia distrutto o sia divenuto ormai inservibile.*

Qualora ricorrano tali presupposti, la lavorazione dello stampo si considera accessoria alla cessione intracomunitaria dei beni, per cui:

- *il corrispettivo pagato per lo stampo rappresenta un'anticipazione dell'intero prezzo (R.M. 4 gennaio 1980, n. 412178 e R.M. 9 luglio 1980, n. 421221);*
- *la suddetta prestazione non assume un'autonoma configurazione giuridica né ai fini della fatturazione, né ai fini della compilazione dei modelli INTRASTAT (circolare dell'Agenzia delle Entrate 6 agosto 2010, n. 43, § 9).*

Il corrispettivo relativo alla realizzazione dello stampo può essere fatturato separatamente o indicato in fattura distintamente dai beni oggetto di cessione, oppure ricompreso nel corrispettivo relativo alla cessione dei beni. In particolare (C.M. n. 13-VII-15-464/1994, § B.15.1):

- *nel primo caso, il modello INTRA 1-bis deve essere compilato, ai fini fiscali, con riferimento al periodo di registrazione della fattura. Ai fini statistici, invece, occorre aggiungere il valore dello stampo in misura proporzionale alle singole forniture dei beni, riepilogate nei corrispondenti elenchi;*
- *nel secondo caso, il valore dello stampo proporzionalmente aggiunto a quello dei beni oggetto di cessione non deve essere autonomamente dichiarato nel modello INTRA 1-bis, ai fini sia fiscali sia statistici, risultando "assorbito" nel valore dei beni.*

Qualora, invece, non ricorrano i citati presupposti, lo sviluppo dello stampo richiesto dal committente stabilito in altro Stato membro configura l'esecuzione di una prestazione di servizi "generica", che deve essere:

- *fatturata, ai sensi dell'art. 21, comma 6-bis, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, con l'annotazione "inversione contabile";*
- *riepilogata nel modello INTRA 1-quater (circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 43/2010, § 9).*

In quest'ultima ipotesi, resta inteso che la cessione intracomunitaria dei beni realizzati con lo stampo è soggetta al regime di non imponibilità e deve essere dichiarata nel modello INTRA 1-bis.

CAPITOLO TERZO

DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE

(ARTT. DA 7-QUATER A 7-SEPTIES DPR 633/72)

La regola prevista dall'art. 7 ter DPR 633/72, ampiamente illustrata nel precedente capitolo, non trova applicazione in tutti quei casi espressamente disciplinati dalle seguenti disposizioni e precisamente:

DEROGHE AI SERVIZI GENERICI	
Art. 7-quater Art. 7- quinquies	DEROGHE ASSOLUTE: i criteri territoriali si applicano a prescindere dalla qualifica del committente (business o consumer).
Art. 7- sexies Art. 7-septies	DEROGHE RELATIVE: i criteri territoriali indicati si applicano solo in presenza di un committente consumer.

Relativamente a tal ultima categoria di servizi, per i quali, come detto, i criteri indicati negli artt. 7-sexies e 7-septies rilevano solo in presenza di un committente “consumer”, è bene osservare che, laddove il committente sia un soggetto “business”, la regola applicabile torna ad essere quella generale, con conseguente rilevanza territoriale nel Paese del committente.

3.1 Prestazioni di servi relative a beni immobili

(ART. 7-quater, lett. a) DPR 633/72)

In deroga alla regola generale contenuta nell'art. 7-ter DPR 633/72, le prestazioni di servizi relativi a beni immobili sono considerate effettuate in Italia ai sensi dell'art. 7-quater lett. a) quando l'immobile è ivi situato.

La citata disposizione opera a prescindere dalla "qualità" del committente/cliente (soggetto passivo, privato, italiano, comunitario, extra comunitario).

Pertanto, se l'immobile è situato all'estero, la prestazione non rileva ai fini Iva in Italia. Sarà onere del soggetto interessato verificare la modalità di assolvimento dell'imposta vigente nello Stato in cui l'immobile è situato.

Prestatore	Committente	Ubicazione immobile	Rilevante Iva in Italia
Italiano/Ue/Extra Ue	Italiano/Ue/Extra Ue	Italia	SI
		Estero	NO

In particolare, l'art. 7 –quater DPR 633/72 riguarda le prestazioni di servizi relativi a beni immobili comprese:

<ul style="list-style-type: none">• le perizie;
<ul style="list-style-type: none">• le prestazioni di agenzia;
<ul style="list-style-type: none">• la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori analoghi, quali campi di vacanza e terreni attrezzati per campeggi e simili;
<ul style="list-style-type: none">• la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili;
<ul style="list-style-type: none">• le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari.

In base a quanto sopra descritto diventa rilevante, ai fini della corretta imposizione Iva, inquadrare la definizione di bene immobile e quali prestazioni rientrano o meno tra quelle relative a beni immobili.

A tal proposito, il Regolamento UE n. 1042/2013 del 7.10.2013, introducendo gli artt. **13-ter**, **31-bis** e **31-ter** al Regolamento UE n. 282/2011 del 15.3.2011, fornisce la definizione di "beni immobili" nonché individua le prestazioni di servizi relativi a tali beni. Come previsto dall'art. 3 del citato Regolamento UE n. 1042/2013, le disposizioni in esame sono applicabili a decorrere dal **01.01.2017**.

La Direzione generale della fiscalità e dell'unione doganale ha pubblicato in data 26.10.2015 delle note esplicative per fornire una migliore comprensione della normativa adottata a livello comunitario.

3.1.1 Definizione di bene immobile

Dal **01.01.2017**, secondo quanto disposto dal nuovo **art. 13-ter del Regolamento UE n. 282/2011** del 15.03.2011, si considerano beni immobili:

- a) una **parte specifica del suolo**, in superficie o nel sottosuolo, su cui sia possibile costituire diritti di proprietà e il possesso;

NOTA BENE!

Le Note esplicative evidenziano che per il “suolo” si intende:

- *ogni cosa che si trova sulla superficie o sotto di esso;*
- *comprende ogni appezzamento di terreno, inclusa la parte di terra coperta dall'acqua.*

Per essere considerati beni immobili, i beni devono essere fissati incorporati o radicati nel terreno.

b) qualsiasi **fabbricato o edificio** eretto sul suolo o ad esso incorporato, sopra o sotto il livello del mare, che non sia agevolmente smontabile né agevolmente rimuovibile;

NOTA BENE!

In merito alla distinzione tra fabbricato ed edificio le Note esplicative forniscono la seguente distinzione:

- **Fabbricato:** struttura eretta dall'uomo con un tetto e dei muri come una casa o una fabbrica;
- **Edificio:** altre strutture che non si considerano fabbricati (ad es: strade, ponti, porti, dighe, impianti idrici e fognari, centrali elettriche, etc.)

Inoltre le Note esplicative precisano che:

- *Un fabbricato o edificio può essere eretto sul suolo o ad esso incorporato con diversi mezzi: con un materiale legante come il cemento, o immobilizzato con funi, catene, bulloni o ancore. Tuttavia, ciò che sarà decisivo nel considerare un fabbricato o edificio un bene immobile è se questo sia o non sia agevolmente smontabile o rimuovibile.*
- *I beni che sono per loro stessa natura mobili (ad es., le case prefabbricate, i chioschi, gli stand, le imbarcazioni, i camper), potrebbero essere fissati al suolo in modo tale da immobilizzare effettivamente tali costruzioni. Pertanto, anche se in linea di principio esse potrebbero essere successivamente rimosse in virtù della loro natura "mobile", devono essere considerate come beni immobili in quanto la costruzione immobilizzata non è facilmente smontabile o spostabile. Conformemente alla CGUE, i mezzi finalizzati ad immobilizzare non possono essere rimossi facilmente quando non possono essere rimossi senza sforzi e senza affrontare costi non trascurabili.*
- *Il riferimento a "facilmente smontabile o spostabile" potrebbe creare talune difficoltà pratiche, in quanto l'avverbio "facilmente" può essere un concetto piuttosto soggettivo e aspecifico e può, in talune circostanze, comportare un'analisi caso per caso.*
- *Tuttavia, in linea con il concetto fisico ("senza sforzi") e quello economico ("senza affrontare costi non trascurabili") indicati dalla CGUE nella valutazione di questo aspetto, si potranno recepire i seguenti criteri oggettivi:*
 - ✓ *l'esigenza di avvalersi di competenze professionali – con riguardo a utensili, attrezzature, conoscenze, ecc. necessari per smontare o spostare effettivamente il fabbricato o l'edificio, inclusi gli strumenti necessari per smontare o spostare gli stessi (tramite una gru, un rimorchio, un camion ecc.);*
 - ✓ *il costo dell'operazione/del servizio completi per smontare o spostare il fabbricato o l'edificio a fronte del valore di ciò che è effettivamente smontato o spostato;*
 - ✓ *il tempo necessario per smontare o spostare il fabbricato o l'edificio;*
 - ✓ *il fatto che smontando o spostando il fabbricato o l'edificio, tale fabbricato o edificio andrebbe distrutto ovvero il suo valore risulterebbe notevolmente ridotto.*

In aggiunta ai predetti criteri, le Note esplicative evidenziano che rileva altresì l'utilizzo previsto e/o effettivo della struttura come sede permanente o non permanente.

Pertanto, l'utilizzo previsto di un bene come sede permanente può dare un'indicazione sulla sua natura di bene "immobile", ma non è un criterio sufficiente, per determinare se una costruzione si possa considerare un bene immobile. Ciò che occorre verificare è se tale costruzione sia eretta al suolo o in esso incorporata in modo da non poter essere agevolmente smontata o rimossa.

- c) qualsiasi elemento che sia stato installato e **formi parte integrante di un fabbricato o di un edificio** e in mancanza del quale il fabbricato o l'edificio risulti incompleto, quali porte, finestre, tetti, scale e ascensori;

NOTA BENE!

Secondo le Note esplicative, per "integrante" si intende che senza tale elemento il fabbricato o l'edificio risulta incompleto.

Per valutare se gli elementi installati devono essere considerati come elementi senza i quali un fabbricato/edificio risulta incompleto, va considerata la natura (utilizzo e destinazione) del fabbricato/edificio.

Quando si tratta di edifici specifici, ciò che sarà decisivo per concludere se un elemento formi parte integrante di un edificio è se l'installazione di tale elemento sia essenziale o estremamente necessaria per questo tipo di edificio affinché si possa considerare tale, come nel caso in cui l'edificio diventi inutilizzabile in mancanza di tale elemento.

- d) qualsiasi elemento, apparecchio o congegno installato in modo permanente in un fabbricato o in un edificio che non possa essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio.

NOTA BENE!

*L'effetto di tale disposizione è di considerare come bene immobile **qualsiasi elemento che altrimenti sarebbe un bene mobile**, unicamente in virtù del fatto di essere installato in modo permanente in un fabbricato o in un edificio in modo **da non poter essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio**.*

Relativamente ai fabbricati e agli edifici, per "distruzione" si intende comunemente l'azione o il processo che causa un danno tale per cui il fabbricato o l'edificio non esiste più o non può essere riparato.

L'"alterazione" è un cambiamento meno drastico e comporta comunemente un cambiamento nel carattere o nella composizione, generalmente in un modo relativamente contenuto, ma significativo.

NOTA BENE!

DEFINIZIONE DI BENE IMMOBILE ANTECEDENTEMENTE AL 01.01.2017

La definizione di bene immobile, fino all'entrata in vigore dal 01.01.2017 dell'art. 13-ter del regolamento UE n.282/2011, non era presente nella normativa comunitaria., A tal proposito, l'Agenzia dell'Entrate nella circolare n. 37/E del 29.07.2011, aveva chiarito che "i beni immobili sono caratterizzati dal collegamento a una porzione determinata della superficie terrestre" e "costituiscono beni immobili anche le costruzioni che pur se non facilmente smontabili o spostabili sono indissolubilmente incorporate al suolo".

Un altro chiarimento in merito alla definizione di bene immobile c'è stato con la Circolare 38/E del 23.06.2010 con riferimento agli impianti fotovoltaici. L'Agenzia delle Entrate ha evidenziato che si è in presenza di un bene immobile "qualora non sia possibile separare il bene mobile dal terreno/fabbricato senza alterare la funzionalità del bene e qualora per utilizzare il bene sia necessario effettuare antieconomici interventi di adattamento".

3.1.2 Elenco prestazioni che rientrano nei servizi relative a beni immobili (Regolamento Ue n. 282/2011 art. 31-bis par. 2)

Secondo quanto disposto dal nuovo art. 31-bis del Regolamento Ue n. 282/2011 i servizi relativi a beni immobili comprendono soltanto quelli che presentano un nesso sufficientemente diretto con tali beni. Tale requisito sussiste per i servizi:

- derivati da un bene immobile se il bene è un elemento costitutivo del servizio ed è essenziale ed indispensabile per la sua prestazione;
- erogati o destinati a un bene immobile aventi per oggetto l'alterazione fisica o giuridica del bene.

In particolare il paragrafo 2 del citato articolo prevede la seguente elencazione (non esaustiva) di servizi relativi a beni immobili:

- a) elaborazione di planimetrie per un fabbricato o per parti di un fabbricato destinato a un particolare lotto di terreno, a prescindere dal fatto che il fabbricato sia costruito;

NOTA BENE!

Le Note esplicative sottolineano che la fase preparatoria dei lavori di costruzione può comportare vari passi (ad es., lo sviluppo dei progetti, lo svolgimento di studi geostazionari, ecc.) che sono più o meno strettamente connessi con il bene immobile. Taluni dei servizi prestati nella fase preparatoria possono essere forniti quando ancora l'ubicazione specifica del bene immobile non è ancora nota, né certa.

In tali circostanze, quando sono erogati senza che abbiano un collegamento con un lotto di terreno o un bene specifico, i servizi non possono essere considerati come aventi un nesso sufficiente con il bene immobile e pertanto la relativa territorialità Iva non è collegata al luogo in cui è situato l'immobile ma segue le ordinarie regole generiche.

Qualora servizi quali l'elaborazione di planimetrie non siano seguiti dai lavori di costruzione e non sia eretto alcun fabbricato, tali servizi possono comunque essere considerati relativi a un bene immobile, purché la prestazione sia stata effettuata rispetto a un luogo chiaramente identificato, come nel caso, ad esempio, in cui il prestatore dei servizi partecipi a una procedura di gara ma non si aggiudichi l'appalto.

b) la prestazione di **servizi di sorveglianza o sicurezza** nel luogo in cui è situato il bene;

NOTA BENE!

La sorveglianza nel luogo in cui è situato il bene immobile o la sorveglianza della costruzione generalmente concerne la prestazione di servizi al settore edile, volti a garantire che le opere di costruzione, demolizione o ristrutturazione siano eseguite in modo adeguato, conformemente ai requisiti tecnici e legali, che rispettino le scadenze fissate e le somme stanziare, che siano conformi ai pertinenti standard regolamentari e di qualità e che siano corredate della necessaria documentazione.

I servizi di sicurezza possono essere forniti durante la fase preparatoria o di costruzione dei lavori, per impedire il furto o il danneggiamento delle attrezzature e del materiale che si trova in cantiere, oppure dopo la fine delle opere di costruzione/ristrutturazione per garantire la sicurezza dell'edificio.

Le Note esplicative chiariscono inoltre che nel caso in cui l'installazione del sistema di sicurezza è prevista dall'accordo di vendita l'operazione può essere considerata:

- *una cessione di beni con installazione, soggetta ad Iva nel luogo in cui avviene l'installazione/montaggio;*
- *una prestazione di servizi relativi a beni immobili qualora siano soddisfatte le condizioni di cui alla lett. m) ossia se una volta installato il sistema di sicurezza può essere considerato un bene immobile.*

In particolare, il servizio di installazione è considerato relativo ad un bene immobile qualora:

- *il sistema di sicurezza installato formi parte integrante di un fabbricato/edificio e in mancanza dello stesso il fabbricato o edificio risulta incompleto;*
- *il sistema di sicurezza è installato in modo permanente in un fabbricato/edificio e non può essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato.*

- c) l'edificazione di un fabbricato sul suolo nonché i lavori di costruzione e demolizione effettuati su un fabbricato o su sue parti;

NOTA BENE!

Le Note esplicative specificano che per lavori di costruzione si intendono:

- *l'edificazione di nuovi fabbricati;*
- *la ricostruzione;*
- *l'alterazione;*
- *la conversione;*
- *l'ampliamento;*
- *la demolizione (totale o parziale).*

La messa a disposizione di personale per effettuare lavori di costruzione costituisce un servizio relativo ad un bene immobile se il prestatore si assume la responsabilità dell'esecuzione dei lavori.

- d) l'edificazione di strutture permanenti sul suolo nonché i lavori di costruzione e demolizione effettuati su strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili;

NOTA BENE!

Integra quanto previsto dalla precedente lett. c) e comprende i seguenti due tipi di servizi:

- *l'edificazione di strutture permanenti;*
- *i lavori di costruzione e demolizione effettuati su strutture permanenti esistenti.*

- e) opere agricole, in particolare servizi agricoli quali il dissodamento, la semina, l'irrigazione e la concimazione;

NOTA BENE!

Tra le opere agricole, sono comprese le opere di assetto territoriale come il livellamento del terreno prima dell'avvio dei lavori di costruzione o la sistemazione paesaggistica di un lotto di terreno specifico.

Tra i servizi agricoli, sono compresi i servizi forniti al fine di preparare il terreno per la messa a dimora di colture o di coltivare la terra (ad esempio, tramite aratura, mietitura, pulizia del terreno, taglio degli alberi).

