

N. 14

Territorialità delle prestazioni di servizi

- ✓ *Regola generale*
- ✓ *Deroghe (art. 7 quater - 7 septies, D.P.R. 633/1972)*



Informatsrl

Via Alemanni 1 - 88040 Pianopoli (CZ)

Tel. 0968.425805 - Fax 0968.425756 - E-mail: info@fiscal-focus.it

0EDIZIONI P. Iva 03046150797

www.fiscal-focus.it www.fiscal-focus.info

Territorialità prestazioni di servizi: regola generale e deroghe

Il requisito della **territorialità**, unitamente a quelli oggettivo e soggettivo, qualificano l'operazione come "rilevante" ai fini IVA in Italia, con conseguente nascita degli obblighi e degli adempimenti previsti dal D.P.R. 633/1972.

Per quanto riguarda le prestazioni di servizi, **l'art. 3, co. 1, D.P.R. 633/1972**, sancisce che costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da **contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito** e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte.

I successivi:

- co. 2 e 3 del citato **art. 3** forniscono un'elencazione di operazioni che, pur non rientrando nella predetta definizione, devono considerarsi, ai fini IVA, assimilate alle prestazioni di **servizi** e seguirne pertanto la relativa disciplina;
- co. 4 e 5, forniscono un'elencazione di operazioni che, pur rientrando nella predetta definizione, non devono considerarsi, ai fini IVA, alla stregua di prestazioni di **servizi**, divenendo pertanto "operazioni fuori campo IVA" per carenza del presupposto oggettivo.

Le disposizioni normative che regolano la **territorialità** delle prestazioni di **servizi** sono state ridisegnate ad opera del decreto legislativo di recepimento della Direttiva 2008/8/CE, con decorrenza 1° gennaio 2010.

In via generale, si osserva che le disposizioni del D.P.R. 633/1972 che regolano la **territorialità** dei **servizi** sono le seguenti:

- l'art. 7-ter contiene la regola generale, **secondo cui le prestazioni di servizi sono rilevanti nel territorio dello Stato:**
 - quando sono rese a committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;
 - quando sono rese a committenti non soggetti passivi d'imposta da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.
- **gli art. da 7-quater a 7-septies** contengono delle deroghe rispetto alla regola generale suddetta, prevedendo differenti criteri per stabilire la rilevanza territoriale di alcune tipologie di **servizi**, anche in funzione della natura del committente del servizio stesso.

Il punto di partenza per la corretta analisi ai fini IVA della territorialità delle prestazioni di servizi è **la regola generale** dettata dall'art. 7-ter, D.P.R. 633/1972.

In base alla normativa richiamata, la "territorialità" delle prestazioni di servizi è definita con le seguenti modalità:

- per le prestazioni **BtoB** rileva **la sede del committente** (art. 7-ter, co. 1, lett.a), D.P.R. 633/1972);
- per le prestazioni **BtoC** rileva **la sede del prestatore** (art. 7-ter, co. 1, lett.b), D.P.R. 633/1972).

La **C.M. n. 37/E/2011**, tenendo conto delle indicazioni previste nel Regolamento UE n. 282/2011, precisa che per l'applicazione delle descritte regole, ed in particolare quella prevista per i servizi "B2B" rilevano tre circostanze:

- status di soggetto passivo del committente;
- il committente deve agire nella qualità di soggetto passivo d'imposta per la specifica prestazione;
- luogo di stabilimento del committente.

In deroga alla regola generale dettata dall'art. 7-ter, D.P.R. 633/1972, gli artt. da **7-quater** a **7-septies**, disciplinano la territorialità di alcune categorie di prestazioni di **servizi**, per le quali si prevedono criteri di individuazione del luogo di tassazione.

Articolo 7 – quater

L'art. 7-quater contiene alcuni servizi, per i quali la rilevanza territoriale ai fini IVA in Italia è individuata con un criterio differente rispetto a quello del luogo di stabilimento del committente.

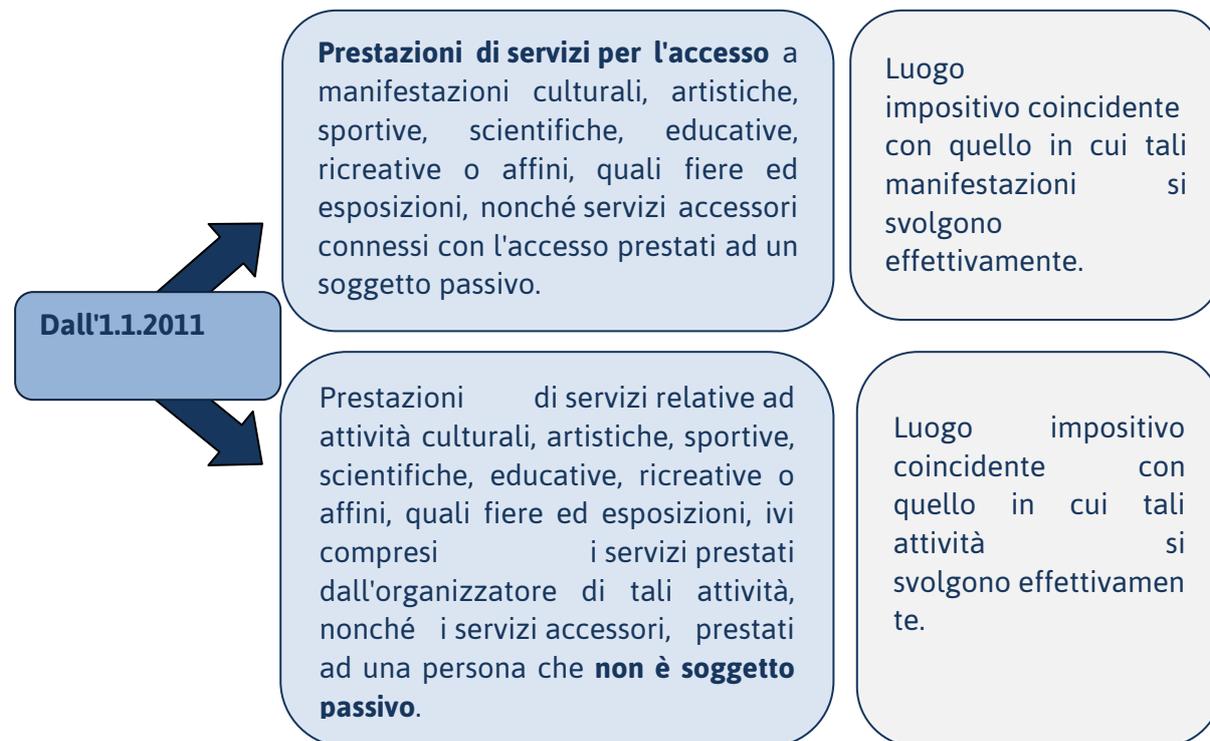
La deroga in esame rientra nell'ambito di quelle "assolute", e quindi applicabili sia nelle prestazioni "B2B" (committente soggetto passivo d'imposta), sia in quelle "B2C" (committente non soggetto passivo d'imposta).

