

LA NUOVA TERRITORIALITÀ IVA DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI

Territorialità Iva

Le operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'Iva sono quelle per le quali sussistono i seguenti tre requisiti:

- oggettivo: riguarda cessioni di beni o prestazioni di servizi;
- soggettivo: l'operazione è effettuata da imprese, artisti o professionisti, nell'esercizio di tali attività;
- territoriale: è effettuata nel territorio italiano.

Quando manca uno solo di questi requisiti, l'operazione è esclusa da Iva.

Unica eccezione a tale regola riguarda le importazioni, per le quali non rileva il requisito soggettivo, e pertanto sono tassate anche se poste in essere da privati.

Le cessioni di beni o le prestazioni di servizi sono imponibili in Italia se vengono effettuate sul territorio nazionale.

Il luogo di effettuazione di un'operazione varia a seconda che sia riferito alle cessioni di beni, oppure alle prestazioni di servizi.

Inoltre, per queste ultime, la regola generale subisce numerose deroghe.

Considerando l'aspetto territoriale, le operazioni si possono distinguere in:

- **operazioni interne**, effettuate all'interno dello stato;
- **operazioni internazionali**, a loro volta distinte in:



STUDIO DI CONSULENZA AZIENDALE E TRIBUTARIA

Dott. Fabrizio Abbruzzese - Dott. Giovanni Traversa
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

- 1) intracomunitarie;
- 2) importazioni ed esportazioni;
- 3) operazioni assimilate alle esportazioni;
- 4) servizi internazionali.

Nel prosieguo tratteremo nello specifico della nuova territorialità iva delle prestazioni di servizi.

Direttiva 12 febbraio 2008 n. 2008/8/CE

La direttiva 12 febbraio 2008 n. 2008/8/CE, entrata in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2010, ha introdotto novità rilevanti in tema di territorialità delle prestazioni di servizi e conseguentemente di imponibilità ai fini Iva.

Obiettivo principale della riforma è: fissare come luogo di tassazione quello in cui avviene il consumo effettivo del servizio e di semplificare la disciplina riducendo le deroghe alla regola generale, quanto meno quelle riguardanti i servizi effettuati nei confronti di soggetti che agiscono nell'esercizio d'impresa, arte o professione.

Essa ha modificato i precedenti criteri di tassazione, per le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi d'imposta, dettati dalla direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, che prevedeva l'imponibilità della prestazione nel paese del prestatore.

Le principali novità per quanto concerne la **territorialità delle prestazioni** riguardano:



STUDIO DI CONSULENZA AZIENDALE E TRIBUTARIA

Dott. Fabrizio Abbruzzese - Dott. Giovanni Traversa
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

- La variazione del principio generale, che nel precedente regime prevedeva la tassazione nel paese del prestatore mentre l'attuale, per le prestazioni rese nei confronti di soggetti passivi d'imposta, fa riferimento al paese in cui è stabilito quest'ultimo (committente);
- L'ampliamento della definizione di soggetto passivo al fine della individuazione della territorialità dei servizi acquistati. La nuova normativa infatti considera soggetti passivi anche gli enti non commerciali (ex art. 4, comma 4, Dpr 633/72) e quelli che non svolgono alcuna attività commerciale, qualora in possesso di un numero identificativo ai fini Iva;
- Alcuni adempimenti posti in essere da non residenti e connessi alle prestazioni territorialmente rilevanti in Italia.

Variazione della regola generale (art. 7 ter Dpr 633/72)

La regola generale, relativa al luogo di tassazione delle prestazioni rese nei confronti dei soggetti passivi d'imposta, introdotta dalla direttiva n. 2008/8/CE (c.d. *direttiva servizi*), prevede ora la tassazione nel paese comunitario in cui è stabilito il soggetto passivo destinatario della prestazione. Essa si applica alle c.d. *prestazioni generiche*, cioè quelle per le quali la normativa non prevede specifiche deroghe ai criteri di territorialità (**art. successivi al 7 ter**).

Il comma 1 dell'art. 7 ter, distingue le prestazioni di servizi in:

1. **rese a committenti soggetti passivi**: c.d. Prestazioni business-to-business o B2B (lett. a);
2. **rese a committenti soggetti non passivi**: c.d. Business-to-consumer o B2C (lett. b)



STUDIO DI CONSULENZA AZIENDALE E TRIBUTARIA

Dott. Fabrizio Abbruzzese - Dott. Giovanni Traversa
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

L'attuale normativa (lett. d), come del resto la precedente, considera "soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato":

- chi è domiciliato nel territorio dello Stato;
- chi è ivi residente e non ha stabilito il domicilio all'estero;
- una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute.