I servizi agricoli sono considerati relativi a un bene immobile soltanto nella misura in cui riguardano opere agricole.

- f) il rilevamento e la valutazione del rischio e dell'integrità di beni immobili;

NOTA BENE!

Servizi di valutazione del rischio: servizi forniti dai periti alle compagnie di assicurazione per la determinazione delle condizioni di un contratto di assicurazione su un fabbricato. Tali servizi comportano una valutazione tecnica dello stato fisico e/o dell'integrità di un bene immobile, dei suoi elementi strutturali, delle attrezzature, ecc. previo sopralluogo dell'immobile.

g) valutazione di beni immobili, anche a fini assicurativi, per stabilire il valore di un immobile a garanzia di un prestito o per stimare eventuali rischi e danni nell'ambito di controversie;

NOTA BENE!

I servizi in esame sono collegati al fatto che occorre stabilire il valore di mercato di uno o più beni immobili per ragioni private, commerciali, legali o amministrative (ad esempio, per compravendita, assicurazione o determinazione delle imposte dovute su beni immobili, o per la risoluzione di controversie concernenti l'integrità, la conformità o i danni subiti dal bene immobile).

h) locazione finanziaria o locazione di beni immobili diversi da quelli di cui alla lett. c) del par. 3, compreso il magazzinaggio di merci con assegnazione di una parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario;

NOTA BENE!

Il magazzinaggio è considerato relativo a beni immobili qualora una parte specifica dell'immobile in cui sono immagazzinate le merci sia destinata all'uso esclusivo del destinatario, ossia, lo spazio in cui le merci sono immagazzinate è identificato, noto al destinatario, e assegnato in via esclusiva alle sue esigenze per tutta la durata del contratto.

Come rilevato dalla Commissione europea nelle Note esplicative sulle norme in materia di luogo delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili, il trattamento Iva dei servizi magazzinaggio dipende, in primo luogo, dal fatto che i medesimi siano considerati come prestazione unica o come prestazione complessa.

Per stabilire il luogo delle prestazioni di un servizio complesso di magazzinaggio occorre stabilire se:

- *il magazzinaggio delle merci è fornito insieme ad altri servizi ad esso così strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso, in cui l'elemento del magazzinaggio rappresenta in ogni caso il principale nonché unico servizio richiesto dal destinatario,*
- *il servizio di magazzinaggio è fornito insieme ad altre prestazioni puramente accessorie che non costituiscono per il destinatario un fine a se stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio di magazzinaggio. In caso affermativo, la prestazione complessa può essere assimilata ad una sola prestazione.*

Fermo restando il requisito di assegnare una parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario, le prestazioni indissociabili (nel primo caso) e, nel secondo caso, tutti i componenti della prestazione complessa (sia il magazzinaggio di beni che le relative prestazioni accessorie) sono soggetti a Iva nel luogo in cui è situato il deposito.

Si precisa che nella Circolare 28/E/2011 le prestazioni di deposito merci non erano considerate tra le prestazioni relative ad immobili.

Pertanto il nuovo articolo del Regolamento modifica il precedente orientamento dell'Agenzia delle Entrate.

- i) prestazione di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali campi di vacanza o terreni attrezzati per il campeggio, compreso il diritto di soggiornare in un luogo determinato risultante dalla conversione di diritti di uso a tempo parziale e di diritti affini;

NOTA BENE!

Le prestazioni di alloggio possono essere considerate relative a un bene immobile, a prescindere dal tipo di alloggio considerato nell'erogazione del servizio (camera d'albergo, appartamento, bungalow, casa sull'albero, yurta, campeggio, ecc.).

- j) cessione o trasferimento di diritti, diversi da quelli di cui alle lett. h) e i), per l'utilizzo di un bene immobile o di sue parti, in particolare licenze per l'utilizzo di parte di un immobile, come la concessione di diritti di pesca e di caccia o l'accesso a sale d'aspetto negli aeroporti, o l'uso di infrastrutture soggette a pedaggio, quali ponti o gallerie;

NOTA BENE!

La cessione/trasferimento di diritti per l'utilizzo di un bene immobile o di sue parti può anche assumere la forma di voucher, ad esempio per il pagamento di un pedaggio autostradale. In tal caso, il luogo di prestazione del voucher è legato al luogo della prestazione ad esso collegata. Di conseguenza, qualora la prestazione coperta dal voucher presenti un nesso sufficiente con un bene immobile, la vendita del voucher è soggetta ad Iva nel luogo in cui è situato il bene (nell'esempio di cui sopra l'infrastruttura di trasporto).

- k) lavori di manutenzione, ristrutturazione e restauro di fabbricati o di loro parti, compresi lavori di pulizia e di posa in opera di piastrelle, carta da parati e parquet;

NOTA BENE!

La fattispecie in esame comprende l'attività di pulizie interne ed esterne di un fabbricato e pertanto include anche i servizi di pulizia degli uffici.

- l) lavori di manutenzione, ristrutturazione e riparazione di strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili;

NOTA BENE!

La fattispecie in esame è applicabile anche ad altre strutture permanenti, quali le strutture, le infrastrutture o gli impianti necessari per fornire servizi e beni essenziali come i trasporti, l'elettricità, il riscaldamento, l'approvvigionamento idrico, le comunicazioni ecc.

m) installazione o montaggio di macchinari o attrezzature che, una volta installati o montati, possano essere considerati beni immobili;

NOTA BENE!

Non rientrano i servizi di montaggio effettuati in un luogo diverso, prima della consegna dei beni al luogo di installazione o montaggio.

Non rientrano, il trasporto o la consegna di tali beni o degli strumenti o dei macchinari necessari per l'installazione o il montaggio.

n) lavori di manutenzione e riparazione, ispezione e controllo di macchinari o attrezzature che possano essere considerati beni immobili;

NOTA BENE!

Se i macchinari o le attrezzature installati o montati sono considerati beni immobili, i servizi di manutenzione, riparazione, ispezione e controllo prestati relativamente a tali beni sono considerati relativi a un bene immobile.

o) gestione immobiliare diversa dalla gestione del portafoglio di investimenti immobiliari di cui alla lett. g) del par. 3, consistente nella gestione di beni immobili commerciali, industriali o residenziali da o per conto del proprietario;

NOTA BENE!

I servizi amministrativi prestati per garantire l'esercizio, la manutenzione e l'utilizzo adeguati del bene immobile.

Es. coordinamento del controllo, della pulizia e della manutenzione del bene, della riscossione degli affitti, della tenuta dei registri e della gestione dei pagamenti delle spese correnti, della pubblicità sull'immobile, dell'applicazione dei termini del contratto di locazione finanziaria, della tenuta dei contatti ai fini della mitigazione e risoluzione dei conflitti fra il proprietario del bene e i fornitori del servizio e/o gli affittuari.

- p) attività di intermediazione nella vendita, nella locazione finanziaria o nella locazione di beni immobili e nella costituzione o nel trasferimento determinati diritti su beni immobili o diritti reali su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali), diverse dalle attività di intermediazione di cui alla lett. d) del par. 3;

NOTA BENE!

La fattispecie in esame concerne soltanto l'intermediazione nella vendita, locazione finanziaria o locazione di beni immobili e nella costituzione o nel trasferimento di determinati diritti su beni immobili o diritti reali su beni immobili.

L'attività di intermediazione non è limitata ai servizi prestati da periti e agenti immobiliari. La stessa può essere effettuata anche da altri soggetti.

q) servizi legali relativi al trasferimento di proprietà di beni immobili, alla costituzione o al trasferimento di determinati diritti sui beni immobili o diritti reali su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali), quali le pratiche notarili, o alla stesura di contratti di compravendita aventi per oggetto la proprietà di beni immobili, anche qualora la sottostante operazione che dà luogo all'alterazione giuridica della proprietà non sia portata a compimento.

NOTA BENE!

Sono da considerarsi relativi a beni immobili i servizi legali relativi a:

- *trasferimento di proprietà di beni immobili;*
- *costituzione o trasferimento di determinati diritti sui beni immobili;*
- *costituzione di diritti reali su beni immobili (assimilati o meno ai beni materiali)*

I servizi legali ricompresi sono solo quelli relativi all'alterazione giuridica del bene immobile.

*Pertanto **non rientrano:***

- *consulenza fiscale sui termini contrattuali o le controversie relative ad un bene immobile,*
- *la consulenza fiscale sulla posizione della deduzione in conto capitale rispetto a un bene immobile,*
- *la consulenza fiscale sulle tasse dovute in caso di trasferimento di proprietà immobiliari,*
- *i servizi legali relativi alla costituzione di diritti di pegno/ipoteca o servizi connessi con le procedure di insolvenza.*

Rientrano invece i servizi legali che consistono nella stesura di un contratto (di affitto o di locazione finanziaria) nel caso in cui la stipula del contratto costituisca o trasferisca taluni diritti o diritti reali sul bene immobile.

Si precisa che nella Circolare 37/E del 29/07/2011 l'Agenzia delle Entrate aveva escluso le prestazioni che non afferiscono alla preparazione e al coordinamento dei lavori immobiliari, tra queste ad esempio l'atto di vendita dell'immobile predisposto da parte dell'avvocato. Pertanto il nuovo articolo del Regolamento modifica il precedente orientamento dell'Agenzia delle Entrate.

3.1.3 Prestazioni di servizi che NON si considerano relative a beni immobili (Regolamento UE n. 282/2011 art. 31-bis par.3)

Ai sensi del paragrafo 3 dell'art. 31-bis del Regolamento 282/2011, i seguenti servizi non rientrano tra quelli relativi a beni immobili per quanto riguarda il principio della territorialità dei servizi:

- a) Elaborazione di planimetrie per fabbricati, o loro parti, che non siano destinati a un particolare lotto di terreno;

NOTA BENE!

Come accennato a commento della lett. a) del par. 2, in mancanza del collegamento con un lotto di terreno / bene specifico, i servizi non sono relativi a beni immobili. Solo i servizi forniti relativamente ad un bene immobile la cui ubicazione è identificata al momento in cui viene prestato il servizio rientrano nell'ambito dei servizi relativi a beni immobili.

- b) magazzinaggio di merci in un bene immobile qualora non sia assegnata alcuna parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario;

NOTA BENE!

In mancanza dell'individuazione dello spazio assegnato esclusivamente al destinatario il magazzinaggio non può essere considerato un servizio relativo a beni immobili.

- c) prestazione di servizi pubblicitari, anche se comportano l'uso di beni immobili;

NOTA BENE!

L'esclusione va collegata al fatto che il bene immobile è soltanto un supporto al servizio (promozione di un prodotto) e non l'oggetto del servizio stesso.

d) intermediazione nella prestazione di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali campi di vacanza o terreni attrezzati per il campeggio, qualora l'intermediario agisca in nome e per conto di un'altra persona;

NOTA BENE!

L'articolo 31 bis, paragrafo 3, lettera d), esclude dai servizi considerati relativi a beni immobili l'intermediazione nella prestazione di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali campi di vacanza o terreni attrezzati per il campeggio, qualora l'intermediario agisca in nome e per conto di un'altra persona.

Si fa presente che quando un soggetto passivo agisce in nome proprio non è assimilato a un intermediario, bensì a un prestatore di servizi ai sensi dell'articolo 28 della direttiva Iva. Pertanto tale prestazione non rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 31 bis, paragrafo 3, lettera d).

e) messa a disposizione di stand in fiere o luoghi d'esposizione, nonché servizi correlati atti a consentire l'esposizione di prodotti, quali la progettazione dello stand, il trasporto e il magazzinaggio dei prodotti, la fornitura di macchinari, la posa di cavi, l'assicurazione e la pubblicità;

NOTA BENE!

Il servizio non è considerato relativo a beni immobili nella misura in cui lo stand è messo a disposizione insieme ad “altri servizi correlati”, ossia nella misura in cui il prestatore del servizio non affitta semplicemente la nuda superficie ma fornisce un pacchetto di servizi necessari all’espositore per la promozione temporanea dei propri prodotti o della propria attività.

A tal fine occorre quindi distinguere tra:

- *l’affitto del solo bene immobile (superficie delimitata), considerato un servizio relativo a un bene immobile;*
- *la messa a disposizione di uno stand nonché di altri servizi correlati (servizi inclusi implicitamente nel contratto ad esempio, fornitura dell’energia, connessione Internet, riscaldamento, aria condizionata) che consentono al destinatario l’esposizione dei prodotti, considerati servizi non relativi a beni immobili.*

(Vedi cap. 3.6.4 pag.78)

- f) installazione o montaggio, manutenzione e riparazione, ispezione o controllo di macchinari o attrezzature che non siano, o non diventino, parte di beni immobili;

NOTA BENE!

I servizi in esame non sono considerati relativi a beni immobili in quanto i beni richiamati non costituiscono parte di un bene immobile.

- g) gestione del portafoglio di investimenti immobiliari;

NOTA BENE!

La gestione degli investimenti (ossia la gestione del portafoglio) non va considerato un servizio relativo a beni immobili, anche se l'investimento concerne un bene immobile. (lett o), par. 2)

- h) servizi legali in materia di contratti, diversi da quelli di cui alla lett. q) del par. 2, comprese consulenze sulle clausole di un contratto per il trasferimento di beni immobili, o consulenze per eseguire un siffatto contratto o dimostrarne l'esistenza, che non siano specificamente connessi al trasferimento di proprietà di beni immobili.

NOTA BENE!

Tra i servizi legali non contemplati nella citata lett. q), a titolo esemplificativo, vanno ricompresi:

- *la consulenza legale sui termini contrattuali o le controversie concernenti un bene immobile,*
- *la consulenza fiscale sulla posizione della deduzione in conto capitale rispetto a un dato bene immobile,*
- *la consulenza legale sulle tasse da corrispondere in caso di trasferimento di proprietà immobiliari,*
- *i servizi legali relativi alla costituzione di diritti di pegno e ipoteca o servizi connessi con le procedure di insolvenza.*

Fanno eccezione i casi in cui tali servizi sono relativi all'atto di trasferimento della proprietà di beni immobili, la costituzione o il trasferimento di taluni diritti o di diritti reali sui beni immobili.

3.1.4 Attrezzature messe a disposizione per realizzare lavori su immobili (Regolamento UE n. 282/2011 art. 31-ter)

In base al nuovo art. 31-ter la messa a disposizione di attrezzature per la realizzazione di lavori su beni immobili, costituisce una prestazione di servizi relativa a tali beni solo se il prestatore è responsabile dell'esecuzione dei lavori.

Nel caso in cui oltre alle attrezzature è messo a disposizione anche personale sufficiente per l'esecuzione dei lavori, si presume che il prestatore abbia assunto tale responsabilità.

NOTA BENE!

Come specificato nelle Note esplicative, il noleggio di attrezzature (ad esempio, impalcature) con o senza personale, per realizzare lavori su un bene immobile (ad esempio, costruzione, manutenzione, pulizia di un fabbricato) va considerato un servizio immobiliare soltanto nel caso in cui il prestatore si assuma la responsabilità dell'esecuzione dei lavori. Quest'ultima si presume qualora le attrezzature sono messe a disposizione del cliente con il personale necessario per eseguire i lavori. Il mero noleggio delle attrezzature quindi non può essere considerato un servizio relativo ad un bene immobile.

NOTA BENE!

Le Note Esplicative hanno specificato che le fattispecie che non rientrano «esplicitamente» nell'ambito dell'elenco al par.2 e 3 dell'art. 31-bis devono essere valutate caso per caso rispetto al criterio o del nesso sufficientemente diretto con il bene immobile di cui al par. 1 dell'art. 31-bis.

Quindi bisognerà:

- 1. verificare se il servizio rientra nell'elenco del par. 2 dell'art. 31-bis (**prestazioni di servizi su beni immobili**): in tal caso allo stesso è applicabile la deroga prevista dall'art. 7-quater, lett. a), DPR n. 633/72 (**prestazioni di servizi su beni immobili**);*
- 2. in caso di risposta negativa, verificare se il servizio rientra nell'elenco di cui al par. 3 dell'art. 31-bis (**prestazioni di servizi non relative a beni immobili**): in tal caso non è applicabile la deroga di cui alla citata lett. a) (**prestazioni di servizi su beni immobili**);*
- 3. in caso di risposta negativa (il servizio non rientra né nell'elenco di cui al par. 2 né nell'elenco di cui al par. 3) va verificato se lo stesso soddisfa il criterio prescritto dal par. 1 dell'art. 31-bis ("**nesso sufficientemente diretto**").*

3.2 Prestazioni di trasporto passeggeri

(ART. 7-quater, lett. b) DPR 633/72)

Per quanto riguarda le prestazioni inerenti al trasporto di persone, rimane immutato il criterio di rilevanza territoriale ai fini Iva, rispetto alla precedente normativa, che resta individuato in base alla distanza percorsa nel territorio dello Stato.

Pertanto:

- sono tassati interamente nel territorio dello Stato i trasporti che riguardano interamente il territorio stesso (ad esempio, un trasporto passeggeri da Milano a Roma);
- i trasporti internazionali (intracomunitari ed internazionali) sono rilevanti ai fini Iva in Italia solo in proporzione alla distanza ivi percorsa, e comunque non imponibili ai sensi dell'art. 9, n. 1), D.P.R. 633/1972 (v. cap. 4.2 pag. 105)

La Circolare n.37/E del 29 luglio 2011 ha confermato le istruzioni riguardanti la determinazione di percentuali forfetarie di percorrenza nel territorio nazionale per i vari tipi di trasporto passeggeri:

TRASPORTO MARITTIMO INTERNAZIONALE	<ul style="list-style-type: none">• 5% di ogni singolo trasporto può considerarsi effettuata nel territorio dello Stato, in regime di non imponibilità ai sensi dell'art. 9, co. 1 n.2).
TRASPORTO AEREO INTERNAZIONALE	<ul style="list-style-type: none">• 38% dell'intero tragitto del singolo volo internazionale viene considerato reso nello spazio aereo italiano.

NOTA BENE!

CASISTICHE TRASPORTO PASSEGGERI

CASO 1: ALFA SRL ACQUISTA BIGLIETTO DEL TRENO, CON TRATTA NAZIONALE UTILIZZANDO LA CARTA CREDITO AZIENDALE

Trenitalia emette regolare fattura ad Alfa Srl che registrerà la fattura ricevuta in contabilità con IVA INDETRAIBILE.

CASO 2: ALFA SRL ACQUISTA BIGLIETTO AEREO TRATTA NAZIONALE DA COMPAGNIA AEREA NAZIONALE, UTILIZZANDO LA CARTA DI CREDITO AZIENDALE

La compagnia aerea italiana ad es. Alitalia emette fattura ad Alfa SRL che sarà registrata in contabilità con IVA INDETRAIBILE.

CASO 3: ALFA SRL ACQUISTA BIGLIETTO AEREO TRATTA NAZIONALE DA COMPAGNIA AEREA INTERNAZIONALE - CON CARTA DI CREDITO AZIENDALE

La compagnia aerea internazionale es. Ryanair emette fattura-ricevuta ad Alfa SRL che dovrà essere registrata in contabilità con IVA INDETRAIBILE. Se la compagnia aerea non dovesse emettere la fattura Alfa SRL dovrà richiederla. Se dopo diversi solleciti non si riceve la fattura Alfa SRL dovrà emettere una autofattura con Iva al 10%, considerando che sull'iva acquisti la stessa deve essere INDETRAIBILE.

CASO 4: ALFA SRL ACQUISTA BIGLIETTO AEREO TRATTA INTERNAZIONALE DA COMPAGNIA AEREA INTERNAZIONALE- CON CARTA DI CREDITO AZIENDALE

La compagnia aerea internazionale es. Ryanair emette fattura-ricevuta ad ALFA SRL che provvederà ad emettere autofattura NON IMP.ART 9 PER IL 38% DELL'IMPORTO (tratta italiana) ed ESCLUSO ART. 7 quater per il 62% DELL'IMPORTO (tratta estera). Attenzione: l'autofattura dovrà essere emessa solo per la tratta nazionale nella misura del 38% ; il restante 62% essendo ESCLUSO ART.7 non va autofatturato.

CASO 5: ALFA SRL ACQUISTA BIGLIETTO AEREO TRATTA INTERNAZIONALE VOLO INTERNO QUANDO IL DIPENDENTE SI TROVA ALL'ESTERO

La compagnia aerea internazionale es. Jetstar emette fattura-ricevuta ad Alfa SRL o direttamente al dipendente. Alfa SRL dovrà registrare in contabilità semplicemente il costo in quanto essendo estero su estero è ESCLUSO ART 7 QUATER.

CASO 6: ALFA SRL ACQUISTA BIGLIETTO AEREO TRATTA INTERNAZIONALE CON EMISSIONE ESTRATTO CONTO DA PARTE DI UN AGENZIA VIAGGI

L'agenzia di viaggio emette un estratto conto mensile che comprende il costo del volo e il costo dell'intermediazione per tale prenotazione. Alfa SRL emetterà autofattura NON IMP. ART 9 PER IL 38% DELL'IMPORTO (tratta italiana). E' ESCLUSO ART. 7 quater per il 62% DELL'IMPORTO (tratta estera), Attenzione: l'autofattura dovrà essere emessa solo per la tratta nazionale nella misura del 38% , il restante 62% essendo ESCLUSO ART.7 non va autofatturato.

3.3 Servizi di ristorazione e catering

(Art. 7-quater, lett. c) e d) DPR 633/72)

L'art. 7-quater, lett. c) e d), del D.P.R. 633/1972, individua il luogo di rilevanza territoriale ai fini Iva delle prestazioni relative ai servizi di ristorazione e catering.

In particolare si ha che:

Ristorazione e catering	Luogo di rilevanza ai fini Iva
art. 7-quater lett. c)	Criterio del luogo di effettuazione del servizio di ristorazione e catering.
art. 7-quater lett. d)	Criterio del luogo di partenza del trasporto, per quanto attiene i servizi resi a bordo di nave, di un aereo, di un treno nel corso di un trasporto di passeggeri.

NOTA BENE!

DEFINIZIONE DI SERVIZI DI RISTORAZIONE E CATERING

La C.M. n. 37/E/2011 ha evidenziato che nelle disposizioni del D.P.R. n. 633/1972 non si ravvisano definizioni dei servizi di ristorazione e catering, precisando che utili indicazioni possono essere ricavate dalla lettura dell'art. 6 del regolamento UE 282/2011.

Secondo la suddetta circolare:

- Il servizio di catering consiste nella fornitura di cibi (preparati o non preparati) o di bevande o di entrambi, accompagnati da servizi di supporto sufficienti a permetterne il consumo immediato.*
- Il comma 2 dell'articolo 6 del regolamento sottolinea altresì che, in assenza di servizi di supporto (quali, ad esempio, la fornitura di stoviglie e di mobilio e la messa a disposizione di personale incaricato del servizio), l'operazione non è considerata servizio di ristorazione o catering. La fornitura di cibi e bevande in questo caso si configurerebbe non come prestazione di servizi ma come cessione di beni.*
- La fornitura da parte di una società di catering di pasti già pronti consegnati a bordo di navi, treni o aerei costituisce una cessione di beni effettuata nei confronti della compagnia di navigazione o di trasporto ferroviario.*

Il tratto distintivo tra le due tipologie di servizi è invece il seguente:

- i servizi di ristorazione sono prestati nei locali del prestatore;*
- i servizi di catering sono prestati in locali diversi da quelli del prestatore.*

In relazione ai servizi di ristorazione e catering, al fine di individuare il luogo di rilevanza territoriale ai fini Iva dei servizi resi a bordo di aerei e navi, nel corso di un trasporto passeggeri, la C.M. 37/E/2011, ha specificato che "la parte di trasporto passeggeri effettuata nella Comunità" è definita dall'art. 7, co. 1, lett. e), del D.P.R. 633/1972, come quella parte di trasporto che non prevede uno scalo fuori dalla Comunità tra il luogo di partenza e quello di arrivo del trasporto passeggeri, e ha precisato inoltre che:

- per i trasporti "andata e ritorno", il percorso di ritorno è considerato come un trasporto distinto;
- la parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Ue deve intendersi non in termini soggettivi, ossia collegata al singolo passeggero, bensì in termini oggettivi, in funzione del tragitto del mezzo di trasporto (ex art. 35, Regolamento 282/2011).

Inoltre, la stessa Agenzia ha precisato che:

- per i servizi di ristorazione e catering che soddisfano il requisito di territorialità in Italia, si applica il regime di non imponibilità, di cui all'art. 8-bis, lett. d), del D.P.R. 633/1972;
- non rientrano nell'ambito dei servizi di catering, di cui all'art. 7-quater, co. 1, lett. d), i servizi di catering forniti senza il pagamento di alcun corrispettivo, a bordo di una nave, o di un aereo o di un treno, in quanto incluso nel prezzo del biglietto. In tal caso, infatti, il servizio deve considerarsi accessorio a quello di trasporto dei passeggeri, e come tale rientrante nella previsione di cui all'art. 7-quater, co. 1, lett. b);
- non rientrano altresì nel novero dei servizi di catering, resi a bordo di una nave, di un aereo o di un treno, se resi nell'ambito di un pacchetto turistico fornito da un tour operator, nel qual caso si rende applicabile lo speciale regime di cui all'art. 74-ter del D.P.R. 633/1972.

NOTA BENE!

CASISTICHE SERVIZI DI RISTORAZIONE E CATERING

(Circolare n. 37/E del 29 luglio 2011)

CASO 1: Trasporto a mezzo nave Genova – Barcellona – Cagliari – Patrasso - Alessandria d'Egitto.

Le prestazioni di ristorazione rese nella tratta Genova - Patrasso sono soggette a Iva in Italia, Stato in cui è sito il primo punto di imbarco nella Comunità, mentre nella tratta Patrasso - Alessandria d'Egitto trova applicazione il criterio base in materia di prestazioni di ristorazione, dovendosi quindi determinare il luogo di effettuazione in funzione dello Stato nelle cui acque nazionali si trova la nave al momento dell'esecuzione della prestazione.

CASO 2: Trasporto a mezzo nave Alessandria d'Egitto – Palermo - Barcellona.

Le prestazioni di ristorazione rese nella tratta Palermo - Barcellona sono soggette a Iva in Italia, Stato in cui è sito il primo punto di imbarco nella Comunità, mentre, con riferimento alla tratta Alessandria d'Egitto - Palermo, saranno soggette a Iva in Italia le prestazioni di ristorazione rese nelle acque territoriali italiane.

È da ritenere che, nella peculiare ipotesi in cui una prestazione di ristorazione inizi durante una parte di trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità e prosegua durante una parte di trasporto di passeggeri effettuata al di fuori della Comunità (ma sempre nel territorio di uno Stato membro) o viceversa, il luogo della prestazione sia determinato all'inizio della prestazione.

CASO 3: Tornando alla prima delle sopra prospettate fattispecie, a una prestazione di ristorazione che cominci prima dell'arrivo al porto di Patrasso e prosegua mentre è ormai iniziato l'imbarco alla volta del porto di Alessandria d'Egitto.

In questo caso la prestazione sarà comunque soggetta a Iva in Italia.

CASO 4: Con riferimento alla seconda delle sopra prospettate fattispecie, si pensi a una prestazione di ristorazione che inizi in acque internazionali, dopo che la nave ha lasciato il porto di Alessandria d'Egitto, e che prosegua mentre è già iniziato l'imbarco nel porto di Palermo alla volta del porto di Barcellona.

In questo caso la prestazione resterà esclusa dal campo di applicazione dell'Iva.

3.4 Locazione, leasing e noleggio di mezzi di trasporto (a breve termine) (art. 7-quater, lett. e) DPR 633/72)

L'art. 7-quater, lett. e), del D.P.R. 633/1972, contiene le regole per l'individuazione del luogo di rilevanza territoriale della locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto a breve termine, ricordando sin da subito che trattasi di un servizio la cui regola territoriale deroga a quella generale di cui all'art. 7-ter:

- sia nel caso in cui il committente sia un soggetto passivo Iva (B2B);
- sia nell'ipotesi in cui tale committente sia un soggetto non passivo d'imposta (B2C).

La C.M. 29.7.2011, n. 37/E, contiene interessanti chiarimenti relativamente all'applicazione pratica della disposizione in esame che, come vedremo, per l'individuazione del luogo di rilevanza territoriale **combina il criterio del luogo di messa a disposizione del mezzo con quello del suo utilizzo.**

NOTA BENE!

DEFINIZIONE DI MEZZO DI TRASPORTO

*L'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 37/E del 29.7.2011, nel ricordare che né le disposizioni nazionali del D.P.R. 633/1972, né le disposizioni comunitarie, contengono alcuna definizione di mezzi di trasporto, ritiene utile riferirsi ad alcune definizioni contenute nell'art. 38 del regolamento Ue 282/2011, il cui paragrafo 1 definisce in via generale come mezzi di trasporto "i veicoli, motorizzati o no, e altri dispositivi e attrezzature concepiti per il trasporto di persone, o oggetti da un luogo all'altro, che possono essere tirati, trainati o spinti da veicoli e che sono generalmente concepiti ed effettivamente idonei ad essere utilizzati per il trasporto" (il successivo paragrafo 2 dell'art. 38 contiene l'elenco dei mezzi di trasporto, tra cui si ricordano i veicoli terrestri, quali automobili, motociclette, biciclette, tricicli e roulotte, navi, aeromobili, ecc.). Il terzo paragrafo dell'art. 38 del regolamento, ricorda l'Agenzia, **precisa che non sono considerati mezzi di trasporto i veicoli immobilizzati in modo permanente e i container.***

Interessanti precisazioni sono altresì contenute, nella circolare sopra citata, in relazione all'individuazione del **noleggio a breve termine**, la cui definizione normativa è contenuta nell'art. 7, lett. g), del D.P.R. 633/1972, a norma del quale si intende:

"il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo non superiore a trenta giorni ovvero a novanta giorni per i natanti".

NOTA BENE!

Sul punto, l'Agenzia rammenta che l'art. 39 del citato regolamento 282/2011 dispone che, ai fini della determinazione del predetto arco temporale, si deve far riferimento al contratto concluso tra le parti, chiarendo altresì che se il noleggio è coperto da più contratti consecutivi tra loro, si devono sommare i singoli periodi al fine di verificare il rispetto del trenta giorni.

A norma del paragrafo 2, co. 3, dell'art. 39 del regolamento, inoltre, in assenza di pratiche abusive, deve considerarsi di breve durata anche il contratto, inferiore a 30 giorni, che precede il contratto considerato a lungo termine (si pensi, ad esempio, ad un noleggio di dieci giorni, con successivi contratti rispettivamente per altri quindici e venti giorni. In tal caso, i primi due contratti possono essere considerati a breve termine, in quanto la sommatoria dei giorni di durata non supera i trenta, mentre il terzo contratto, anche se di soli venti giorni, non può essere considerato a breve termine, in quanto la sommatoria dei giorni, tenendo conto anche dei due precedenti supera il limite di trenta giorni).

Come anticipato, il luogo di rilevanza territoriale dei servizi in questione dipende dalla combinazione dei due seguenti criteri:

- **luogo di messa a disposizione del mezzo**, intendendosi per tale (a norma dell'art. 40 del Regolamento Ue) il luogo in cui il destinatario (o un terzo che agisce per suo conto), prende fisicamente possesso del bene;
- **luogo di utilizzo del mezzo.**

L'applicazione combinata dei due predetti parametri, comporta che i servizi di locazione in commento sono rilevanti territorialmente nel territorio dello Stato, ai sensi dell'art. 7-quater, lett. e):

- se il mezzo di trasporto è messo a disposizione del committente in Italia, sempreché l'utilizzo dello stesso avvenga in territorio comunitario;
- se il mezzo di trasporto è messo a disposizione in altro Stato non comunitario, purché l'utilizzo avvenga nel territorio dello Stato (non rileva la quota parte di utilizzo al di fuori dell'Italia).
- se il mezzo è invece messo a disposizione in altro Stato Ue, il servizio di locazione e noleggio dello stesso è in ogni caso escluso da Iva in Italia (C.M. 29.09.2011, n. 43/E, par. 2.2 con riferimento ad imbarcazione).

NOTA BENE!

Casistiche noleggio mezzi di trasporto a breve termine

Caso n. 1 - Consegna ed utilizzo del mezzo in Italia

Una società italiana effettua un servizio di noleggio auto a breve termine in favore di un cittadino tedesco. L'auto è messa a disposizione a Milano ed utilizzata nel territorio dello Stato. In tal caso:

- *la prestazione di servizi è rilevante ai fini Iva in Italia, in quanto il mezzo è reso disponibile nel territorio dello Stato ed è altresì ivi utilizzato;*
- *la società italiana emette fattura con Iva nei confronti del committente tedesco.*

Caso n. 2 - Consegna in Italia ed utilizzo del mezzo anche in Paese extra-Ue

Una società italiana effettua un noleggio a breve termine nei confronti di un cittadino francese. L'auto è consegnata al committente a Milano ed utilizzata sia in Italia, sia in Svizzera. In tal caso:

- *la prestazione di servizi è rilevante ai fini Iva per l'utilizzo del mezzo che avviene in territorio italiano; per tale parte, quindi, la società italiana emette fattura con addebito di Iva;*
- *la prestazione di servizi è "fuori campo" Iva, per l'utilizzo del mezzo che avviene in territori svizzero (Extra Ue); per tale parte, la società italiana emette fattura "fuori campo" Iva.*

3.5 Locazione, leasing e noleggio di mezzi di trasporto (a lungo termine)

Per quanto attiene alla locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto **a lungo termine**, la cui durata del contratto supera i trenta giorni ovvero i novanta giorni in caso di imbarcazioni, le regole entrate in vigore dal 01 gennaio 2010 sono cambiate limitatamente ai rapporti B2C dal 01 gennaio 2013 e da tale data si sono anche differenziate per quanto riguarda il noleggio delle imbarcazioni da diporto.

Di seguito vengono esaminate le regole B2B e B2C:

Locazione e noleggio a lungo termine dei mezzi di trasporto nei rapporti B2B

Le nuove regole introdotte dal 2010 sulle prestazioni di servizi non fanno esplicito riferimento alle locazione, noleggio e simili a “lungo termine” di mezzi di trasporto nei rapporti B2B e, pertanto, ai fini della tassazione occorre applicare la regola generale, per cui queste prestazioni sono assoggettate a tassazione nel Paese del committente. Non rileva il luogo di utilizzo del mezzo di trasporto.

Prestatore	Committente Soggetto passivo	Iva in Italia	Regola di tassazione
Italiano	Italiano	SI	Luogo di stabilimento del committente
	Ue – Extra UE	NO	
UE –Extra UE	Italiano	SI	
	UE – Extra UE	NO	

Locazione e noleggio a lungo termine di mezzi di trasporto nei rapporti B2C

(dal 01 gennaio 2010 - 31 dicembre 2012)

Queste prestazioni erano tassabili in Italia in due ipotesi:

- quando il prestatore era stabilito in Italia e il mezzo di trasporto era utilizzato in territorio comunitario;
- quando erano rese dal prestatore extracomunitario ed il mezzo di trasporto era utilizzato in Italia.

Se il prestatore era stabilito in altro Stato comunitario, la prestazione di locazione a lungo termine di un mezzo di trasporto non era mai tassabile in Italia ma nel Paese Ue ove era stabilito il prestatore.

Prestatore	Committente privato consumatore	Utilizzo del mezzo di trasporto	Iva in Italia
Italiano	Italiano	Italia	SI
	Comunitario	Paese Ue	
	Extra Ue	Paese Extra UE	NO
Comunitario	Italiano	Italia	NO
	Comunitario	Paese Ue	
	Extra Ue	Paese Extra Ue	
Extra UE	Italiano	Italia	SI
	Comunitario	Paese Ue	NO
	Extra Ue	Paese Extra Ue	

Locazione e noleggio a lungo termine di mezzi di trasporto diverse dalle imbarcazioni da diporto nei rapporti B2C

(dal 01 gennaio 2013)

Queste prestazioni rese a soggetti privati sono considerate eseguite nel territorio dello Stato se:

- il committente del servizio è domiciliato o residente in Italia senza essere domiciliato all'estero e le prestazioni sono utilizzate nel territorio della Comunità;
- se il prestatore, ovunque stabilito, presta il servizio nei confronti di un soggetto privato Extra Ue, che utilizza il mezzo di trasporto in Italia.

Prestatore	Committente soggetto privato	Utilizzo del mezzo di trasporto	Iva in Italia
Italiano Comunitario Extra Ue	Italiano	Italia	SI
		Paesi Ue	
		Paesi Extra Ue	NO
	Comunitario	Italia	NO
		Paesi Ue Paesi Extra Ue	
	Extra Ue	Italia	SI
Paesi Ue Paesi Extra Ue		NO	

Locazione e noleggio a lungo termine di imbarcazioni da diporto nei rapporti B2C (dal 01 gennaio 2013) art. 7-sexies lett. e-bis)

Si considerano effettuate in Italia nel caso in cui:

- l'imbarcazione se effettivamente messa a disposizione in Italia, sia utilizzata nel territorio della Comunità e la prestazione sia resa da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;
- l'imbarcazione sia utilizzata in Italia, ma sia stata messa a disposizione in uno stato Extra Ue da un prestatore stabilito nello stesso stato Extra Ue;

Quando invece l'imbarcazione è messa a disposizione in uno stato diverso da quello di stabilimento del prestatore, si applicheranno i criteri previsti per gli altri mezzi di trasporto.

Prestatore	Messa a disposizione dell'imbarcazione da diporto	Utilizzo	Iva in Italia
Italiano	Italia	Italia Paesi Ue	SI
		Paesi Extra Ue	NO
UE	Paese Ue di stabilimento del prestatore	Italia Paesi Ue Paesi Extra Ue	NO
Extra Ue	Paese Extra Ue di stabilimento del locatore	Italia	SI
		Paesi Ue Paesi Extra UE	NO

3.6 Prestazione di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili (art. 7-quinquies DPR 633/72)

L'art. 7-quinquies disciplina le **prestazioni di servizi "relative ad attività" culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simile**. Rientrano in tale articolo anche, per espressa disposizione di legge:

- | |
|---|
| • le fiere ed esposizioni; |
| • le prestazioni rese dagli organizzatori delle stesse attività; |
| • le prestazioni di servizi accessorie; |
| • le prestazioni di servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, nonché le prestazioni di servizi accessorie connesse con l'accesso. |

Le suddette prestazioni di servizi devono essere distinte in:

- **prestazioni relative alle medesime attività,**
- **prestazioni relative all'accesso.**

NOTA BENE!

DEFINIZIONE DI PRESTAZIONI DI SERVIZI CULTURALI, ARTISTICI SPORTIVI, SCIENTIFICI, EDUCATIVI, RICREATIVI E SIMILI

Non vi è una chiara definizione delle prestazioni di servizi esaminate nel presente paragrafo e pertanto sono stati esaminati dalla Corte di Giustizia e della prassi vari casi, che si riportano, e che, nonostante siano riferiti alla vecchia normativa dell'art. 7 c.4 lett. b), restano validi per poter collocare correttamente tali prestazioni:

- *Sentenza della Corte di Giustizia CEE sezione VI del 26.09.1996, causa C-327/94: le prestazioni di sonorizzazione di manifestazioni artistiche o ricreative sono considerate "prestazioni artistiche" in quanto "supporto necessario alla realizzazione della prestazione artistica o ricreativa principale".*
- *Risoluzione n. 267/E del 6.08.2002: tutte le prestazioni strumentali al servizio artistico, ricreativo, sportivo, didattico, seguono la territorialità di queste prestazioni.*
- *Risoluzione n. 267/E del 6.08.2002: in ambito automobilistico, tutte le prestazioni relative alla preparazione e assistenza tecnica, di autovetture, macchine e ogni altra attrezzatura necessaria alla realizzazione della manifestazione, rientrano nelle prestazioni di servizi aventi ad oggetto attività sportive.*
- *Risoluzione n. 86/E del 13.03.2002: gli studi di neuro tossicità dei farmaci sono prestazioni di consulenza tecnica e non prestazioni scientifiche. L'attività di analisi e ricerca sui vaccini e l'assistenza sulla brevettabilità rientrano tra le prestazioni scientifiche, in quanto arricchisce il bagaglio di conoscenze attuali.*
- *Sentenza della Corte di Giustizia UE del 12.05.2005, causa C-452/3: le prestazioni di gioco d'azzardo sono territorialmente rilevanti nel territorio dello Stato membro dove vengono eseguite.*
- *Risoluzione n. 230/E del 21.08.2007: rientrano tra le prestazioni di servizi in oggetto la realizzazione di seminari informative sulle eccellenze enogastronomiche regionali; il coordinamento della partecipazione del "Servizio regionale valorizzazione delle produzioni" a manifestazioni fieristiche mediante l'animazione e l'acquisizione dello spazio espositivo; la realizzazione di educational tour nel territorio regionale, dedicati prevalentemente a giornalisti ed operatori del settore, finalizzati a conoscere i processi produttivi dei singoli prodotti; l'assistenza e coordinamento in loco in occasione dei singoli eventi; l'attività di acquisizione e spedizione dei prodotti; l'attività di predisposizione e stampa del materiale informativo.*
- *Risoluzione n.367/E del 03.10.2008: i pacchetti forniti, in occasione di convegni organizzati nella Comunità da parte di una società italiana, sono soggetti ad Iva nel Paese dove viene svolta la manifestazione; se i servizi sono forniti per manifestazioni organizzate da società terze, devono essere esaminati caso per caso e non seguono la regola dell'operazione principale.*
- *Sentenza della Corte di Giustizia UE del 07.10.2010, causa C-222/09: una prestazione resa da un ingegnere ad un solo destinatario, è considerata attività professionale e non prestazione scientifica.*

NOTA BENE!

DEFINIZIONE DI CORSI DI FORMAZIONE ED ADDESTRAMENTO DEL PERSONALE

I corsi di formazione e addestramento del personale erano stati definiti dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 36/E del 21.06.2010 delle prestazioni generiche di cui all'art. 7-ter DPR 633/72.

Con la Risoluzione n. 44 del 07.05.2012, l'Agenzia è intervenuta al riguardo specificando che fino al 31.12.2009, tali servizi erano considerati servizi di consulenza tecnica o legale e che l'Agenzia ha dovuto rivedere la sua posizione, a seguito dell'emanazione del regolamento UE n. 282/2011, il quale ha chiarito che i servizi di formazione professionale rientrano tra le attività didattiche. Conseguentemente, rientrando tra le prestazioni didattiche, occorre far riferimento all'art. 7-quinquies per cui tali servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative e ricreative, si considerano effettuate nel territorio dello Stato nei rapporti B2C, mentre sono territorialmente rilevanti in Italia se il committente è soggetto passivo ivi stabilito, nei rapporti B2B.

3.6.1 Disciplina Iva

Fino al 31.12.2009, i servizi culturali, artistici, sportivi e scientifici, educativi, ricreativi e simili, erano considerati territorialmente rilevanti in Italia quando eseguiti nel territorio stesso.

L'art. 7-quinquies ha confermato, **solo per l'annualità 2010**, lo stesso regime già in essere in passato sia per i rapporti B2B che per i rapporti B2C. In particolare, tutte le prestazioni di servizi suddette, ivi comprese le fiere e le esposizioni, le prestazioni di servizi degli organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti, erano **considerate effettuate nel territorio dello Stato quando le medesimo venivano materialmente svolte nel territorio dello Stato**.

La Circolare n.37/E del 29.07.2011 ha chiarito che, rientrano nell'ambito delle **"fiere ed esposizioni"**:

- le prestazioni di servizi rese dagli Enti fiera titolari degli spazi espositivi a favore dei soggetti che organizzano l'evento;
- le prestazioni di servizi rese dai soggetti organizzatori alle imprese ed ai soggetti che partecipano all'evento espositivo;
- le prestazioni di servizi che siano in modo diretto connesse all'allestimento degli stand fieristici (compresa, ad esempio, la predisposizione degli impianti elettrici o idraulici nell'ambito dello stand espositivo), i committenti delle quali siano le società che partecipano alla fiera.

Dal **1° gennaio 2011** è stata cambiata la formulazione dell'art. 7-quinquies e nel testo attuale vengono disciplinati diversamente i servizi resi nei rapporti B2B e quelli resi nei rapporti B2C ed è necessario distinguere tra:

- ✓ servizi di accesso alle manifestazioni e connessi;
- ✓ prestazioni di servizi relative alle attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative e ricreative.

In particolare si ha un doppio binario:

- per l'accesso e relative prestazioni accessorie, si ha la tassazione nel luogo di svolgimento delle attività, sia nei rapporti B2B che B2C;
- per le prestazioni relative alle attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative e ricreative valgono le regole generali di cui all'art. 7-ter nei rapporti B2B e vale la regola della tassazione nel luogo di esecuzione materiale della manifestazione nei rapporti B2C.

OPERAZIONE	Committente soggetto passivo IVA	Committente privato
Accesso a manifestazioni ed eventi	Tassazione nel luogo di svolgimento dell'attività	Tassazione nel luogo di svolgimento dell'attività
Prestazioni relative alle attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative e ricreative	Tassazione nel luogo di stabilimento del committente (regola generale art. 7-ter)	Tassazione nel luogo di svolgimento dell'attività

E' necessario pertanto specificare la linea di demarcazione tra le prestazioni di accesso e le prestazioni di servizi.

3.6.2 Servizi aventi ad oggetto l'accesso a manifestazioni

Ai sensi del regolamento UE n. 282/2011 (articoli 32, comma 1 e 33) i servizi aventi ad oggetto l'accesso alle manifestazioni *“comprendono le prestazioni di servizi le cui caratteristiche essenziali consistono nel concedere un diritto d'accesso ad una manifestazione in cambio di un biglietto o di un corrispettivo, ivi compreso un corrispettivo sotto forma di abbonamento, di biglietto stagionale o di quota periodica”*.

Le prestazioni di accesso sono pertanto quelle che concedono **il diritto di ingresso ad una manifestazione, in cambio di un biglietto o di un titolo simile.**

NOTA BENE!

DEFINIZIONE DI DIRITTO DI ACCESSO

Il suddetto regolamento Ue n. 282/2011 include, tra gli altri, il diritto di accesso a spettacoli, rappresentazioni teatrali, fiere, concerti, manifestazioni sportive, educative e scientifiche (comma 2 articolo 32), ed esclude, ai sensi del comma 3 articolo 33, l'utilizzazione di impianti, sportivi o di altro tipo, a fronte del pagamento di una quota di iscrizione.

L'articolo 33-bis del citato regolamento UE stabilisce che i biglietti emessi da intermediari che agiscono in nome e per conto dell'organizzatore o da soggetti diversi dall'organizzatore che agiscono in nome proprio, sono territorialmente rilevanti nello Stato in cui si svolge la manifestazione.

Infine, la Commissione Europea, nelle Note Esplicative sui servizi elettronici del 03.04.2014, ha specificato che l'utilizzo dei mezzi elettronici non modifica la natura del servizio prestato e pertanto i biglietti acquistati on-line sono soggetti a tassazione nel luogo di svolgimento della manifestazione.

3.6.3 Prestazioni accessorie ai servizi culturali, artistici, sportivi e agli accessi

La citata circolare 37/E del 29.07.2011 specifica che una prestazione di servizi per essere considerata accessoria alla principale, deve essere **preliminarmente strumentale** alla prima ed è necessario **prescindere dall'identità dei soggetti coinvolti nelle due operazioni**.

La Corte di Giustizia è intervenuta spesso sull'argomento, precisando che le prestazioni accessorie, *“pur senza costituire direttamente una siffatta attività, rappresentano un presupposto necessario alla realizzazione dell'attività principale, indipendentemente dalla persona che presta tali servizi”*. Ed ancora *“una prestazione deve essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale*.

NOTA BENE!

DEFINIZIONE DI PRESTAZIONI ACCESSORIE AD UN'ATTIVITA' ARTISTICA E DI ACCESSO AD UNA MANIFESTAZIONE SCIENTIFICA

Come ben specificato dalla citata circolare 37/E del 2011, pertanto, possono ritenersi accessorie ad un'attività artistica, scientifica o simile tutte le prestazioni di servizi che, senza costituire direttamente tale attività, rappresentano un presupposto necessario per la sua realizzazione, a prescindere dal soggetto che le effettua.

Per quanto riguarda le prestazioni accessorie di accesso, vi è una disciplina specifica, prevista dalla citata Circolare 37/E del 2011, relativamente alle manifestazioni scientifiche. In particolare, devono essere considerate prestazioni accessorie all'accesso ad una manifestazione scientifica, i servizi di ristorazione, di pernottamento e di distribuzione degli atti forniti nell'ambito dell'organizzazione della manifestazione scientifica. Altri esempi di prestazioni accessorie possono essere quelle prestazioni che consentano l'utilizzo del guardaroba, di impianti sanitari, parcheggio, etc. Queste prestazioni vengono tassate nel luogo di svolgimento della manifestazione.

3.6.4 Stand e servizi correlati a fiere ed esposizioni nei confronti di soggetti passivi

Un problema che è stato recentemente risolto è quello relativo al **servizio di messa a disposizione di spazi espositivi a clienti**, nonché all'**allestimento di stand in spazi interni**. Era dubbio se queste prestazioni, non essendo legate all'accesso ma alla fase dell'organizzazione o realizzazione della manifestazione, seguissero la regola della tassazione nel Paese del committente ovvero fossero legate all'immobile situato ove si realizza la manifestazione e tassate di conseguenza nel Paese ove è ubicato l'immobile e avviene la manifestazione.

NOTA BENE!

Non tutti i Paesi Europei avevano uniformità di veduta e le regole erano diverse da Paese a Paese.

La questione è stata risolta con la sentenza della Corte di Giustizia UE del 27.10.2011 relativa alla causa C-530/09 che prevede tre diverse regole per gli stand fieristici od espositivi:

- *se lo stand viene utilizzato per fini pubblicitari al di fuori di una fiera o manifestazione, devono essere seguite le regole della pubblicità ai sensi dell'art. 7-ter;*
- *se lo stand è utilizzato per una determinata fiera o esposizione, si seguono le regole generiche dell'art. 7-quinquies in commento;*
- *se lo stand viene messo a disposizione per più fiere o manifestazioni svolte in Stati membri diversi, si applica la regola standard di tassazione nel Paese del Committente.*

Dal 01.01.2017 la Commissione Europea ha fornito una definizione comune di bene immobile e delle nuove regole di territorialità dei servizi immobiliari.

Nello specifico, per “stand” si deve intendere una superficie delimitata e/o una struttura mobile (ad esempio un allestimento, una cabina o un bancone) nel contesto di una fiera o di un’esposizione. In questo caso:

- se lo stand è messo a disposizione con dei servizi correlati, tutta l’operazione rileva ai fini Iva nello Stato del Committente soggetto passivo, in base alle regole di territorialità delle prestazioni generiche;
- quando invece è affittata la sola nuda superficie e non è fornito alcun ulteriore servizio per la promozione dei beni o dell’attività dell’espositore, allora si tratta di una prestazione relativa ad un bene immobile, territorialmente rilevante nel luogo in cui si svolge la fiera, con conseguente applicazione, in via ordinaria, dell’imposta dello Stato membro in cui è ubicata la fiera.

Pertanto, quando in aggiunta alla messa a disposizione di uno stand vengono forniti uno o più servizi “correlati”, atti a permettere l’esposizione/promozione dei prodotti/servizi dell’impresa, gli operatori nazionali soggetti passivi devono considerare la prestazione fieristica come una prestazione generica, ai sensi dell’art. 7-ter e non come servizio immobiliare. (v. cap. 3.1.2 pag. 51)

NOTA BENE!

DEFINIZIONE DI SERVIZI CORRELATI

La Commissione Europea ha fornito un elenco, non esaustivo, dei servizi correlati che comprende:

- *la progettazione dello stand;*
- *il trasporto e magazzinaggio dei beni;*
- *la fornitura di macchinari;*
- *la posa di cavi;*
- *l'assicurazione delle merci e la pubblicità.*

La Commissione Europea non specifica chiaramente il trattamento delle prestazioni implicitamente incluse nel contratto, quali la fornitura dell'elettricità, la connessione internet, riscaldamento, aria condizionata, etc. e pertanto sarebbe necessario un chiarimento.

Si potrebbe ritenere che, se questi servizi dovessero essere forniti insieme alla messa a disposizione della superficie espositiva, essi potrebbero essere considerati non come servizi "correlati" ma come servizi "accessori" alla locazione della superficie (territorialmente rilevanti nel luogo in cui si svolge la fiera).

Se invece venissero acquistati separatamente, come ad esempio, i servizi internet, allora sono considerati servizi "correlati".

Si considerano servizi correlati sia quelli forniti nell'ambito di un unico contratto con il soggetto che mette a disposizione lo stand, sia quelli prestati in forza di contratti separati con lo stesso fornitore.

Si potrebbe dedurre indirettamente che, se un operatore si limita ad affittare lo spazio espositivo e un altro operatore si occupa invece di fornire servizi correlati, le singole prestazioni resterebbe soggette alla rispettiva disciplina in termini di territorialità.

Sul punto si auspicano chiarimenti

3.7 Prestazioni di intermediazione rese nei confronti di soggetti privati consumatori

(art. 7- sexies lett. a) DPR 633/72)

Le prestazioni di intermediazione con rappresentanza svolte in nome e per conto del cliente, se rese a soggetti privati, sono disciplinate dall'art. 7-sexies lett. a) DPR 633/72, se rese a soggetti passivi d'imposta seguono la regola generale disposta dall'art. 7-ter DPR 633/72.

In sintesi, la territorialità delle prestazioni di intermediazione è disciplinata come segue:

Intermediazioni B2B	l'intermediazione è rilevante nel luogo dove è stabilito il committente, ai sensi dell'art. 7-ter DPR 633/72;
Intermediazioni B2C	l'intermediazione è rilevante ai fini Iva nel luogo dove si considerano effettuate le operazioni sottostanti oggetto dell'intermediazione, ai sensi dell'art. 7-sexies, lett. a), D.P.R. 633/1972.

NOTA BENE!

INTERMEDIAZIONI TERRITORIALMENTE RILEVANTI IN ITALIA

Secondo l'Amministrazione Finanziaria (R.M. 437/E/2008) laddove sia verificata la rilevanza territoriale in Italia dell'intermediazione, ai fini del regime di imponibilità cui assoggettare tali servizi, è necessario tener conto che:

- A. **Le intermediazioni relative a beni in esportazione** (con partenza dei beni dall'Italia o da altro Stato membro e con destinazione uno Stato Extra Ue) devono essere assoggettate al regime di non imponibilità di cui all'art. 9, co. 1, n. 7), D.P.R. 633/1972.

In tale ipotesi, quindi, si distinguono due ulteriori sotto casi:

- *prestatore soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato (committente italiano, anche soggetto passivo, ovvero comunitario o Extra Ue ma non soggetto passivo): la fattura emessa non contiene addebito dell'Iva, ma riporta la dicitura "non imponibile Iva art. 9, co. 1, n. 7), D.P.R. 633/1972";*
- *committente soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato: l'autofattura, emessa ai sensi dell'art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972, è non imponibile Iva, ai sensi dell'art. 9, co. 1, n. 7), D.P.R. 633/1972.*

- B. **Le intermediazioni relative a cessioni intracomunitarie di beni** (con partenza dall'Italia) devono essere assoggettate ad imposta con Iva ordinaria.

- C. **Le intermediazioni, con committente soggetto passivo stabilito in Italia, riferite ad operazioni che si perfezionano al di fuori del territorio comunitario**, a decorrere al 1° gennaio 2010 sono sempre rilevanti ai fini Iva nel nostro territorio, ai sensi dell'art. 7-ter, D.P.R. 633/1972, ma assoggettate al regime di non imponibilità, ai sensi dell'art. 9, n. 7), del D.P.R. 633/1972.

Per le prestazioni B2C, ai sensi del citato art. 7-sexies lett. a), le prestazioni di intermediazione in nome e per conto del cliente si considerano effettuate in Italia quando l'operazione oggetto dell'intermediazione è effettuata in Italia. Per contro non si considerano effettuate in Italia quando l'operazione oggetto dell'intermediazione è effettuata in altro Stato comunitario o extra comunitario.

NOTA BENE!

CASISTICHE PRESTAZIONE DI INTERMEDIAZIONE (Circolare n. 37/E/2011)

Si ipotizzi una prestazione di intermediazione, relativa al trasporto di un gruppo di persone dall'Italia alla Spagna (percorso Roma -Aix en Provence - Madrid), resa da un soggetto passivo stabilito in Italia nei confronti di un privato italiano.

Il trasporto di passeggeri si considera effettuato nel territorio dello Stato in proporzione alla distanza ivi percorsa, mentre per la restante parte si considera effettuato in parte in Francia ed in parte in Spagna: da ciò consegue che il soggetto che presta il servizio di intermediazione relativo a tale trasporto dovrà identificarsi (oltre che in Italia, paese in cui si è presunto essere già soggetto passivo) anche in Francia e in Spagna, al fine di assolvere in ogni Stato agli obblighi di fatturazione che si riferiscono all'intermediazione relativa a ciascuna tratta del trasporto.

3.8 Prestazioni di servizi relative al trasporto di beni rese nei confronti di soggetti privati consumatori

(art. 7-sexies lett. b) e c) DPR 633/72)

Per quanto attiene al trasporto di beni bisogna distinguere tra trasporti resi a committenti soggetti passivi (B2B) e quelli resi a privati (B2C).

Trasporto di beni nei confronti di soggetti passivi (B2B)

Per tutte le ipotesi di trasporto di beni la prestazione si considera rilevante nel Paese del committente soggetto passivo d'imposta (art. 7-ter DPR 633/72), sia che si tratti di trasporti intracomunitari che extracomunitari.

NOTA BENE!

SERVIZI DI TRASPORTO NON IMPONIBILE ART. 9 CO. 1 N. 2 DPR 633/72

I trasporti di beni in esportazioni, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni definitivamente importati (se già tassati all'atto dell'importazione) beneficeranno del regime di non imponibilità previsto dall'art. 9, co. 1, n. 2 solo se territorialmente rilevanti in Italia.

Trasporto di beni nei confronti di privati (B2C)

- i trasporti di beni diversi dal trasporto intracomunitario di beni sono territorialmente rilevanti in Italia in ragione della tratta percorsa in territorio italiano;
- i trasporti intracomunitari di beni si considerano territorialmente rilevanti in Italia per l'intero percorso se il luogo di inizio del trasporto è situato in Italia.

NOTA BENE!

ATTIVITA' ACCESSORIE AI TRASPORTI

Si tratta di servizi accessori al servizio di trasporto come ad esempio:

- **carico e scarico;**
- **manutenzione;**
- **stivaggio e disstivaggio;**
- **pesatura, misurazione e controllo;**
- **refrigerazione;**
- **magazzinaggio;**
- **deposito, custodia e simili.**

Possono essere effettuate anche da un soggetto diverso rispetto a chi si occupa del trasporto però per loro natura sono strettamente connessi al trasporto stesso.

Anche in questo caso bisogna distinguere tra prestazioni accessorie ai trasporti rese a:

1. *soggetti passivi d'imposta (B2B): regola generale art. 7-ter DPR 633/72;*
2. *soggetti privati (B2C): sono rilevanti in Italia se ivi materialmente eseguite art. 7-sexies, lett. d).*

3.09 Lavorazioni e riparazioni su beni mobili materiali

(art. 7-ter e art. 7-sexies lett. d) DPR 633/72)

L'art. 7-sexies, lett. d) DPR 633/72 disciplina le prestazioni di lavorazione, e le perizie, relative a beni mobili materiali, ancorando il luogo di tassazione a quello di effettiva esecuzione della prestazione.

Tuttavia, anche per questa categoria di servizi, la deroga in questione si rende applicabile solamente in presenza di un committente non soggetto passivo d'imposta, mentre laddove il committente sia un soggetto passivo, la territorialità è disciplinata dalla regole generale di cui all'art. 7-ter, DPR 633/1972, ossia nel luogo di stabilimento del committente.

Di seguito viene schematizzato quanto sopra illustrato:

Prestatore	Committente	Luogo di esecuzione della prestazione	Rilevanza Iva
Italiano	Italiano (soggetto passivo)	Ovunque	Italia
Italiano	Ue ed Extra UE (soggetto passivo)	Ovunque	Operazione rilevante nel Paese del committente
UE – Extra UE	Italiano Ue Extra UE (non soggetto passivo)	Italia	Italia
Italiano	Italiano Ue Extra Ue (non soggetto passivo)	Italia	Italia
Ue –Extra Ue	Italiano Ue	Ue – Extra Ue	Operazione rilevante nel Paese di

	Extra Ue (non soggetto passivo)		esecuzione della prestazione
Italiano	Italiano Ue Extra Ue (non soggetto passivo)	Ue – Extra Ue	Operazione rilevante nel Paese di esecuzione della prestazione

Sono riconducibili in questo ambito le seguenti prestazioni:

<ul style="list-style-type: none"> • i servizi nei quali il prestatore, utilizzando in tutto o in parte beni forniti dal committente, esegue lavorazioni finalizzate a produrre un nuovo bene o ad apportare modifiche al bene stesso fornito dal committente;
<ul style="list-style-type: none"> • le operazioni di perfezionamento (lavorazione, montaggio, assemblaggio, trasformazione o riparazione);
<ul style="list-style-type: none"> • le c.d. "manipolazioni usuali" (prestazioni volte alla conservazione dei beni, al miglioramento della qualità commerciale, alla preparazione dei prodotti per la successiva distribuzione e vendita);
<ul style="list-style-type: none"> • le perizie.

NOTA BENE!

DEFINIZIONE DI PERIZIA

Per quanto riguarda le perizie, è importante definire con precisione che cosa si debba intendere con tale termine, in quanto è possibile confondere la perizia con la consulenza tecnica.

Nella prassi dell'Amministrazione Finanziaria vi sono numerose pronunce che hanno ad oggetto la distinzione tra consulenza tecnica e perizia. La distinzione, come detto, non è di poco conto, atteso che:

- *per le perizie, la territorialità è disciplinata dall'art. 7-sexies, lett. d) (se committente non soggetto passivo d'imposta), dall'art. 7-ter (se committente soggetto passivo d'imposta);*
- *per le consulenze, la disposizione di riferimento è l'art. 7-septies, lett. c) (se committente non soggetto passivo d'imposta e residente in Paesi Extra Ue), ovvero l'art. 7-ter (se committente soggetto passivo).*

In caso di committente non soggetto passivo d'imposta (B2C), pertanto, vi sono differenti criteri per l'individuazione del territorio di applicazione dell'imposta.

Infatti, mentre per le perizie rileva il luogo dell'esecuzione della prestazione, per le consulenze tecniche è rilevante il luogo di residenza del prestatore (ad eccezione dei soggetti Extra Ue).

L'Amministrazione Finanziaria si è espressa sul punto in più occasioni. Il criterio guida per distinguere tra perizia e consulenza tecnica, che sempre è stato riportato nella prassi, è il seguente:

- *la perizia comporta delle valutazioni circoscritte alla valutazione del bene esaminato, restando esclusa qualsiasi analisi in merito all'utilità prospettica; pertanto, obiettivo della perizia è "individuare oggettivamente concreti elementi di fatto di un determinato bene mobile materiale, mobile o immobile, in relazione al valore, qualità e quantità, anche se assumono particolare rilevanza cognizioni o calcoli tecnico-scientifici, senza possibilità di estendere le medesime considerazioni ad altri elementi della stessa specie" (R.M. 1.2.2007, n. 15/E, R.M. 23.5.2002, n. 153/E e R.M. 12.8.2005, n. 122/E);*
- *la consulenza tecnica, diversamente dalla perizia, si caratterizza dal fatto che viene "attribuita particolare rilevanza all'effettuazione, da parte del prestatore, di valutazioni di ordine soggettivo, anche di alta specializzazione tecnica, su materie inerenti alla competenza professionale del prestatore stesso, con un'attività che si estrinseca in consigli, pareri, giudizi, precisazioni o chiarimenti, studi di fattibilità, studi sullo sviluppo economico, sulla concorrenza" (R.M. 15/E/2007).*

Pertanto il carattere distintivo delle due categorie di prestazioni risiede nel fatto che:

- *nella perizia è preminente la rilevanza oggettiva di una determinata realtà, per la cui valutazione non è necessaria la valutazione soggettiva del perito;*
- *nella consulenza, al contrario, la valutazione soggettiva del consulente è preminente e determinante in ordine al risultato conseguito.*

3.10 Prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici e prestazioni di telecomunicazione e radiodiffusione

(art. 7-sexies lett. f) e g) DPR 633/72)

Dal 1° gennaio 2015, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 58 della Dir. N. 2006/112/CE, ad opera dell'art. 5 della Direttiva n. 2008/8/CE, per i rapporti B2C è previsto che i servizi elettronici, di telecomunicazione e teleradiodiffusione, a prescindere dal luogo di stabilimento del prestatore, siano territorialmente rilevanti nel Paese del committente.

Le suddette novità territoriali sono state introdotte in Italia dall'art. 1 del D.Lgs. 42/2015.

In particolare, a seguito della modifica dell'art. 7 – sexies comma 1 lett. f) e g) del DPR 633/72, si considerano soggette a Iva in Italia, se rese a committenti non soggetti passivi d'imposta:

- “le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici, quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero” ;
- “le prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero e sempre che siano utilizzate nel territorio dell'Unione Europea”.

Alla luce del nuovo criterio territoriale applicabile per i servizi digitali resi nei rapporti B2C, sono state conseguentemente abrogate le lett. h) e i) dell'art. 7-septies DPR 633/72, relative alle prestazioni di servizi digitali forniti a clienti extracomunitari, non soggetti passivi.

Quindi in base alla nuova normativa, dal 1° gennaio 2015, per quanto attiene ai servizi digitali, non c'è più una distinzione tra rapporti "B2B" e "B2C", poiché le operazioni in esame saranno assoggettate ad Iva nel Paese del committente (soggetto Iva o meno) a prescindere dal luogo in cui il prestatore si considera stabilito (Paese Ue o Extra Ue).

A livello procedurale, le modalità di applicazione dell'Iva saranno, invece, differenziate a seconda dello status del committente (soggetto Iva o meno), in quanto:

- nei rapporti "B2B", l'imposta sarà applicata dal cliente con il meccanismo del *reverse charge*;
- nei rapporti "B2C", invece, l'imposta sarà applicata direttamente dal fornitore (comunitario o extracomunitario):
 1. previa identificazione ai fini Iva nel Paese Ue del committente,
 2. avvalendosi del regime speciale del "Mini Sportello Unico" (MOSS).

NOTA BENE!

STATUS DEL COMMITTENTE DI SERVIZI DI TELECOMUNICAZIONE, TELERADIODIFFUSIONE ED ELETTRONICI

In base alle sopracitate novità introdotte dall'art. 1 del D.Lgs. n. 42/2015, assume sempre più rilevanza per il prestatore di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici, l'individuazione dello status e del luogo di stabilimento del committente.

La qualifica del committente della prestazione di servizi deve essere determinata attraverso i criteri presuntivi definiti dall'art. 18 del Reg. Ue n.282/2011, così come riformulato dal Reg. Ue n. 1040/2013 con effetto dal 1° gennaio 2015.

In particolare le Note Esplicative pubblicate il 03.04.2014 dalla Commissione Europea a tal proposito sottolineano che:

"Il prestatore di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione e di servizi prestati tramite mezzi elettronici può considerare tutti i destinatari che non gli comunicano un numero individuale di identificazione Iva come persone che non sono soggetti passivi. In tal modo potrà stabilire immediatamente e con certezza se il pagamento dell'Iva sia di sua competenza (come nel caso di qualunque prestazione a persone che non sono soggetti passivi oppure a soggetti passivi nello stesso Stato membro) oppure se è il destinatario a doversi assumere l'onere dell'imposta (perché la prestazione è a favore di un soggetto passivo in un altro Stato membro).

Il prestatore ha la facoltà di scegliere se avvalersi di questa disposizione. Può trattare i destinatari privi di un numero individuale di identificazione Iva come consumatori finali. Così facendo si tutela da qualsiasi obbligo di assolvimento successivo nel caso in cui il destinatario non gli comunichi mai un proprio numero individuale di identificazione Iva; tale circostanza può essere interpretata come un'indicazione del fatto che il destinatario effettivamente non ha agito in quanto soggetto passivo".

NOTA BENE!

LUOGO DI STABILIMENTO DEL COMMITTENTE

Una volta stabilito lo status del committente si rende necessario individuare il relativo luogo di stabilimento, di indirizzo permanente o di residenza abituale del cliente, in particolare del committente soggetto privato.

Qualora non sia possibile determinare il luogo in cui il destinatario sia effettivamente stabilito, il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale, sarà necessario procedere applicando talune presunzioni, definite dagli artt. 24-bis e 24-ter del Reg. UE n. 1042/2013, che hanno carattere relativo in quanto possono essere superate (alle condizioni previste dagli artt. 24-quinquies e 24-septies del suddetto regolamento) da parte degli stessi prestatori o dalle Autorità fiscali.

In particolare, le presunzioni stabilite dall'art. 24 bis sopracitato, stabiliscono che qualora i servizi forniti richiedano la presenza fisica del destinatario nel luogo in cui il prestatore rende il servizio, si presumerà che il destinatario sia stabilito in predetto luogo e che il servizio sia effettivamente utilizzato e fruito in tale luogo.

L'esempio indicato nelle Note Esplicative della Commissione Europea sopracitate, spiega proprio tale presunzione. L'esempio citato prende in considerazione un soggetto inglese che si reca in vacanza in Spagna e acquista un credito per poter utilizzare un paio di ore internet presso un locale pubblico in Spagna. In questo caso il servizio verrà assoggettato ad Iva in Spagna in forza della suddetta presunzione. Se il medesimo soggetto, durante il suo soggiorno in Spagna, usufruisse di servizi elettronici (ad es. file audio MP3) scaricati tramite il proprio cellulare (quindi utilizzando una network inglese) continueranno ad essere assoggettati ad Iva inglese.

Le Note Esplicative inoltre si dilungano nell'analisi dei casi in cui la fruizione dei servizi avviene a bordo di navi, treni o altri mezzi di trasporto e sulle diverse presunzioni in base alle modalità con cui il servizio viene reso (tramite rete fissa, tramite decoder, tramite rete mobile, wi-fi, ecc.). Gli elementi di prova (almeno tre) che il fornitore potrebbe fornire per confutare le presunzioni sopra descritte basate sul luogo di fruizione del servizio sono:

- 1. indirizzo di fatturazione del destinatario;*
- 2. indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo utilizzato dal destinatario;*
- 3. le coordinate bancarie utilizzate per il pagamento;*
- 4. il prefisso del Paese associato al numero telefonico utilizzato;*
- 5. altre informazioni commerciali pertinenti.*

Qualora non siano applicabili le presunzioni basate sul luogo di fruizione del servizio, il fornitore dovrà individuare almeno due elementi non contraddittori per poter comunque presumere il luogo di stabilimento del consumatore.

3.10.1 Il Mini One Stop Shop (c.d. Moss)

Dal 1° gennaio 2015, il regime speciale Iva, precedentemente applicato come anzidetto ai servizi elettronici forniti a consumatori finali da prestatori non stabiliti nell'Unione Europea, è stato esteso nel suo campo di applicazione anche ai soggetti passivi identificati ai fini Iva in uno Stato membro.

Pertanto, per ridurre e semplificare gli adempimenti fiscali derivanti dalla modifica della territorialità dei servizi digitali, il Legislatore europeo ha previsto su base opzionale un regime speciale cosiddetto "Moss – Mini One Stop Shop" che consente di dichiarare e versare l'imposta dovuta per le prestazioni verso privati consumatori europei ovunque fornite, nel solo Paese di identificazione.

NOTA BENE!

Dal 2021 i venditori di e-commerce indiretto (vendita a distanza di beni) dovranno sempre applicare l'Iva nello stato Ue di destinazione dei prodotti, ma potranno dichiarare e versare l'Iva estera autonomamente utilizzando il MOSS, il sistema già in uso per i servizi digitali dal 2015.

Ovviamente l'applicazione del suddetto regime prevede il rispetto da parte degli operatori che si iscrivono al regime speciale Moss delle regole di fatturazione e delle aliquote Iva applicate nei vari Paesi Ue.

Viene riportata una tabella delle aliquote applicabili nei diversi Paesi dell'Ue e degli obblighi di fatturazione previsti dai vari stati.

Stato membro	Aliquota ordinaria	Aliquota ridotta	Obbligo di emissione fattura per i servizi digitali nei rapporti B2C
Austria	<ul style="list-style-type: none"> • 20% per gli altri servizi; 	10% per i servizi resi dalle imprese di teleradiodiffusione	NO
Belgio	21%		NO
Bulgaria	20%		NO
Cipro	19%		SI
Croazia	25%		SI
Danimarca	25%		SI
Estonia	20%		NO
Finlandia	24%		NO
Francia	20%	<ul style="list-style-type: none"> • 10% per i servizi di teleradiodiffusione; • 5,5% e-book; • 2,1% quotidiani in formato elettronico 	NO
Germania	19%		NO
Gran Bretagna	20%		NO
Grecia	24%		NO
Irlanda	23%		NO
Italia	22%	4% e-book	NO
Lettonia	21%		NO
Lituania	21%		SI
Lussemburgo	17%	3% e-book	NO
Malta	18%		NO
Olanda	21%		NO
Polonia	23%	8% per ricezione radio e tv	NO
Portogallo	<ul style="list-style-type: none"> • 23%; • 22% Madeira; • 18% isole Azzorre 		NO
Repubblica Ceca	21%		NO
Romania	19%		SI
Slovacchia	20%		NO
Slovenia	22%		SI
Spagna	21%		SI
Svezia	25%		NO
Ungheria	27%		SI

Possono avvalersi del Moss sia i soggetti passivi stabiliti nell'Unione Europea (regime Ue) sia quelli stabiliti fuori dal territorio comunitario (regime non Ue).

NOTA BENE!

Il regime Moss vale anche per gli operatori che adottano il regime di vantaggio

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione 75/E del 2015, ha chiarito che i contribuenti in regime fiscale di vantaggio che effettuano o ricevono prestazioni di servizi all'estero applicano le ordinarie regole di territorialità disciplinate dagli artt. 7-ter ss. del DPR 633/72.

Pertanto, il contribuente in regime fiscale di vantaggio, nel caso in cui svolga prestazioni di servizi elettronici resi a committenti privati stabiliti in un Paese comunitario, ai fini del corretto assolvimento degli obblighi d'imposta, è tenuto ad identificarsi in ciascun Stato membro oppure in alternativa può avvalersi del regime speciale Moss disciplinato dall'art. 74-sexies DPR 633/72.

Le linee guida per la registrazione al Moss, sono state dettagliatamente enunciate nella "Guida al mini sportello unico per l'Iva" redatta dalla Commissione Europea di Bruxelles il 23.10.2013.

Le modalità operative per consentire alle imprese italiane ed extracomunitarie di registrarsi in Italia a decorrere dal 1° ottobre 2014 ai fini dell'applicazione dei regimi speciali (UE e non Ue) previsti per i servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici resi nei rapporti B2C, sono state definite dal provvedimento n. 122854 dell'Agenzia delle Entrate.

Il citato provvedimento dell'Agenzia delle Entrate opera una distinzione a seconda che la registrazione si riferisca:

REGIME	SOGGETTI	MODALITA'
"Regime UE"	<ul style="list-style-type: none"> ➤ soggetti passivi domiciliati nel territorio dello Stato o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, identificati ai fini Iva in Italia, ➤ soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dall'Unione Europea che dispongono di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato. 	Utilizzano le funzionalità rese disponibili tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, previo inserimento delle proprie credenziali personali.
"Regime Non UE"	<ul style="list-style-type: none"> ➤ soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dall'Ue non stabiliti né identificati in alcuno Stato UE che scelgono di identificarsi in Italia. 	<p>Compilano un modulo on line disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione a libero accesso redatta in lingua inglese.</p> <p>L'Agenzia, per il tramite del Centro Operativo di Venezia, effettuate le necessarie verifiche, comunica al richiedente al fine di completare la registrazione il numero di Partita Iva attribuito e le credenziali di accesso ai servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.</p>

I soggetti registrati al Moss devono presentare e trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate, tramite apposito portale, per ciascun trimestre ed entro il giorno 20 del mese successivo il trimestre di riferimento, una dichiarazione Iva dalla quale risultino (art. 74-quinquies, co. 6 e 74-sexies co.4 DPR 633/72):

- il numero di identificazione;
- l'ammontare delle prestazioni di servizi digitali effettuate nel trimestre di riferimento, distinte per ciascuno Stato membro di domicilio o di residenza dei clienti, suddivise per aliquote e al netto dell'Iva;

- le aliquote applicate in relazione allo Stato membro di domicilio o di residenza dei clienti;
- l'ammontare dell'Iva suddiviso per aliquote, spettante a ciascuno Stato membro di domicilio o di residenza dei clienti;
- per i soggetti che dispongono di stabili organizzazioni in altri Paesi membri:
 - l'ammontare dei servizi digitali resi tramite una stabile organizzazione in ciascuno Stato membro, diverso da quello in cui quest'ultima è localizzata e in cui i clienti hanno il domicilio o la residenza;
 - il numero individuale di identificazione Iva o il numero di registrazione fiscale della stabile organizzazione stessa.

I soggetti, entro il 20 del mese successivo al trimestre di riferimento, vale a dire entro il termine di presentazione della dichiarazione, effettuano il versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione stessa (art. 74-quinquies, co. 9 DPR 633/72).

Trimestre	Periodo	Scadenza
1°	Dal 1° gennaio al 31 marzo	20 aprile
2°	Dal 1° aprile al 30 giugno	20 luglio
3°	Dal 1° luglio al 30 settembre	20 ottobre
4°	Dal 1° ottobre al 31 dicembre	20 gennaio

L'imposta deve essere versata secondo una delle seguenti modalità:

Operatori	Modalità
UE	<ul style="list-style-type: none">- Avviene con addebito diretto (richiesto direttamente dal soggetto tramite il portale Moss) su conto corrente bancario o postale aperto presso un intermediario della riscossione convenzionato con l'Agenzia delle Entrate.- Nella richiesta di addebito inviata telematicamente all'Agenzia delle Entrate tramite il portale MOSS l'operatore deve indicare il codice IBAN del conto sul quale deve essere effettuato l'addebito e il numero di riferimento unico della dichiarazione a cui si riferisce il versamento.
NON UE	<ul style="list-style-type: none">- Bonifico in Euro su un conto corrente apposito aperto presso la Banca d'Italia nel caso in cui l'operatore non dispone di un conto corrente aperto presso un istituto convenzionato con l'Agenzia delle Entrate.- Il bonifico deve essere intestato all'Agenzia delle Entrate e nella causale del bonifico deve essere indicato il numero di riferimento unico della dichiarazione a cui si riferisce il versamento.

NOTA BENE!

FORNITURA DI SOFTWARE: TRATTAMENTO FISCALE IN AMBITO UE ED EXTRA UE, NEI CONFRONTI DI SOGGETTI B2B E B2C

Le operazioni di compravendita relative al software, ai fini Iva, vanno esaminate in funzione della natura standardizzata o personalizzata del bene.

Nello specifico:

- *il software standardizzato è realizzato in serie;*
- *il software personalizzato è prodotto sulla base delle specifiche esigenze dell'acquirente.*

Di regola, la cessione del software standardizzato dà luogo ad una cessione di beni, a differenza del software personalizzato, la cui cessione integra una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 3 co. 2 del DPR 633/72.

In caso di vendita di un software standardizzato ad un cliente di altro Paese membro, la consegna fisica del prodotto implica la qualificazione dell'operazione come una cessione intracomunitaria, non imponibile Iva ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331/1993, per la quale deve essere presentato il modello INTRA 1-bis.

Nel caso di vendita di un software standardizzato ad un cliente di altro Paese Extra UE, si tratterà di una esportazione ai sensi dell'art. 8 co. 1 DPR 633/72.

Nel caso di vendita di un software personalizzato ad un cliente di altro Paese membro oppure Extra Ue in questa ipotesi, il fornitore nazionale effettua una prestazione di servizi "generica", non soggetta a Iva in Italia, a prescindere dalla modalità di consegna del prodotto (su supporto fisico o attraverso Internet) ai sensi dell'art. 7 -ter DPR 633/72.

Infine, per ciò che riguarda l'ipotesi in cui il software (standardizzato o personalizzato) sia consegnato al cliente italiano tramite Internet, nel caso in cui il destinatario nazionale sia un soggetto passivo che agisce in quanto tale, l'operazione integra una prestazione di servizi "generica", territorialmente rilevante in Italia, per la quale occorre emettere autofattura.

Se, invece, il cliente italiano non è un soggetto passivo che agisce in quanto tale, l'operazione si considera comunque effettuata in Italia ai sensi dell'articolo 7-sexies, comma 1, lett. f), del D.P.R. n. 633/1972, sicché i relativi obblighi Iva devono essere adempiuti dal fornitore secondo le modalità indicate precedentemente nella trattazione del capitolo.

3.11 Prestazioni rese nei confronti di privati non stabiliti nella Comunità (art. 7-septies DPR 633/72)

L'articolo 7-septies del DPR n. 633/72 contiene la seconda delle deroghe "relative", ovvero per i servizi elencati in tale deroga, si stabilisce che non si considerano effettuati nel territorio dello Stato (e quindi sono fuori campo Iva), se sono resi nei confronti di un soggetto non passivo d'imposta residente in un Paese Extra UE.

Tali servizi sono:

lett. a)	Prestazioni di cui all'art. 3, co. 2, n. 2), D.P.R. 633/1972 (cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni simili ai precedenti).
lett. b)	Prestazioni pubblicitarie.
lett. c)	Prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale, nonché quelle di elaborazione e fornitura di dati e simili.
lett. d)	Operazioni bancarie, finanziarie e assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione ed escluse le locazioni di casseforti.
lett. e)	Messa a disposizione del personale.
lett. f)	Prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto.
lett. g)	Concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, il servizio di trasporto o di trasmissione mediante gli stessi e

	la fornitura di altri servizi direttamente collegati.
lett. h)	<p>Servizi di telecomunicazione e di tele radiodiffusione, esclusi quelli utilizzati nel territorio dello Stato, ancorché resi da soggetti che non siano vi stabiliti.</p> <p>(la presente lettera è stata soppressa dall'art. 1 D.Lgs. N.42 del 31.03.2015 con decorrenza 03.05.2015. Dal 01.01.2015 fuori campo Iva se rese a soggetto Ue o soggetto passivo Extra Ue)</p>
lett. i)	<p>Servizi prestati per via elettronica</p> <p>(la presente lettera è stata soppressa dall'art. 1 D.Lgs. N.42 del 31.03.2015 con decorrenza 03.05.2015. Dal 01.01.2015 fuori campo Iva se rese a soggetto Ue o soggetto passivo Extra Ue)</p>
lett. l)	<p>Prestazioni di servizi inerenti all'obbligo di non esercitare interamente o parzialmente un'attività o un diritto di cui alle lettere precedenti.</p>

CAPITOLO QUARTO

I SERVIZI INTERNAZIONALI O CONNESSI AGLI SCAMBI INTERNAZIONALI

(ART. 9 DPR 633/72)

I servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, **quando risultano territorialmente rilevanti ai fini Iva in Italia, ai sensi dell'art. 7 e seguenti**, illustrati nei precedenti capitoli, beneficiano del regime di “non imponibilità” essendo prestazioni collegate ad operazioni con l'estero.

Pertanto seppur rimanendo invariato, l'art. 9 va esaminato alla luce delle novità introdotte dal 01.01.2010, che fissano i nuovi criteri di territorialità delle prestazioni di servizi, e, di fatto, depotenziano il suddetto articolo che, nella maggior parte dei casi, ha rilevanza nei confronti dei committenti privati.

4.1 I trasporti internazionali

In base a quanto indicato nei capitoli precedenti, i trasporti hanno regole di tassazione differenti a seconda che si tratti di trasporto passeggeri o trasporto merci.

Vediamo nel dettaglio le due casistiche:

Trasporto di persone

Territorialmente rilevante nello Stato in cui viene materialmente eseguito il trasporto.

Pertanto, se si tratta di trasporto internazionale (parte in Italia e parte nella comunità o Extra Ue):

- la tratta percorsa fuori dal territorio dell'Italia non rientra nel campo di applicazione dell'Iva;
- la tratta percorsa nel territorio italiano deve essere assoggettata ad imposta, e pertanto è non imponibile ai sensi dell'art. 9 co. 1, n.1) DPR 633/72

(v. cap. 3.2 pag. 56)

Trasporto di beni

Sono non imponibili le prestazioni territorialmente rilevanti in Italia quando riguardano i beni:

- in esportazione;
- in transito;
- in importazione temporanea;
- in importazione definitiva.

Nei rapporti "B2C" l'art. 7-sexies, comma 1, lett. b) e c), del D.P.R. n. 633/1972 definisce il presupposto territoriale in funzione della tipologia di trasporto, disponendo, rispettivamente, che le prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario si considerano effettuate in Italia in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato (lett. b), mentre le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni si considerano effettuate in Italia quando il trasporto ha inizio nel territorio dello Stato (lett. c) (v. cap. 3.8 pag. 84).

Quindi in questi casi, essendo territorialmente rilevante in Italia, si applicherà l'art. 9.

Mentre per quanto attiene ai rapporti “B2B”, in base a quanto disposto dall’art. 7-ter, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, implica che il regime di non imponibilità previsto dall’art. 9 dello stesso decreto trova applicazione nella sola ipotesi in cui il committente, che sia un soggetto passivo che agisce in quanto tale, sia stabilito nel territorio dello Stato. Di conseguenza, sono irrilevanti agli effetti dell’Iva le operazioni poste in essere nei confronti di committenti non stabiliti nel territorio dello Stato, ancorché il trasporto di beni sia preso in considerazione dall’art. 9, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 633/1972.