Nella tabella sottostante sono riepilogate le prestazioni di servizi cui si rende applicabile la deroga in esame.

Disposizione normativa	Tipologia di prestazione	Criterio per la rilevanza IVA in Italia
Art. 7-quater), lett. a)	Prestazioni di servizi relative a beni immobili (comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori aventi analoga funzione, le concessioni di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione ed al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari)	Immobile situato nel territorio dello Stato
Art. 7-quater), lett. b)	Prestazioni di trasporto di passeggeri	In proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato
Art. 7-quater), lett. c)	Prestazioni di ristorazione e di catering (non rese a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso di un trasporto di passeggeri effettuato all'interno della Comunità)	Quando sono materialmente eseguite all'interno del territorio dello Stato
Art. 7-quater), lett. d)	Prestazioni di ristorazione e di catering (rese a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso di un trasporto di passeggeri effettuato all'interno della Comunità)	Il luogo di partenza del trasporto è situato all'interno del territorio dello Stato
Art. 7-quater), lett. e)	Prestazione di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto	Mezzo di trasporto messo a disposizione del destinatario: 1. nel territorio dello Stato: - rilevano se il mezzo è utilizzato all'interno della Ue; 2. al di fuori del territorio della Ue: - rilevano se il mezzo è utilizzato nel territorio dello Stato.

Territorialità delle prestazioni ex. art. 7-quinquies

L'art. 7-quinquies contiene la disciplina relativa alla **territorialità di alcuni servizi**, per i quali la rilevanza ai fini IVA nel territorio dello Stato è ancorata alla materiale esecuzione dell'attività nel territorio stesso.



Territorialità delle prestazioni ex. art. 7-sexies

L'art. 7-sexies, D.P.R. 633/1972 contiene la disciplina della territorialità IVA in relazione ad alcune tipologie di prestazioni di servizi, sul presupposto, tuttavia, che siano rese a **committenti non soggetti passivi** (deroga "relativa").

Disposizione normativa	Tipologia di prestazione	Criterio per la rilevanza IVA in Italia
art. 7-sexies), lett. a)	Prestazioni di intermediazione in nome e per conto del cliente	Operazioni oggetto dell'intermediazione effettuate nel territorio dello Stato
art. 7-sexies), lett. b)	Prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario	In proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato

art. 7-sexies), lett. c)	Prestazioni di trasporto intracomunitario di beni	Esecuzione del trasporto con inizio nel territorio dello Stato
art. 7-sexies), lett. d)	Prestazioni di lavorazione, nonché le perizie, relative a beni mobili materiali, e le operazioni rese in attività accessorie ai trasporti, quali quelle di carico, scarico, movimentazione e simili	Esecuzione nel territorio dello Stato
art. 7-sexies), lett. e)	Prestazione di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto	Committente stabilito nel territorio dello Stato e se il mezzo è utilizzato nel territorio della Comunità. Le medesime prestazioni se rese ad un soggetto domiciliato e residente al di fuori del territorio della Comunità si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate.
art. 7-sexies), lett. f)	Prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici	Prestatore stabilito al di fuori del territorio della Comunità: se il committente è domiciliato nel territorio dello Stato (o ivi residente senza domicilio all'estero)
art. 7-sexies), lett. g)	Prestazioni di telecomunicazione e di tele-radiodiffusione	Prestatore stabilito nel territorio dello Stato: se committente residente o domiciliato nel territorio della Comunità ed ivi utilizzate Prestatore stabilito al di fuori del territorio della Comunità: se utilizzate nel territorio dello Stato.

Territorialità delle prestazioni di cui all'art. 7-septies

L'art. 7-septies, D.P.R. 633/1972 contiene la seconda delle deroghe cd. "relative", nel senso che 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.**

Disposizione normativa	Tipologia di prestazione	Criterio per la rilevanza IVA in Italia
Art. 7-septies), lett. a)	<i>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 similari ai precedenti)</i>	Committente non soggetto passivo e non domiciliato e residente fuori della Comunità
Art. 7-septies), lett. b)	<i>Prestazioni pubblicitarie</i>	
Art. 7-septies), lett. c)	<i>Prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale, nonché quelle di elaborazione e fornitura di dati e simili</i>	
Art. 7-septies), lett. d)	<i>Operazioni bancarie, finanziarie e assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione ed escluse le locazioni di casseforti</i>	
Art. 7-septies), lett. e)	<i>Messa a disposizione del personale</i>	
Art. 7-septies), lett. f)	<i>Prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto</i>	
Art. 7-septies), lett. g)	<i>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</i>	
Art. 7-septies),	<i>Servizi di telecomunicazione e di tele radiodiffusione,</i>	

lett. h)	esclusi quelli utilizzati nel territorio dello Stato, ancorché resi da soggetti che non siano vi stabiliti	
Art. 7-septies), lett. i)	Servizi prestati per via elettronica	
Art. 7-septies), lett. l)	Prestazioni di servizi inerenti all'obbligo di non esercitare interamente o parzialmente un'attività o un diritto di cui alle lettere precedenti	

Per quanto riguarda **l'assolvimento dell'imposta da parte del cessionario - committente**, il secondo comma dell'articolo 17, così come sostituito dal Decreto n. 18/2010, ha ampliato l'ambito applicativo delle ipotesi in cui – in deroga ai criteri generali previsti dal primo comma dell'articolo 17 del D.P.R. n. 633/1072 – il debitore dell'imposta non è, come di regola avviene, il cedente o prestatore, bensì il cessionario o committente.

A partire dal 1° gennaio 2010, l'IVA relativa a **tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi territorialmente rilevanti ai fini dell'imposta in Italia** – rese da soggetti non residenti (ad eccezione di quelle rese per il tramite di una stabile organizzazione in Italia) – deve sempre essere assolta dal cessionario o committente, quando questi sia un soggetto passivo stabilito in Italia, mediante l'applicazione del meccanismo del reverse charge (**autofatturazione**), **ancorché il cedente o prestatore sia identificato ai fini IVA in Italia, tramite identificazione diretta o rappresentante fiscale.**

L'articolo 1, comma 325, L. 228/2012 **ha esteso l'obbligo di fatturazione a tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi carenti del requisito territoriale in base agli articoli 7-7-septies, D.P.R. 633/1972** (nuovo articolo 21, comma 6-bis, D.P.R. 633/1972).

Le fatture per prestazioni prive del requisito territoriale vanno emesse con l'annotazione:

- **inversione contabile** per operazioni effettuate nei confronti di un soggetto IVA in altro Stato UE;
- **operazione non soggetta** per operazioni che si considerano effettuate fuori dell'Unione europea.

1. Prestazioni di trasporto

... ? Un'impresa svizzera fattura 1.000 euro ad un'impresa italiana per il trasporto di merci effettuato per conto di quest'ultima dall'Italia alla Germania.

L'impresa italiana deve registrare autofattura con IVA al 22% per il servizio reso? Quando è necessario emettere autofattura?

... La regola generale prevede, per le prestazioni di trasporto BtoB, che rileva la **sede del committente** (art. 7 -ter, co. 1, lett.a), D.P.R. 633/1972).

Di conseguenza, l'operazione descritta è considerata rilevante in Italia.

Per quanto riguarda l'assolvimento dell'imposta, l'art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972, così come riformulato dall'art. 1, comma 325, lett. b), n. 1), L. 24 dicembre 2012, n. 228 (Legge di Stabilità per il 2013) prevede che l'adempimento degli obblighi IVA ricade sul committente che dovrà adempiere agli obblighi IVA **attraverso l'emissione dell'autofattura**.

L'articolo 6, co. 6, D.P.R. 633/1972 prevede, tra l'altro, che i servizi generici (7-ter) resi da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato a un soggetto passivo ivi stabilito si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate, sempre considerando il pagamento intervenuto precedentemente all'ultimazione della prestazione che costituisce un autonomo evento generatore d'imposta.

La data dell'ultimazione della prestazione è la data di riferimento per il committente italiano **per adempiere agli obblighi di assolvimento dell'imposta attraverso l'integrazione o l'emissione dell'autofattura**. Se anteriormente al verificarsi di questi eventi la prestazione viene pagata, la stessa si considera effettuata nei limiti del pagamento.

2. Prestazioni di trasporto

... ? Un'impresa italiana effettua una prestazione ad un'impresa olandese per il trasporto di merci

effettuato per conto di quest'ultima dall'Italia all'Olanda.

... Per le prestazioni di trasporto tra soggetti passivi d'imposta vale la regola generale **ex art. 7 - ter, co. 1, lett. a, D.P.R. 633/1972**, ovvero rileva la sede del committente.

Di conseguenza, l'operazione descritta **NON** è considerata rilevante in Italia.

L'articolo 1, comma 325, L. 228/2012 **ha esteso l'obbligo di fatturazione a tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi carenti del requisito territoriale in base agli articoli 7-7-septies, D.P.R. 633/1972** (nuovo articolo 21, comma 6-bis, D.P.R. 633/1972).

Le fatture per prestazioni prive del requisito territoriale vanno emesse con la annotazione:

→ **inversione contabile** per operazioni effettuate nei confronti di un soggetto IVA in altro Stato UE.

3. Prestazioni relative agli immobili

... ? Un'impresa individuale effettua lavori di ristrutturazione di immobili siti in Svizzera. Come devono essere fatturate tali prestazioni?

... Il criterio di **territorialità** per i servizi relativi a beni **immobili** prevede che queste prestazioni si considerino rilevanti nel **Paese in cui è situato l'immobile**. L'art. 7-quater del D.P.R. 633/1972 precisa che rientrano nel campo di applicazione del criterio di ubicazione dell'immobile la realizzazione di opere edili, compresi gli appalti, subappalti, progettazione e direzione dei lavori immobiliari, collaudo degli immobili.

Di conseguenza, tale prestazione è esclusa da Iva in Italia. Tuttavia, il soggetto italiano dovrà emettere fattura con l'indicazione "operazione non soggetta" (art. 21, co. 6 - bis, DPR 633/1972).

4. Allestimento stand fieristici

... ? Le prestazioni relative all'allestimento di stand fieristici rese da parte di un soggetto

passivo IVA italiano nei confronti di un soggetto passivo non residente nel territorio dello Stato, sono rilevanti in Italia ai fini IVA?

 Il caso dell'allestimento degli stand fieristici rappresenta una questione controversa, sul quale numerosi sono stati gli interventi della giurisprudenza comunitaria e dell'Amministrazione Finanziaria per dirimere tale situazione (R.M. n. 70/E del 12 aprile 1997, R.M. n. 192/E/1996, nota n. 355885/1985). Inizialmente, l'Amministrazione Finanziaria con la **R.M. 70/E/1997** aveva classificato tali prestazioni **nelle prestazioni di servizi relative a beni immobili**.

Adottando tale interpretazione, l'allestimento dello stand fieristico operata dalla società italiana in favore del soggetto non residente sarebbe rilevante in Italia in base alla disciplina dettata dall'art. 7–quater del Decreto IVA.

Tuttavia, la stessa Amministrazione Finanziaria con la **C.M. 37/E/2011** e successivamente il giudice comunitario con la sentenza del 27 ottobre 2011, **emessa dalla Corte di Giustizia comunitaria in merito alla causa C-530/09**, sollevata da un giudice polacco e che, oltre la Polonia, ha visto l'intervento diretto e interessato di Germania, Italia e Grecia, e della Commissione europea, hanno ribaltato la precedente interpretazione.

In particolare, nella sentenza **della Corte di Giustizia comunitaria in merito alla causa C-530/09** si sono configurati tre possibili inquadramenti della prestazione in esame, ovvero:

- la possibilità che tali prestazioni rientrino tra le **prestazioni pubblicitarie**; in tal caso, troverà applicazione la regola generale, la quale prevede che per le prestazioni **BtoB** rileva la **sede del committente** (art. 7 -ter, co. 1, lett.a), D.P.R. 633/1972);
- la possibilità che tali prestazioni rientrino **tra le fiere e manifestazioni**; in tal caso, le prestazioni **BtoB** si considerano effettuate nel **paese del committente**, ad eccezione dei servizi di accesso e relativi servizi

accessori che si considerano effettuati nel luogo in cui si svolge l'evento;

- o, infine, la possibile qualificazione tra le **locazioni di beni mobili diversi dai mezzi di trasporto**; in tal caso, troverà applicazione la regola generale, la quale prevede che per le prestazioni **BtoB** rileva la **sede del committente** (art. 7 -ter, co. 1, lett.a), D.P.R. 633/1972).

Nel caso in esame, è probabile che la prestazione sia inquadrabile tra quelle relative alle "fiere e manifestazioni" e, conseguentemente, non assuma rilevanza in Italia.

Il soggetto passivo italiano, in tal caso, emetterà fattura ai sensi dell'art. 21, co. 6–bis, D.P.R. 633/1972, con l'indicazione inversione contabile se si tratta di soggetto residente in un paese UE o con l'indicazione "operazione non soggetta" se si tratta di un soggetto passivo extra comunitario.

5. Allestimento stand

... ? Una società italiana ha partecipato ad una fiera a Londra. In corrispondenza di tale evento ha usufruito dei servizi di una società inglese per l'allestimento degli stand fieristici. La società inglese ha emesso fattura senza indicazione dell'IVA. Bisogna procedere con la procedura del reverse charge?

 Le prestazioni di servizi relative all'allestimento di stand fieristici, tra soggetti passivi d'imposta, si considerano effettuate nel paese del committente.

L'art. **17, co. 2, D.P.R. 633/72**, come modificato dalla Legge di Stabilità 2013, dispone che il committente italiano che riceve fattura da un soggetto UE in relazione a prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia è tenuto ad assolvere il tributo tramite il meccanismo dell'integrazione, ai sensi degli articoli **46 e 47 del D.L. n. 331/93**.

La società Italiana dovrà quindi apporre sulla fattura le informazioni rilevanti (aliquota,

L'ESPERTO RISPONDE

imposta, totale del documento) ed annotarla nel registro IVA vendite e acquisti.

6. Trasporti internazionali

... ? Una ditta croata trasporta per conto di una società italiana le merci che quest'ultima ha acquistato in Croazia. La società italiana dovrà integrare la fattura del trasportatore Croato aggiungendo l'IVA o riportando "non imponibile art.9 c.1 n.2 D.P.R. 633/72"?

 Il quesito posto riguarda il trasporto di beni tra soggetti passivi d'imposta, dunque un rapporto BtoB, con committente UE (italiano) e prestatore UE (società croata).

A tal proposito, si sottolinea che, a partire dal 1° Luglio 2013, la Croazia è entrata a far parte a pieno titolo dell'Unione Europea, divenendo il 28/mo Stato membro della UE.

In base a quanto detto, non potrà trovare applicazione la disciplina dettata dall' art.9, co.1, n.2) D.P.R. 633/72, che prevede il "regime di non imponibilità" per i "trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell' art. 69".

Ciò detto, possiamo ad analizzare la fattispecie proposta, verificando la "territorialità" della prestazione e dunque gli obblighi del committente italiano.

In via preliminare, si segnala che in base alla disciplina dettata dall'art. 3, co. 1, D.P.R. 633/1972 "costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte".

In base alla citata disposizione normativa le prestazioni di trasporto costituiscono, dunque, prestazioni di servizi.

Scendendo nel dettaglio, la prestazione rientra tra i trasporti intracomunitari, la cui definizione è rinvenibile nell'articolo 7, comma 1, lettera f),

D.P.R. 633/72. La richiamata disposizione normativa prevede per trasporto intracomunitario di beni si intende il trasporto di merce i cui luoghi di partenza e di arrivo sono situati nel territorio di due Stati membri UE diversi.

I trasporti intracomunitari rientrano tra le prestazioni "generiche" di cui all'articolo 7-ter del D.P.R. 633/1972, per le quali, nell'ambito delle operazioni business to business (BtoB), ossia fra soggetti passivi d'imposta, il luogo di imposizione è rappresentato dal Paese del committente e, dunque, in Italia.

Di conseguenza, l'operazione descritta è considerata rilevante in Italia.

Per quanto riguarda l'assolvimento dell'imposta, l'art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972, così come riformulato dall'art. 1, comma 325, lett. b), n. 1), L. 24 dicembre 2012, n. 228 (Legge di Stabilità per il 2013) prevede che l'adempimento degli obblighi IVA ricada sul committente che dovrà adempiere agli obblighi IVA attraverso l'integrazione della fattura del prestatore Croato.

7. Lo stoccaggio delle merci

... ? Alfa Srl svolge l'attività di stoccaggio e deposito merci in un capannone industriale situato in Italia. In sostanza, Alfa SRL provvede ai servizi di carico, scarico, stivaggio, deposito e custodia dei beni consegnate dalle imprese produttrici che verranno successivamente consegnate a clienti extra UE. Come devono essere fatturati tali servizi ai clienti esteri da parte di Alfa SRL?

 Per i **servizi di carico, scarico, stivaggio, deposito e custodia dei beni resi da Alfa ai clienti esteri** potrebbe trovare applicazione il regime di non imponibilità **ex. art. 9, co. 1, n. 5), D.P.R. 633/1972**.

Prima di procedere all'analisi della normativa richiamata, pare opportuno precisare che la **non imponibilità** concerne solo le operazioni in campo IVA.

L'ESPERTO RISPONDE

Ne deriva che qualora l'operazione in questione non fosse "territorialmente" rilevante in Italia non si porrebbe il problema della sua non imponibilità.

In sostanza, una operazione è non imponibile in quanto "a monte" è rilevante ai fini dell'IVA.

Verifichiamo, dunque, la **territorialità delle prestazioni fornite da Alfa ai clienti** extra UE soggetti passivi.

I servizi di **stoccaggio delle merci**, comprensivi del ricevimento delle merci in magazzino, la loro sistemazione sugli appositi scaffali del magazzino, la custodia di tali merci, l'imballaggio delle merci per il cliente, il rilascio delle merci, lo scarico ed il carico resi a committenti soggetti passivi IVA **extra UE**, in base alla regola generale di cui **all'art. 7 - ter, co. 1, lett. a), D.P.R. 633/1972, NON** sono rilevanti in Italia.

In sostanza, qualora tali operazioni ricadano nella regola generale che prevede, nei rapporti BtoB (business to business), **la rilevanza del paese del committente**, non si porrebbero problemi circa l'applicazione del regime di non imponibilità.

L'Amministrazione Finanziaria italiana, **nella C.M. 28/E/2011**, ha confermato la qualificazione di tale operazione nelle prestazioni generiche.

Tuttavia, la giurisprudenza comunitaria (**Corte di Giustizia UE, con la sentenza 27 giugno 2013, resa nella causa C-155/12**) fa rientrare, a determinate condizioni, tali prestazioni **nelle prestazioni relative a beni immobili**.

Tali indicazioni sono state di recente recepite dal Regolamento **UE 1042/2013** (pubblicato in G.U. il 15 Novembre 2013), che modifica il Regolamento **282/2011** che disciplina le territorialità IVA dei servizi.

Tale modifica entrerà in vigore il **1° Gennaio 2015** e prevede che i servizi di stoccaggio non sono considerati beni immobili se non viene "**b) assegnata alcuna parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario**".

Nel caso di specie, dalle informazioni fornite, non sembra che venga riservato o assegnata alcuna parte specifica dell'immobile al destinatario e, pertanto, tali prestazioni

rientrano nelle prestazioni generiche di cui all'art. 7-ter.

Di conseguenza, Alfa emetterà fattura "non soggetta" (**art. 21, co. 6 bis, D.P.R. 633/1972**) in caso la fattura venga emessa a soggetti passivi extra UE.

Inoltre, si segnala che in caso di **committenti UE** si dovrà emettere fattura con l'indicazione "inversione contabile".

8. Prestazioni pubblicitarie

... ? Un professionista riceve una fattura per prestazioni pubblicitarie da un'impresa spagnola con l'addebito dell'IVA. Il professionista non è iscritto negli elenchi Vies. È corretta tale procedura?

 Nel caso di specie, non essendo il professionista iscritto negli elenchi VIES, viene considerato come un privato. Di conseguenza, la prestazione pubblicitaria resa da un soggetto passivo spagnolo ad un privato italiano non è territorialmente rilevante ai fini IVA in Italia, con applicazione dell'IVA nel Paese del prestatore ai sensi dell'articolo 7-ter del D.P.R. n. 633/1972.

9. Commercio elettronico diretto

... ? Società italiana cede dei software nel mercato UE a soggetti privati. In corrispondenza di tale attività dovrà adempiere agli obblighi IVA in ciascun paese?

 In via preliminare, va segnalato che l'operazione in questione rientra nel **commercio elettronico diretto**. In sostanza, tutta la transazione commerciale, acquisto, cessione e consegna, avviene per via telematica, attraverso, cioè, la fornitura in rete di prodotti virtuali. Tale settore si caratterizza in ragione del fatto che i **servizi** (es. software) vengono dematerializzati alla partenza dal prestatore e materializzati all'arrivo dal destinatario (download).

L'ESPERTO RISPONDE

L'art. 7, co. 1, Reg. UE 282/2011 sancisce che "I «servizi prestati tramite mezzi elettronici», di cui alla Direttiva 2006/112/CE, comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione".

Rientrano all'interno del commercio elettronico diretto, secondo le disposizioni dell'art. 7, co. 2, Reg. UE 282/2011, tra l'altro, la cessione di software.

Ciò detto, per definire gli obblighi IVA in capo al soggetto prestatore, si rende necessario individuare la **territorialità dell'operazione**.

Le operazioni rientranti nel commercio elettronico diretto sono considerate "servizi". Di conseguenza, la "territorialità" delle prestazioni di servizi è definita con le seguenti modalità:

- per le prestazioni **BtoB** rileva la **sede del committente** (art. 7 -ter, co. 1, lett.a), D.P.R. 633/1972);
- per le prestazioni **BtoC** rileva la **sede del prestatore** (art. 7- ter, co. 1, lett.b), D.P.R. 633/1972).

Tuttavia, sono contemplate delle eccezioni per le prestazioni **BtoC**, ed, in particolare, tali eccezioni sono rinvenibili nell'art. 7-sexies, co. 1, lett. f), D.P.R. 633/1972 e nell'art. 7-septies, co. 1, lett. i), D.P.R. 633/1972.

Tali eccezioni non trovano applicazione nel caso di specie.

Nel caso di specie, si configura l'ipotesi del **prestatore soggetto passivo italiano** e, presumibilmente, un **committente privato UE**.

In tale caso, con **prestatore soggetto passivo italiano e committente privato UE**, residente in paese extra – UE, rileva la **sede del prestatore** (art. 7- ter, co. 1, lett. b), D.P.R. 633/1972).

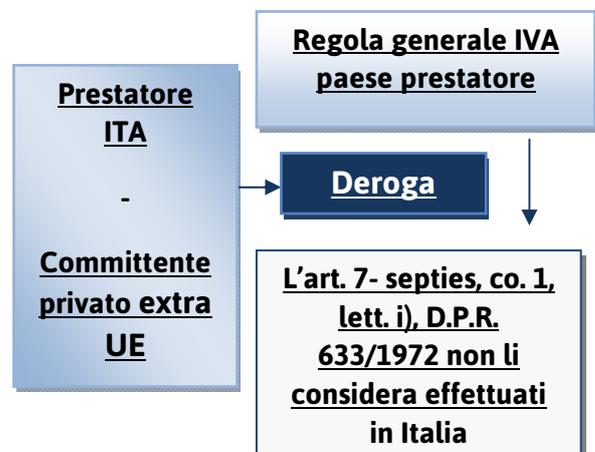
Il prestatore italiano emetterà fattura **indicante l'aliquota IVA italiana**.

10. Commercio elettronico diretto

... ? In riferimento al quesito precedente, si ipotizzi che i clienti siano soggetti privati extra UE.

... Nel caso di servizio reso da un **soggetto passivo IVA italiano a un committente privato extra – UE**, sempre relativo al commercio elettronico diretto, **la regola generale di cui all'art. 7- ter, co. 1, lett. b), D.P.R. 633/1972, individua la territorialità dell'operazione in Italia, ovvero nel Paese del prestatore.**

Tuttavia, **l'art. 7-septies, co. 1, lett. i), D.P.R. 633/1972, sancisce, in deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, lettera b), "che non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le seguenti prestazioni di servizi, quando sono rese a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori della Comunità [...] i) i servizi prestati per via elettronica".**



In base alla disciplina analizzata, il soggetto passivo italiano, **dovrà**:

- emettere fattura con l'annotazione operazione "non soggetta" (art. 21, co. 6-bis, D.P.R. 633/1972) ai sensi dell'art. 7-septies, co. 1, lett. i), D.P.R. 633/1972;
- verificare nel paese extra – UE eventuali obblighi IVA.

L'ESPERTO RISPONDE

11. Ristoranti e alberghi

... ? Una impresa italiana, titolare di attività alberghiera, effettua prestazioni (alberghiera e di ristorazione) nei confronti di clienti tedeschi e francesi (soggetti passivi). Come devono essere fatturate tali prestazioni?

... ? L'articolo 7-quater del D.P.R. 633/1972, prevede che le prestazioni di servizi di ristorazione e di **catering**, diverse da quelle materialmente effettuate a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di un servizio di trasporto di passeggeri effettuato nella Ue, **sono imponibili ai fini IVA nel luogo in cui le prestazioni sono materialmente eseguite.**

Di conseguenza, tali prestazioni saranno rilevanti in Italia se le stesse sono svolte in Italia, con conseguente indicazione nei modelli INTRA. Diversamente, qualora se le prestazioni venissero svolte al di fuori del territorio Italiano, queste non sarebbero rilevanti in Italia.

Sul tema, si segnala che il **regolamento UE 282/2011** ha chiarito che i servizi di ristorazione e **catering** sono quelli che consistono nella fornitura di cibi o bevande preparati o non preparati, o di entrambi, destinati al consumo umano, accompagnata da servizi di supporto sufficienti a permetterne il consumo immediato (la fornitura di cibi o bevande, o di entrambi, costituisce solo una componente dell'insieme in cui i servizi prevalgono). Non rientrano in tali servizi, invece, la fornitura di cibi o bevande preparati o non preparati, o di entrambi, compreso o meno il trasporto, ma senza altri servizi di supporto.

12. Trasporto internazionale

... ? Inviamo delle merci in c/lavorazione ad una società Moldava che ci ha riaddebitato il trasporto dei beni Moldavia-Italia. In tal caso, è applicabile il regime di non imponibilità art. 9, co. 1, n. 2), D.P.R. 633/1972?

Quando si considera effettuata tale prestazione?

... ? Ai fini **IVA**, la territorialità dei servizi di trasporto internazionale è definita con le seguenti modalità:

- per le prestazioni **BtoB** rileva la **sede del committente** (art. 7 -ter, co. 1, lett.a), D.P.R. 633/1972);
- per le prestazioni **BtoC** rileva la **sede del prestatore** (art. 7- ter, co. 1, lett.b), D.P.R. 633/1972).

Nel caso di specie, trattandosi di prestazioni BtoB, l'IVA è dovuta nel paese del committente e cioè in Italia. Di conseguenza, l'operazione descritta **è considerata rilevante in Italia.**

Per quanto riguarda l'assolvimento dell'imposta, **l'art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972**, così come riformulato dall'art. 1, comma 325, lett. b), n. 1), L. 24 dicembre 2012, n. 228 (Legge di Stabilità per il 2013) prevede che l'adempimento degli obblighi IVA ricade sul committente che dovrà adempiere agli obblighi IVA attraverso l'emissione dell'autofattura.

Si chiede, pertanto, se nell'autofattura debba essere indicata l'aliquota IVA del 22% o il regime di non imponibilità previsto **dall' art. 9, co. 1, n. 2), D.P.R. 633/1972.**

L'Amministrazione Finanziaria nella C.M. 37/E/2011, ha chiarito, compatibilmente con il dato normativo relativo alle prestazioni di cui all'articolo 9, primo comma, n. 2) e n. 4), che "la non imponibilità è rispettivamente prevista per i trasporti e i servizi di spedizione relativi a beni in esportazione, in transito, in importazione temporanea, nonché a beni in importazione sempreché i corrispettivi siano assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'articolo 69".

Dunque, il regime di non imponibilità è previsto anche per i beni in importazione a condizione che l'IVA sia stata assolta direttamente in dogana.

Nel caso specifico, considerando che si tratta di riaddebito di spese di trasporto, nell'autofattura si dovrà indicare l'aliquota IVA del 22%.

In merito al "momento" di ultimazione della prestazione, **l'articolo 6, co. 6, D.P.R. 633/1972**

L'ESPERTO RISPONDE

prevede, tra l'altro, che i servizi generici (7-ter) resi da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato a un soggetto passivo ivi stabilito si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate, sempre considerando il pagamento intervenuto precedentemente all'ultimazione della prestazione che costituisce un autonomo evento generatore d'imposta.

La data dell'ultimazione della prestazione è la data di riferimento per il committente italiano per adempiere agli obblighi di assolvimento dell'imposta attraverso l'integrazione o l'emissione dell'autofattura. Se anteriormente al verificarsi di questi eventi la prestazione viene pagata, la stessa si considera effettuata nei limiti del pagamento.

La **C.M. 16/E/2013** ha fornito chiarimenti in merito al concetto di ultimazione della prestazione sancendo che nell'ipotesi in cui il prestatore sia un soggetto comunitario si deve ritenere che la fattura emessa da quest'ultimo possa essere assunta come indice dell'effettuazione dell'operazione e nell'ipotesi in cui il prestatore sia un **soggetto extracomunitario** si deve, comunque, ritenere che la ricezione di un qualunque documento da quest'ultimo emesso, volto a certificare l'operazione resa, sia indice dell'ultimazione dell'operazione o della maturazione del corrispettivo, con conseguente obbligo di emissione dell'autofattura da parte del committente nazionale.

13. Noleggio mezzi di trasporto

... ? Una società italiana ha noleggiato da un fornitore francese, per un breve periodo (8 gg), un'autovettura in Italia utilizzandola per brevi spostamenti sempre e solo in Italia? E' corretta l'emissione della fattura da parte della società Francese con IVA del loro paese?

... Per le prestazioni di **noleggio a breve termine di mezzi di trasporto**, l'art. 7 – quater, co. 1, lett. e), D.P.R. 633/1972, sia per i rapporti BtoC sia per i rapporti BtoB, prevede la rilevanza ai fini IVA in Italia di tali prestazioni al verificarsi di

una duplice condizione: **i mezzi devono essere messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e utilizzati nel territorio della Comunità.**

Allo stesso modo, sono considerate territorialmente rilevanti le predette prestazioni anche quando i **mezzi sono messi a disposizione fuori dal territorio della Comunità e sono utilizzati nel territorio dello Stato.**

Confrontando la normativa interna con le disposizioni della Direttiva 2006/112/UE appare evidente che lo Stato italiano, in attuazione della facoltà prevista dall'art. 59-bis della Direttiva n. 2006/112/CE, ha stabilito che, per il noleggio "a breve", l'attrazione territoriale presuppone, contemporaneamente, **la messa a disposizione del mezzo nel territorio italiano ed il suo utilizzo nella Comunità**; specularmente, la stessa prestazione si considera rilevante in Italia se il mezzo è messo a disposizione del destinatario fuori della Comunità ed è utilizzato nel territorio italiano.

In riferimento al caso di specie, se il mezzo di trasporto è stato messo a disposizione in Italia e l'utilizzo è avvenuto solo in Italia, **tale prestazione sarà rilevante in Italia.** Di conseguenza, la società francese dovrà emettere fattura con l'indicazione inversione contabile e la società italiana dovrà procedere ad integrare la fattura ricevuta e registrarla nel registro acquisti e nel registro vendite.

Diversamente, se il mezzo è stato messo a disposizione in Francia è corretta la modalità di fatturazione della società francese.

14. Noleggio mezzi di trasporto

... ? Una società italiana ha preso a noleggio un'auto da ditta irlandese. L'auto viene messa a disposizione ed utilizzata in un paese extra-UE. In tale situazione, come bisogna comportarsi ai fini degli adempimenti contabili ed IVA?

... Per il **noleggio dei mezzi di trasporto** sono previste regole particolari con la distinzione tra due diversi contratti:

a) **noleggio a breve termine** (con utilizzo ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo non superiore a trenta giorni), definito **dall'art. 7, co. 1, lett. g), del D.P.R. 633/72**. La citata disposizione recita testualmente "g) per «locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine di mezzi di trasporto» **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.

b) **noleggio a lungo termine**, che si ricava per esclusione dalla precedente definizione.

Ai fini delle determinazioni della territorialità della prestazione, nel caso di noleggio a breve termine, deve farsi riferimento **all'art. 7-quater, co. 1, lett. e), D.P.R. 633/1972**.

In base alla richiamata disposizione, si considerano effettuate nel territorio dello Stato "e) le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto quando gli stessi sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate all'interno del territorio della Comunità. Le medesime prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario al di fuori del territorio della Comunità e sono utilizzati nel territorio dello Stato".

Dalla citata disposizione si desume che la localizzazione dell'operazione in Italia con assoggettamento ad IVA si verifica quando, indipendentemente dallo stabilimento del prestatore e del committente, **la messa a disposizione del bene avviene in Italia e l'utilizzo è fatto in ambito comunitario**, ovvero il bene viene messo a disposizione in territorio extra comunitario e l'utilizzo avviene in Italia.

Nel caso di specie, dunque, l'operazione **non si considera rilevante in Italia**, in quanto la messa a disposizione e l'utilizzo dell'autovettura avviene in Brasile.

Di conseguenza, la fattura ricevuta non ha rilevanza ai fini IVA **e può essere registrata in**

contabilità generale al fine della sola imputazione del costo.

15. Consulenze legali privato non residente

... ? Come devono essere fatturate le consulenze legali rese da un avvocato italiano ad un privato non residente (causa in Italia per un risarcimento mentre si trovava in Italia)?

... Per le prestazioni di **consulenza legale resa da un professionista italiano ad un privato non residente**, si applicano regole IVA diverse a seconda che il privato **sia residente in un paese UE o in un paese extra-UE**.

Le considerazioni sul tema non possono che partire dalla regola generale dettata **dall'art. 7-ter, D.P.R. 633/1972**.

In base alla normativa richiamata, la "territorialità" delle prestazioni di servizi è definita con le seguenti modalità:

- per le prestazioni **BtoB** rileva la **sede del committente** (art. 7-ter, co. 1, lett.a), D.P.R. 633/1972);
- per le prestazioni **BtoC** rileva la **sede del prestatore** (art. 7-ter, co. 1, lett.b), D.P.R. 633/1972).

Per quanto riguarda i rapporti **BtoB**, le prestazioni rese da un soggetto passivo italiano ad un soggetto passivo IVA UE o extra UE **NON** sono imponibili in Italia ma sono assoggettate a tassazione nello Stato comunitario in cui è stabilito il soggetto passivo estero.

In base alla regola generale dettata **dall'art. 7-ter, D.P.R. 633/1972** le prestazioni di consulenza legale si considerano effettuate in Italia:

- quando sono rese ad un **soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato**;
- quando un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato **effettua tali prestazioni a soggetti privati comunitari ed extra comunitari**.

Una deroga alla regola generale citata si rinviene nell' **art. 7-septies, D.P.R. 633/1972**.

L'ESPERTO RISPONDE

Tale deroga riguarda i rapporti BtoC ed in particolare le prestazioni rese da un soggetto passivo stabilito in Italia ad un soggetto privato extra UE.

La normativa citata prevede che “in deroga a quanto stabilito dall’art. 7-ter, comma 1, lett. b), non si considerano effettuate nel territorio dello Stato ... quando sono rese a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori della Comunità: ... c) **le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale**”.

Di conseguenza, la deroga dettata dalla citata normativa prevede che nel caso di prestazione di consulenza legale resa a privati extra UE tali prestazioni **NON** si considerano effettuate in Italia (mancanza del requisito di territorialità) e, di conseguenza, il soggetto passivo italiano emetterà fattura “non soggetta” ai sensi **dell’art. 21, co. 6 - bis, D.P.R. 633/1972**.

In sostanza, mentre nel caso **di prestazione di consulenza legale** resa a privati UE trova applicazione la regola generale dettata **dall’ art. 7- ter, co. 1, lett. b), D.P.R. 633/1972** e quindi l’operazione si considera effettuata in Italia, nel caso **di prestazione di consulenza legale** resa a privati extra UE trova applicazione la deroga rinvenibile nell’ **art. 7-septies, D.P.R. 633/1972** con la conseguente NON imponibilità di tali operazioni per mancanza del requisito di territorialità.

Esperto Risponde Fiscal Focus: le date da ricordare

Argomento	Già pubblicate
Dichiarazione Iva 2014	11/02/2014
Modello 730/2014	18/02/2014
Sconti in Unico	25/02/2014
Rateazione e riscossione	04/03/2014
Bilancio	11/03/2014
Detrazione risparmio energetico e comunicazione	18/03/2014
Spesometro 2014 (anno 2013)	26/03/2014
Operazioni con operatori sammarinesi	01/04/2014
Territorialità delle prestazioni di servizi	08/04/2014
Argomento	Prossime uscite
Enti No profit	15/04/2014