Il comma 2 dell'art. 7 ter, individua quali sono, ai fini dell'applicazione della normativa relativa al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, i soggetti passivi, e li distingue in:

1. soggetti passivi esercenti attività d'impresa, arti o professioni (le persone fisiche sono considerate soggetti passivi solo quando agiscono nell'esercizio di tali attività);
2. gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni (art. 4, C.4) anche se agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;
3. tutti gli enti comunque identificati ai fini Iva.

Quindi, ai fini della territorialità, per tali enti è rilevante il possesso della partita iva, a nulla rileva la circostanza che i servizi siano usati o meno per lo svolgimento di attività istituzionali o commerciali.

La circolare n. 58/e del 31/12/2009 cita testualmente " *il fatto stesso di possedere tale numero identificativo, anche se non attribuisce la qualifica di soggetto passivo in senso proprio, fa sì che non debba più distinguersi se il committente ha ricevuto una determinata prestazione nell'ambito della propria attività istituzionale o economica in quanto la tassazione avviene comunque in Italia*"



STUDIO DI CONSULENZA AZIENDALE E TRIBUTARIA

Dott. Fabrizio Abbruzzese - Dott. Giovanni Traversa
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

La seguente tabella n. 1 riassume la regola generale:

Tabella 1 - Regola generale

<i>Prestatore</i>	<i>Committente</i>	<i>Tassazione</i>
ITA - UE- EXTRAUE	Soggetto passivo	Luogo in cui è stabilito il committente
ITA - UE- EXTRAUE	Privato ITA - UE	Luogo in cui è stabilito il prestatore
ITA - UE- EXTRAUE	Privato EXTRAUE	Esclusa da Iva

La tabella n. 2, invece, sulla base di quanto previsto dalla circolare n. 58/E del 31 dicembre 2009, elenca i servizi per i quali la normativa vigente ha previsto variazioni rispetto alla precedente, quando sono resi a soggetti passivi nazionali (quindi tassabili in Italia).

Tabella 2 - Servizi resi a soggetti passivi nazionali per i quali dal 2010 muta il regime Iva sulla territorialità

- servizi generici, non individuati in altre categorie;
- prestazioni di trasporto di beni;
- prestazioni accessorie ai trasporti di beni;
- prestazioni relative a beni mobili materiali;
- prestazioni di intermediazione;
- locazioni a lungo termine di mezzi di trasporto
- prestazioni di cui all'art. 7-septies (indicate nella tabella 3), per le quali la differenza è data dal fatto che ove rese a soggetti passivi nazionali sono soggette ad Iva in Italia anche se utilizzate fuori della comunità europea
N.B.: le suddette prestazioni, se rese a soggetti passivi stabiliti in altri Stati comunitari o in Stati extracomunitari, sono da considerare fuori del campo di applicazione dell'Iva, per carenza del requisito territoriale.



STUDIO DI CONSULENZA AZIENDALE E TRIBUTARIA

Dott. Fabrizio Abbruzzese - Dott. Giovanni Traversa
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Art 7 - septies

Tale articolo elenca una serie di prestazioni che, in deroga a quanto previsto dall'art. 7 -ter, comma 1, lettera b) -secondo cui le prestazioni rese da soggetti passivi nazionali a privati sono soggette ad Iva in Italia- non si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando il committente è un privato domiciliato e residente fuori della comunità europea.

Tali prestazioni sono riepilogate nella tabella n. 3.

Tabella n. 3 - Prestazioni di servizi escluse da Iva se rese a privati extracomunitari

- Cessioni, concessioni, licenze e simili relative a: diritti d'autore, invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili; marchi e insegne.
- Cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti.
- Prestazioni pubblicitarie.
- Consulenza e assistenza tecnica o legale.
- Elaborazione e fornitura di dati e simili.
- Operazioni bancarie, finanziarie e assicurative, comprese operazioni di riassicurazione ed escluse le locazioni di casseforti.
- Messa a disposizione del personale.
- Locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto.
- Concessioni dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, compreso il servizio di trasporto o di trasmissione mediante gli stessi e la fornitura di altri servizi direttamente collegati.
- Servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, esclusi quelli utilizzati nel territorio dello Stato ancorché resi da soggetti che non siano ivi stabiliti.
- servizi prestati per via elettronica.
- prestazioni di servizi inerenti all'obbligo di non esercitare interamente o parzialmente un'attività o un diritto di cui ai punti precedenti.