Schema riassuntivo nei rapporti B2B di quanto sopra enunciato:

Prestatore	Committente	Tratta	IVA
IT SOGGETTO PASSIVO	IT SOGGETTO PASSIVO	TRASPORTO EXTRA UE	NON IMPONIBILE ART. 9
		TRASPORTO NAZIONALE	ALIQUOTA ORDINARIA
		TRASPORTO COMUNITARIO	
	UE –EXTRA UE SOGGETTI PASSIVI	TRASPORTO EXTRA UE	NON SOGGETTO ART. 7
		TRASPORTO NAZIONALE	
		TRASPORTO COMUNITARIO	
UE–EXTRA UE SOGGETTI PASSI	IT SOGGETTO PASSIVO	TRASPORTO EXTRA UE	NON IMPONIBILE ART. 9
		TRASPORTO NAZIONALE	ALIQUOTA ORDINARIA
		TRASPORTO COMUNITARIO	

4.2 Operazioni connesse ai trasporti e spedizioni internazionali

Sono soggette al regime di non imponibilità previsto dall'art. 9, co. 1 anche le seguenti prestazioni di servizi, **se territorialmente rilevanti in Italia**, ai sensi dei precedenti art. da 7-ter a 7-septies:

- i noleggi e le locazioni di navi, aeromobili, autoveicoli, vagoni ferroviari, cabine-letto, containers e carrelli, adibiti ai trasporti internazionali;

(art. 9, co.1, n.3 DPR 633/72)

- le spedizioni e operazioni doganali relative ai trasporti internazionali;

(art. 9, co.1, n. 4 DPR 633/72)

- i servizi accessori relativi alle piccole spedizioni di carattere non commerciale e alle spedizioni di valore trascurabile

(art. 9, co.1, n. 4-bis DPR 633/72)

- i servizi di: carico, scarico e trasbordo; manutenzione; stivaggio e disstivaggio; pesatura, misurazione e controllo; refrigerazione e magazzinaggio; deposito custodia e simili relativi ai beni in esportazione , in importazione e in importazione temporanea definitiva;

(art. 9, co.1, n. 5 DPR 633/72)

- servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti, il movimento dei beni o mezzi di trasporto;

(art. 9, co.1, n. 6 DPR 633/72)

- le intermediazioni relative agli stessi trasporti internazionali:
 - ✓ Beni in importazione, in esportazione o in transito;
 - ✓ Trasporti internazionali di persone e beni;
 - ✓ Noleggi e locazioni anche finanziarie di navi, aeromobili, autoveicoli, vagoni ferroviari, cabine letto, containers e carrelli impiegati nei trasporti internazionali.

(art. 9, co.1, n. 7 DPR 633/72)

- i servizi di intermediazione resi in nome e per conto di agenzia di viaggio di cui all'art. 74-ter, relativi a prestazioni eseguite fuori dal territorio della degli Stati membri della Comunità;

(art. 9, co.1, n. 7-bis DPR 633/72)

- le manipolazioni usuali eseguite nei depositi doganali;

(art. 9, co.1, n. 8 DPR 633/72)

- i trattamenti di cui all'art. 176 del T.U approvato con DPR 23 gennaio 1973 n. 43, eseguiti su beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati nonché su beni nazionali, nazionalizzati o comunitari, destinati ad essere esportati da o per conto del prestatore del servizio o del committente non residente nel territorio dello Stato.

(art. 9, co. 1, n. 9 DPR 633/72)

NOTA BENE!

NON IMPONIBILI IVA I TRASPORTI DI BENI PER “PICCOLE” IMPORTAZIONI

Per le merci il cui valore è trascurabile, oggetto di piccole spedizioni a carattere non commerciale, vige un regime di franchigia doganale dai dazi all'importazione.

Nella Causa C-237/16 si chiedeva quindi di verificare se il combinato disposto dall'art. 9 co. 1 n. 2 del DPR 633/72 che disciplina il regime di non imponibilità Iva per i trasporti di beni in importazione e dell'art. 69 co. 1 del DPR 633/72, in materia di base imponibile Iva in dogana, potesse essere compatibile con le norme comunitarie.

La Corte di Giustizia Ue con sentenza relativa alla suddetta causa ha affermato che la detassazione Iva per i trasporti di beni oggetto di importazione non può essere condizionata al fatto che dette prestazioni siano state effettivamente assoggettate ad Iva in dogana, all'atto dell'importazione dei beni stessi.

E' quindi irrilevante ai fini del regime di non imponibilità Iva, la circostanza che le prestazioni di trasporto siano state effettivamente assoggettate ad Iva, fermo restando che il valore dei beni concorre a formare la base imponibile dell'Iva all'importazione.

4.2.1 La territorialità delle prestazioni di servizi rese dalle agenzie di viaggio

Ai fini dell'individuazione della territorialità delle prestazioni di servizi resi dalle agenzie di viaggio deve essere effettuata una distinzione tra:

Vendita di pacchetti turistici	Sono territorialmente rilevanti nel luogo di stabilimento dell'agenzia di viaggi (art. 307 della Direttiva n. 2006/112/CE).
Vendita di servizi singoli	Si applica la regola territoriale generale prevista per le prestazioni "generiche" art. 7-ter, basata sulla tassazione nel Paese del committente.

Inoltre, per quanto riguarda l'applicazione del principio della **territorialità comunitaria del servizio turistico**, le operazioni delle agenzie di viaggio sono classificate nel seguente modo:

A. Operazioni effettuate all'interno del territorio comunitario:
Sono integralmente imponibili Iva con i criteri di cui all'articolo 74-ter del DPR n. 633/72;
B. Operazioni a favore del viaggiatore per le quali l'agenzia di viaggio ricorre ad altri soggetti, eseguite al di fuori del territorio della Comunità europea:
Non soggette ad Iva ai sensi dell'articolo 9, DPR n. 633/72;
C. Prestazioni miste, cioè servizi resi dall'agenzia organizzatrice in parte nel territorio comunitario ed in parte al di fuori dello stesso:
La tassazione viene limitata soltanto ai servizi forniti dall'agenzia nell'ambito comunitario a diretto vantaggio del viaggiatore (cliente), sulla base di criteri di imputazione proporzionale.

4.2.2 Lavorazione e trasformazione di beni destinati all'esportazione

Sono considerati servizi internazionali non imponibili ai sensi dell'art. 9 co. 1 n. 9) DPR 633/72 i trattamenti di cui all'art. 176 del TULD eseguiti su:

Tipologia di beni	Condizioni per fruire del regime non imponibile
Beni in temporanea importazione	Non imponibilità di natura oggettiva in quanto trattasi del c.d. "perfezionamento attivo".
Beni: <ul style="list-style-type: none">• nazionali;• nazionalizzati;• comunitari che sono destinati ad essere esportati o riesportati da o per conto del prestatore del servizio o del committente non residente nel territorio dello Stato.	In questo caso le condizioni necessarie per poter fruire della non imponibilità sono: <ul style="list-style-type: none">• i beni al termine dei trattamenti devono essere esportati;• il committente della lavorazione deve essere un soggetto estero;• l'esportazione deve avvenire a nome del committente non residente o del prestatore della lavorazione.

In realtà, dal 01 gennaio 2010 le lavorazioni, su beni destinati ad essere esportati, eseguite da un soggetto residente in Italia per conto di un soggetto non stabilito, non beneficeranno del regime di non imponibilità previsto dal numero 9) co. 1 dell'art. 9 DPR 633/72, ma seguiranno le nuove regole sulla territorialità delle prestazioni di servizi (art. 7-ter DPR 633/72).

I trattamenti previsti dall'art. 176 del TULD sono i seguenti:

- | |
|---|
| • le lavorazioni, compreso il montaggio, l'assiemeaggio e l'adattamento ad altre merci; |
| • le trasformazioni; |
| • le riparazioni, compresi il riattamento e la messa a punto; |
| • l'utilizzazione con conseguente consumo parziale o totale, come catalizzatori, acceleratori o rallentatori di reazioni chimiche per facilitare la fabbricazione di prodotti da esportare o riesportare, esclusa l'utilizzazione delle fonti di energia, dei lubrificanti e degli attrezzi e utensili. |

NOTA BENE!

Esportazioni congiunte

I beni prima di essere esportati possono essere sottoposti a lavorazione, trasformazione, montaggio o assiemaggio con altri beni per conto del cessionario ad opera del cedente stesso o di terzi.

Questa disposizione contenuta nell'art. 8, co. 1 lett. a) va collegata con quanto disposto dall'art. 9, co. 1, n. 9) che dal 01.01.2010 ha perso parte della sua efficacia, in quanto le disposizioni contenute dagli art. 7 a 7-septies considerano fuori campo Iva le lavorazioni eseguite per conto di soggetti passivi di imposta non residenti, indipendentemente dal luogo in cui viene eseguita la lavorazione.

Si possono dunque verificare le seguenti situazioni:

- 1. Esportazione di beni con lavorazione per conto di un committente non residente:** *se la lavorazione viene eseguita nel territorio nazionale prima che il bene esca dal territorio comunitario, la cessione della merce è non imponibile ai sensi dell'art. 8 co. 1 lett. a). La successiva lavorazione è un'operazione fuori campo iva ai sensi dell'art. 7-ter DPR 633/72 e non è più possibile utilizzare il beneficio di non imponibilità previsto dall'art. 9, co. 1, n. 9, anche ai fini del plafond di esportatore abituale.*
- 2. Esportazione di beni con lavorazione eseguita per conto di un committente residente:** *la lavorazione deve essere assoggettata ad Iva in quanto non rientra nella fattispecie dell'art. 9, co. 1, n. 9 DPR 633/72. Qualora il bene venga esportato dal cedente trova applicazione l'art. 8 co. 1 lett. a) DPR 633/72. In questo caso la bolletta di esportazione deve essere intestata al fornitore residente e in dogana devono essere esibite entrambe le fatture di vendita di beni e della lavorazione.*

CAPITOLO QUINTO

LE LAVORAZIONI: TRATTAMENTO FISCALE IN AMBITO INTERNAZIONALE

Spesso alle imprese capita di rivolgersi a dei soggetti terzi, situati in altri paesi europei od extraeuropei, per svolgere delle lavorazioni.

In questo capitolo esamineremo i profili Iva delle principali operazioni di lavorazioni intracomunitarie ed extracomunitarie.

Particolare attenzione verrà posta:

- sulle lavorazioni su beni comunitari, dopo le novità introdotte dalla Legge europea 2014 con la modifica dei artt. 38 e 41 del DL 331/93;
- sulle triangolazioni con lavorazione;
- sulle lavorazioni svolte all'interno di un deposito Iva;
- trattamento fiscale delle lavorazioni nel c.d. "perfezionamento attivo" e "perfezionamento passivo".

5.1. Lavorazioni su beni comunitari

Gli artt. 38, comma 5, lett. a), e 41, comma 3, del D.L. n. 331/1993 non considerano rispettivamente:

acquisto intracomunitario imponibile in Italia	<i>l'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali (...), se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza";</i>
cessione intracomunitaria non imponibile in Italia	<i>l'invio nel territorio di altro Stato membro di beni "oggetto di perizie o delle operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali (...) se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nel territorio dello Stato (...)".</i>

Pertanto il soggetto terzista italiano che effettua la lavorazione, nei rapporti con il committente, soggetto passivo stabilito in altro Paese membro, dovrà applicare il regime Iva previsto per le lavorazioni relative a beni mobili, ai sensi dell'art. 7-ter, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, e annoterà in apposito registro di lavorazione ai sensi dell'art. 50 co. 5 DL 331/93 la movimentazione della merce.

Il soggetto passivo italiano che, invece, opera come committente della lavorazione resa dal terzista stabilito in altro Paese membro, potrebbe trovarsi in due situazioni differenti a seconda che il bene rientri o meno in Italia:

Nel caso di rientro del bene in Italia	dovrà registrare la movimentazione del bene ai sensi dell'art. 50 co. 5 DL 331/93.
Nel caso di non rientro del bene in Italia	dovrà rispettare la normativa locale, che essendo allineata a quella comunitaria di riferimento, considera il trasferimento dei beni come un acquisto intracomunitario a "se stessi"; ciò significa, che l'operatore nazionale dovrà identificarsi ai fini Iva nel Paese membro del terzista al fine di assoggettare ad imposta l'acquisto intracomunitario posto in essere.

5.2 Triangolazioni con lavorazione

Dal 1° gennaio 2010 con il D.Lgs. n.18 del 11 febbraio 2010, gli articoli di riferimento sono esclusivamente da 7 a 7-septies del DPR 633/72.

Le Circolari n. 13 del 23 febbraio 1994 e n. 145 E del 10 giugno 1998 forniscono numerose esemplificazioni in tema anche di triangolazioni con lavorazione. Tuttavia, alla luce delle modifiche normative introdotte (D.Lgs. n. 18 dell' 11 febbraio 2010), quest'ultime vanno riviste e adattate alla normativa vigente.

In caso di lavorazioni triangolari, quelle cioè che coinvolgono tre o più operatori economici di almeno due stati dell'unione europea, possono applicarsi le stesse regole stabilite per le cessioni triangolari a seguito di un accordo raggiunto tra gli stati dell'Unione Europea.

Di seguito verranno elencate alcune casistiche che sostanzialmente ricalcano quelle indicate dalle circolari n. 13 del 23 febbraio 1994 e n. 145/E del 10 giugno 1998, fermo restando le osservazioni precedenti in tema di adeguamento alla normativa vigente.

Le ipotesi e le situazioni elencate ovviamente non potranno essere esaustive. Tuttavia, i principi contenuti nel DPR 633/72 potranno comunque aiutare gli operatori a risolvere eventuali altre fattispecie che potrebbero di volta in volta presentarsi.

CASO 1: IT1 riceve delle materie prime per una lavorazione da DE che lo incarica di consegnare il semilavorato a IT2 per una successiva trasformazione al termine della quale quest'ultimo invia il prodotto finito in Germania a DE.

Obblighi IT1:

- Esegue l'annotazione della ricezione dei beni da DE in apposito registro tenuto ai sensi dell'art. 50, co.5 DL 331/93;
- Invia il modello INTRA-2bis degli acquisti agli effetti statistici (solo se previsto in base ai nuovi limiti introdotti dal 01.01.2018) nel periodo di annotazione nel registro sopraindicato senza compilare le colonne da 2 a 5;
- Emette nei confronti di DE fattura per la prestazione di servizio effettuata, non soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 7-ter DPR 633/72;
- Emette un documento di consegna dei beni nei confronti di IT2 indicando che la merce viene inviata in lavorazione per conto di DE;
- Invia il modello INTRA-1quater delle cessioni per il servizio di lavorazione reso ad DE.

Obblighi IT2:

- Riceve la merce da IT1 con documento di trasporto;
- Annota la merce in apposito registro tenuto ai sensi dell'art. 50, co.5 DL 331/93;
- Emette nei confronti di DE una fattura non soggetta ad IVA ai sensi dell'art- 7 ter DPR 633/72;
- Invia il modello INTRA-1bis delle cessioni ai soli fini statistici (se presenta la dichiarazione con cadenza mensile) nel periodo di registrazione delle fatture. Non compila le colonne da 2 a 4 ed indica nella colonna 5 (natura della transazione) il codice "5" e quale valore statistico a colonna 9 riporta il valore finale complessivo dei beni;
- Invia il modello INTRA-1quater delle cessioni per il servizio di lavorazione reso a DE.

CASO 2: IT invia materie prime per un'iniziale lavorazione a DE e lo incarica di consegnare in Austria il semilavorato a AT per una successiva lavorazione, al termine della quale quest'ultimo invierà il prodotto finito in Italia ad IT.

Obblighi IT:

- Annota in apposito registro, ai sensi dell'art. 50, comma 5 DL 331/93 la merce inviata in lavorazione in Germania;
- Invia il modello INTRA-1bis delle cessioni nella sola parte statistica (se presenta il modello con cadenza mensile) nel periodo di annotazione nel registro di cui al precedente punto, non compila le colonne da 2 a 4, indica a colonna 5 (natura della transazione) il codice "4" (operazione in vista di una lavorazione per conto terzi o di una riparazione) e a colonna 9 il valore delle materie prime;
- Riceve da DE e da AT fattura senza addebito di imposta tedesca ed austriaca;
- Integra con IVA le fatture ricevute ai sensi dell'art. 17 DPR 633/72 e registra il documento;
- Invia il modello INTRA-2bis degli acquisti per la sola parte statistica (solo se previsto in base ai nuovi limiti introdotti dal 01.01.2018) non compila le colonne da 2 a 5 e indica quale valore statistico il valore finale complessivo del prodotto finito;
- Compila ed invia anche il modello INTRA -2quater degli acquisti (solo se previsto in base ai nuovi limiti introdotti dal 01.01.2018) per le fatture relative ai servizi ricevuti da DE e AT nei periodi della loro registrazione.

CASO 3: IT vende dei prodotti finiti a DE1 ma invia gli stessi a DE2 per una rifinitura (ad esempio verniciatura) al termine della quale i beni vengono consegnati a DE1.

Obblighi IT:

- Annota in apposito registro di lavorazione ai sensi dell'art. 50 co 5 i dati dell'operatore tedesco che esegue la lavorazione;
- Compila l'INTRA-1bis delle cessioni nella sola parte statistica solo se presenta la dichiarazione con cadenza mensile per evidenziare l'uscita dei beni dal territorio nazionale;
- Integra con Iva la fattura ricevuta da DE2 per la lavorazione eseguita in Germania ai sensi dell'art. 7-ter
- Emette fattura ai sensi dell'art. 21 co. 6 bis DPR 633/72 trattandosi di cessione soggetta ad Iva in altro Stato membro indicando "inversione contabile" nel Paese di destinazione. In ogni caso si deve verificare la legislazione tedesca relativa alle cessioni interne effettuate da fornitori non stabiliti in Germania.

NOTA BENE!

La cessione di beni sui quali il cedente ha fatto realizzare lavori di rifinitura nello Stato del cessionario. Prima dell'invio a destinazione, assume rilevanza ai fini Iva nello Stato dell'acquirente (ove la lavorazione è stata effettuata). (Sentenza 02.10.2014 causa C-446/13).

Nella sentenza della Corte di Giustizia Ue causa C-446/13 del 2.10.2014, una società italiana, nella fattispecie una fonderia, aveva venduto pezzi metallici a una società con sede sociale in Francia ma, prima della cessione, li aveva spediti per proprio conto ad un'altra società straniera, perché realizzasse lavori di verniciatura e li inviasse poi direttamente all'acquirente finale in Francia.

Secondo i giudici del Lussemburgo, il luogo di una cessione di beni si reputa situato, ai sensi dell'art. 8 paragrafo 1, lettera a), della sesta Direttiva, nel "luogo in cui il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente". Avendo il contratto di vendita ad oggetto la cessione di prodotti finiti, i suddetti si conformano al contratto solo dopo la lavorazione effettuata in Francia; pertanto i "beni finiti si trovavano già al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente", in Francia.

Secondo la Corte infatti, "un fornitore di beni, quando spedisce questi ultimi a un prestatore incaricato di lavori di rifinitura, non trasferisce all'acquirente il potere di disporre dei beni di cui trattasi come proprietario. Una siffatta spedizione mira unicamente a rendere i beni di cui trattasi conformi agli obblighi contrattuali del fornitore affinché possa aver luogo la successiva cessione all'acquirente".

Il luogo della cessione quindi si deve considerare il territorio francese e pertanto la cessione del prodotto, di cui si tratta nella sentenza, è una operazione interna in Francia e non una cessione intracomunitaria.

CASO 4: IT vende i beni ad un cliente svizzero CH, e prima dell' esportazione i beni sono inviati ad un terzista tedesco in Germania DE per una lavorazione. Le lavorazioni relative ai beni sono eseguiti dal terzista tedesco su incarico del cliente svizzero CH. I beni risultanti dalla lavorazione sono esportati al di fuori della Ue.

La lavorazione resa dal terzista nello Stato tedesco DE non dà luogo a problematiche particolari, in quanto tale prestazione, avendo come destinatario il cliente stabilito in Svizzera CH, non è soggetta a Iva nella Ue, in quanto territorialmente rilevante nel Paese di stabilimento del cliente, ai sensi dell'articolo 7-ter, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972.

In merito al caso esposto il Comitato Iva nel WP n. 894 del' 8.02.2016 ha fornito il proprio punto di vista in merito alla non imponibilità ai fini Iva ,ai sensi dell'art. 8 co. 1 lett a) e b) DPR 633/72, della cessione dei beni operata dal soggetto italiano nel territorio dello Stato.

Secondo il Comitato Iva, la circostanza che i beni siano esportati attraverso un altro Stato membro non costituisce un ostacolo per l'applicazione dell'esenzione, anche se può essere problematico acquisire la prova che i beni abbiano effettivamente lasciato il territorio dell'Unione europea.

L'aspetto che deve essere approfondito, invece, è se l'esenzione sia applicabile nello Stato italiano tenuto conto che i beni esportati non sono quelli oggetto di cessione, ma quelli risultanti dalla lavorazione, effettuata nello Stato tedesco.

Nello schema delineato dal WP n. 894, la lavorazione è eseguita su incarico del cliente Extra Ue (svizzero) e non del venditore, ragione per cui l'esenzione andrebbe riconosciuta nello Stato membro 1 (nel nostro caso l'Italia), senza pertanto che il cedente sia tenuto ad identificarsi ai fini Iva nello Stato membro 2(Germania) per adempiere agli obblighi Iva connessi all'operazione posta in essere.

Occorre, tuttavia, considerare che, in determinate ipotesi, questa soluzione

potrebbe non essere percorribile.

Un conto, infatti, è la lavorazione che non muta le caratteristiche fisiche del bene già venduto, come nel caso della verniciatura del prodotto originario, sicché può (ancora) assumersi che la cessione dei beni *ante* verniciatura sia ricollegata alla successiva esportazione dei beni verniciati, beneficiando così dell'esenzione nello Stato membro 1. Diversa è, invece, la situazione in cui la lavorazione consiste, per esempio, nell'assemblaggio o montaggio di più beni con realizzazione di un prodotto del tutto nuovo, risultando difficile se non, addirittura, impossibile verificare la coincidenza dei beni inviati in conto lavorazione con quelli successivamente esportati.

5.3 Lavorazioni svolte all'interno dei depositi Iva

L'art. 50-bis, co. 4, lett. h), del D.L. n. 331/93, consente l'applicazione del regime di non applicazione dell'Iva anche per le prestazioni di servizi eseguite su beni custoditi nel deposito Iva.

Sul punto, la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 12/E/2015 precisa innanzitutto che si deve tener conto del regime territoriale di cui agli artt. 7-ter e seguenti del D.P.R. 633/72, riformato dal 2010 ad opera del D.Lgs. n. 18/2010.

Ciò comporta che rientrano nel regime di cui all'art. 50-bis solamente le prestazioni di servizi aventi rilevanza territoriale nello Stato, e non anche quelle escluse per carenza del relativo presupposto. Pertanto:

- le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta in altro Stato (Ue o Extra Ue) sono considerate escluse da Iva ai sensi dell'art. 7-ter, lett. b), del D.P.R. 633/1972;
- le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta stabiliti nel territorio dello Stato sono assoggettate ad Iva ai sensi dell'art. 7-ter, lett. a), dello stesso D.P.R. 633/1972, ma se effettuate su beni giacenti in deposito Iva rientrano nel regime di "sospensione" ivi previsto dall'art. 50-bis DL 331/93.

Relativamente alla tipologia di servizi, si tratta in linea generale di tutte le prestazioni di servizi, con particolare riguardo a quelle di perfezionamento e le manipolazioni usuali che sono tipicamente dirette alla trasformazione o conservazione dei beni giacenti nel deposito.

NOTA BENE!

Di particolare interesse sono le precisazioni contenute nella C.M. n. 12/E/2015 in merito al luogo in cui le prestazioni di servizi sono eseguite, poiché le stesse possono essere svolte anche nei locali limitrofi al deposito Iva, intendendosi per tali quelli che “pur non costituendo direttamente parte integrante del deposito, sono a questo funzionalmente e logisticamente collegati in un rapporto di contiguità e comunque rientrano nel plesso aziendale del depositario, qualunque sia il titolo di detenzione degli immobili stessi con esclusione, in ogni caso, di locali gestiti da soggetto diverso dal depositario”

NOTA BENE!

Per le prestazioni rese su beni custoditi nel deposito Iva, la consegna dei beni al depositario (con annotazione nel registro delle movimentazioni dei beni) equivale ad introduzione del bene nel deposito.

Una volta terminate le lavorazioni non è necessario che i beni siano introdotti fisicamente nel deposito, in quanto gli stessi possono essere estratti “contabilmente” mediante annotazione nel registro che evidenzia le movimentazioni dei beni in deposito.

Il regime agevolato vale solo per le prestazioni di servizi comprese le operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali, anche se materialmente eseguite non nel deposito stesso, ma nei locali limitrofi sempreché, in tal caso, le suddette operazioni siano di durata non superiore a sessanta giorni.

(Circolare dell’Agenzia delle Entrate 12/E/2015)

Sono in ogni caso escluse le spese di trasporto dei beni (per l’introduzione o l’estrazione dei beni), in quanto trattasi di servizi resi su beni che non si trovano fisicamente nel deposito.

5.4 Perfezionamento passivo e attivo

Nei moderni traffici commerciali le aziende comunitarie ricorrono spesso ad operazioni di temporanea movimentazione di merce da e per l'Unione Europea, senza procedere alla relativa esportazione o importazione definitiva.

A tal proposito, particolare attenzione è stata posta ai regimi di **“perfezionamento passivo”** e **“perfezionamento attivo”**.

In particolare il **perfezionamento passivo**, permette di **esportare temporaneamente merci comunitarie fuori dal territorio doganale della comunità per sottoporle a trasformazione e rimportare i prodotti compensatori in esonero totale o parziale dei dazi all'importazione**, con lo scopo di permettere alle imprese europee di effettuare le lavorazioni presso aziende extracomunitarie usufruendo di un costo della manodopera inferiore a quello praticato in Europa.

Al momento della reimportazione dei prodotti compensatori, ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 69 DPR 633/72, dovrà essere calcolata l'Iva in dogana determinandola in base ai metodi di tassazione previsti dalla normativa doganale in materia. Da tale importo dovrà essere sottratto l'ammontare dell'Iva già assolto sulla prestazione di lavorazione risultante dall'autofattura emessa dal committente nazionale o dall'integrazione della fattura del fornitore estero effettuata dal committente stesso.

NOTA BENE!

L'ESENZIONE TOTALE O PARZIALE DEI DAZI IN DOGANA NEL REGIME DI PERFEZIONAMENTO

L'esenzione totale o parziale dei dazi all'importazione consiste nel detrarre dall'importo dei dazi all'importazione relativi ai prodotti compensatori immessi in libera pratica l'importo dei dazi all'importazione che sarebbero applicabili alla stessa data alle merci in temporanea esportazione se queste fossero importate nel territorio doganale della comunità dal Paese ove hanno formato oggetto dell'operazione o dell'ultima operazione di perfezionamento. Tale importo da detrarre è calcolato in funzione della quantità e della specie delle merci considerate il giorno dell'accettazione della dichiarazione del loro vincolo al regime di perfezionamento passivo e sulla base degli altri elementi di tassazione loro applicabili alla data di accettazione della dichiarazione di immissione in libera pratica dei prodotti compensatori.

L'applicazione del regime di perfezionamento passivo necessita di apposita autorizzazione fornita dall'ufficio doganale competente sulla sede dell'operatore che richiede l'autorizzazione.

Uguale e contrario al perfezionamento passivo, così come sopra descritto, il **perfezionamento attivo, consente di importare merci in esenzione da dazio o prelievo agricolo, né subire l'effetto di alcuna misura di politica commerciale, le merci destinate ad essere lavorate nella Ue e quindi riesportate al di fuori di essa sotto forma di prodotti compensatori.** Il calcolo dei dazi avviene specularmente a quanto illustrato nel Nota bene precedente.

Anche questo regime necessita di essere autorizzato dalle autorità doganali competenti.

NOTA BENE!

TRATTAMENTO AI FINI IVA DELLE MERCI UNIONALI ALL'INTERNO DEL REGIME DI PERFEZIONAMENTO ATTIVO.

La nota n. 34667/2017 dell'Agenzia delle Dogane analizza il trattamento ai fini Iva delle merci unionali all'interno del regime di perfezionamento attivo.

In particolare la nota delle Dogane pone attenzione sul fatto che il titolare dell'autorizzazione al regime di perfezionamento attivo applicherà ai fini della tassazione l'art. 85 o 86 par. 3 del Codice Doganale dell'Unione (CDU) e gli elementi dell'obbligazione doganale saranno determinati al momento della presentazione della dichiarazione di importazione oppure del vincolo delle materie prime al regime.

Il valore imponibile, in caso di applicazione dell'art. 85 del CDU sarà determinato in base alle regole generali sul valore e quindi includerà, se sono state utilizzate merci unionali, anche il valore di quest'ultime. Se non si intende sottoporre a tassazione il valore delle merci unionali si dovrà optare per l'applicazione dell'art. 86 par. 3 del CDU.

Il perfezionamento attivo, ovvero la temporanea importazione in Italia di beni provenienti da Paesi extraunionali in regime di sospensione dall'Iva e dai dazi doganali, può avvenire secondo due modalità:

CASO 1: Beni importati per conto proprio

L'operatore italiano acquista beni dalla Tunisia e li introduce in Italia in temporanea importazione, dichiarando in dogana il valore di 20.000 euro, sul quale non viene pagata l'Iva all'atto dell'importazione. L'operatore italiano trasforma i beni in prodotti finiti e li invia in Usa ad un cliente estero a fronte di un corrispettivo di 40.000 euro.

In tale ipotesi le operazioni di temporanea importazione e di riesportazione ai fini doganali e agli effetti Iva sono da considerarsi come due transazioni separate e distinte:

- l'operazione di temporanea importazione non è soggetta all'imposta perché non è un'importazione definitiva, ma va coperta da garanzia in dogana;

- l'operazione di riesportazione non è imponibile ai sensi dell'art. 8 co. 1 lett. a).

Pertanto nella fattispecie presa in esame nel nostro esempio, l'operatore italiano quando "riesporta" il prodotto finito esegue una cessione all'esportazione ai sensi dell'art. 8 co. 1 lett. a) DPR 633/72 addebitando al cliente il valore di 40.000 euro.

Tale importo costituisce operazione non imponibile e concorre alla formazione dello status di esportatore abituale e del plafond disponibile.

CASO 2: Beni importati in conto terzi

Un operatore estero introduce in Italia materie prime in temporanea importazione, che restano di sua proprietà ed incarica un operatore italiano di trasformare le materie prime in prodotti finiti.

Dopo le operazioni di perfezionamento i prodotti trasformati vengono riesportati all'estero presso la sede dell'impresa committente.

In questo caso avremo:

- sia l'operazione di entrata che di uscita dei beni ai fini Iva sono fuori dal campo di applicazione dell'imposta;
- il corrispettivo della lavorazione segue le nuove regole dettate dall'art. 7-ter DPR 633/72
- se nell'ipotesi sopra descritta l'impresa italiana fa eseguire parte dei lavori ad un'altra società italiana, quest'ultima emette fattura "non imponibile ai sensi dell'art. 9, co 1, n.9)" in quanto si tratta di lavorazioni effettuate su beni in temporanea importazione.

NOTA BENE!

PERFEZIONAMENTO ATTIVO: NOVITÀ DAL 01 MAGGIO 2016

La Circolare n. 8/D del 19 Aprile 2016 ha chiarito le nuove regole entrate in vigore dal 01 maggio 2016 in merito al perfezionamento attivo:

- *eliminato il sistema del rimborso ed ora l'unica modalità vigente è il regime della sospensione: è quindi previsto l'obbligo di prestare una garanzia per le merci per le quali può sorgere un'obbligazione doganale;*
- *eliminato l'obbligo di riesportazione;*
- *i termini per il rilascio dell'autorizzazione sono rimasti invariati (30 giorni);*
- *la validità delle autorizzazioni di perfezionamento attivo è stata fissata a 5 anni.*



GUIDA PRATICA : LE PRESTAZIONI DI SERVIZI IN AMBITO INTERNAZIONALE

Le prestazioni di servizi, negli ultimi anni, si stanno evolvendo e soprattutto si stanno orientando verso mercati internazionali. Tutto ciò avviene anche grazie alla presenza di numerose piattaforme Web che sono in grado di mettere in contatto aziende e professionisti di ogni parte del mondo per commissionare prestazioni e collaborazioni. Nel corso del trattato verrà esaminata la disciplina relativa alla territorialità ai fini iva delle prestazioni di servizi. Tuttavia in una economia sempre più digitalizzata il concetto di territorialità così come da noi conosciuto viene messo quotidianamente a dura prova, in relazione ad operazioni transnazionali che per loro natura prescindono da un territorio.

La normativa in tema di territorialità delle prestazioni di servizi resi o ricevuti da operatori UE o extra-UE è stata radicalmente modificata a decorrere dall'01.01.2010 dal D.Lgs. n. 18/2010 che ha recepito la Direttiva comunitaria n. 2008/8/CE.

Obiettivo principale della riforma era quello di fissare come luogo di tassazione a fini Iva quello ove avveniva effettivamente il consumo del servizio: il Legislatore nazionale ha così modificato il vecchio art. 7 del DPR 633/1972 introducendo, per le prestazioni di servizi, i nuovi articoli da 7-ter a 7-septies.

In particolare l'art. 7-ter fissa la regola generale o standard per determinare il luogo di tassazione delle prestazioni di servizi.

I successivi articoli (da 7-quater a 7-septies) forniscono un'elencazione dettagliata dei servizi in deroga a cui vanno applicate regole particolari.

Rilevante, come vedremo nel corso della trattazione, per individuare la territorialità ai fini Iva della prestazione di servizi è lo **"status" del committente**. Il regolamento 282/2011 fornisce dei criteri per distinguere il committente **"business" (soggetto**

passivo) rispetto al committente **"consumer" (privato)**. Tale indagine, infatti, è certamente decisiva per individuare correttamente il luogo di tassazione ai fini Iva delle prestazioni di servizi "generiche" di cui all'art. 7-ter del DPR 633/72.

In ordine temporale, le ultime novità in merito alla territorialità ai fini Iva delle prestazioni di servizi, hanno riguardato le prestazioni di servizi elettronici rese nei confronti di soggetti privati, con l'introduzione del nuovo regime speciale Iva, Mini One Stop Shop (c.d. Moss) e le prestazioni di servizi su beni immobili a decorrere **dal 1° gennaio 2017**.

All'interno della trattazione verrà inoltre posta attenzione ai servizi internazionali e quelli connessi agli scambi internazionali, enunciati dall'art. 9 DPR 633/72, che quando territorialmente rilevanti ai fini IVA in Italia beneficiano del regime di "non imponibilità" essendo prestazioni collegate ad operazioni con l'estero.

In particolare l'art. 9 sarà analizzato alla luce delle disposizioni che dal 2010 fissano i nuovi criteri della territorialità a seguito delle modifiche sopra enunciate apportate dal D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18.

In relazione alle criticità associate alle suddette operazioni internazionali, gli operatori necessitano di indicazioni utili per potersi districare dalle insidie, insite in una normativa particolarmente complessa. Pertanto lo scopo di questa trattazione è quello di fornire una guida pratica agli utenti, attraverso l'analisi di una serie di esemplificazioni pratiche ed approfondimenti, in relazione alle suddette operazioni.

La pubblicazione verrà periodicamente aggiornata per il prossimo biennio, in seguito all'emanazione di eventuali novità relative agli argomenti trattati.



Camera di Commercio
Bergamo



Camera di Commercio
Lecco



Camera di Commercio
Sondrio



CAMERA DI COMMERCIO
INDUSTRIA ARTIGIANATO E AGRICOLTURA
BRESCIA



Camera di Commercio
Mantova



CAMERA DI COMMERCIO
INDUSTRIA ARTIGIANATO
AGRICOLTURA DI VARESE



Camera di Commercio
Como



CAMERA DI
COMMERCIO
MILANO
MONZABRIANZA
LODI



Camera di Commercio
Cremona



Camera di Commercio
Pavia