STUDIO DI CONSULENZA AZIENDALE E TRIBUTARIA

Dott. Fabrizio Abbruzzese - Dott. Giovanni Traversa
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Operazioni non imponibili o esenti

L'art. 9, comma 1, n.1 prevede - confermando quanto già in vigore fino al 2009 - che i **trasporti di persone** eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di un unico contratto sono considerati operazioni non imponibili.

Viceversa, la normativa relativa ai **trasporti di beni** è stata modificata rispetto al regime previgente.

Risulta, in particolare, variata la norma relativa ai trasporti di beni diversi da quelli intracomunitari resi a soggetti passivi, perché, in tal caso, si applica la nuova regola generale che fissa il Paese di tassazione in quello in cui è stabilito il committente soggetto passivo, a nulla rilevando il luogo di esecuzione del trasporto.

Per i trasporti intracomunitari, le regole introdotte dal 1° gennaio 2010 ribadiscono, nella sostanza, quelle precedentemente vigenti (art. 7, comma 1, lett. F ed art. 7 -sexies, comma 1 lett. b) e c).

L'art. 7 -sexies, comma 1, lett. b) prevede, tra le altre, che le **prestazioni di trasporti di beni diverse dal trasporto intracomunitario**, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese a committenti non soggetti passivi, proporzionalmente alla distanza percorsa nel territorio dello Stato, anche se rese da soggetti stabiliti all'estero.

Se la prestazione è interamente effettuata in territorio estero, la prestazione è completamente esclusa da Iva.



STUDIO DI CONSULENZA AZIENDALE E TRIBUTARIA

Dott. Fabrizio Abbruzzese - Dott. Giovanni Traversa
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Tali prestazioni se rese a soggetti passivi stabiliti all'estero, si considerano operazioni escluse da Iva anche se il trasporto avviene nel territorio dello Stato.

Anche per il **trasporto intracomunitario di beni** reso a soggetti passivi assume rilevanza il luogo in cui è stabilito il committente (art. 7 -ter, comma1, lett. a). Le suddette prestazioni, svolte nei confronti di committenti non soggetti passivi d'imposta, si considerano effettuate in Italia se il trasporto ha inizio nel territorio dello Stato, a prescindere dalla residenza o domicilio del prestatore e del committente, mentre sono escluse da Iva se il trasporto ha inizio all'estero.

Riepilogando:

Tabella 4 - trasporto di beni diverso da trasporto intracomunitario

Prestatore	Committente	Tassazione
ITA - UE- EXTRAUE	Soggetto passivo	Luogo in cui è stabilito il committente
ITA - UE- EXTRAUE	Privato	Luogo di esecuzione del trasporto (o meglio: in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato)

Tabella 5 - trasporto di beni intracomunitario

Prestatore	Committente	Tassazione
ITA - UE- EXTRAUE	Soggetto passivo	Luogo in cui è stabilito il committente
ITA - UE- EXTRAUE	Privato	Luogo di inizio del trasporto

Prestazioni accessorie ai trasporti



STUDIO DI CONSULENZA AZIENDALE E TRIBUTARIA

Dott. Fabrizio Abbruzzese - Dott. Giovanni Traversa
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Le prestazioni accessorie ai trasporti effettuate nel territorio dello Stato sono soggette ad Iva, tuttavia, alcune di esse beneficiano della non imponibilità.

Sono non imponibili:

- i servizi ai beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea ovvero relativi ai beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi stessi siano assoggettati ad imposta a norma del primo comma dell'art. 69 (art. 9, punto 5);
- i servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto, nonché quelli resi dagli agenti marittimi raccomandatari (art. 9, punto 6)

In sostanza tutti i servizi previsti dall'art. 9, n. 5), si considerano non imponibili se resi nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine, prescindendo dalla definitiva destinazione doganale dei beni.

Nella successiva tabella n. 6 è schematizzata la tassazione relativa alle attività accessorie ai trasporti

Tabella n. 6 - Attività accessorie ai trasporti

Prestatore	Committente	Tassazione
ITA - UE- EXTRAUE	Soggetto passivo	Luogo in cui è stabilito il committente
ITA - UE- EXTRAUE	Privato	Luogo di esecuzione dell'operazione



STUDIO DI CONSULENZA AZIENDALE E TRIBUTARIA

Dott. Fabrizio Abbruzzese - Dott. Giovanni Traversa
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili