

IVA SUI SERVIZI
NOVITA' A PARTIRE DAL 1° GENNAIO 2010

CIRCOLARE

La presente circolare sviluppa il tema delle **nuove regole in materia di territorialità delle prestazioni di servizi**, destinate ad entrare in vigore **a partire dal 1° gennaio 2010**: esse rivoluzionano, sotto molti aspetti, le regole precedenti. Le modifiche recepiscono la direttiva 2008/8 in materia di territorialità delle prestazioni di servizi, che –ancora in fase di approvazione dal legislatore– entra comunque in vigore, anche in forza della recentissima circolare dell'Agazia delle Entrate **N. 58/E** del 31 dicembre 2009. Ma come ben dice la circolare stessa, in assenza di approvazione delle norme interne di recepimento *“considerato che alcune delle disposizioni contenute nella Direttiva Servizi risultano sufficientemente dettagliate e tali da consentirne la diretta applicazione almeno per ciò che riguarda le regole generali, nelle more dell'adozione del formale provvedimento di recepimento delle norme comunitarie nell'ordinamento interno, si forniscono di seguito istruzioni operative di massima, sulla base delle norme contenute nella ripetuta direttiva che appaiono oggettivamente suscettibili di immediata applicazione. Ciò allo scopo di evitare che si verifichino fenomeni di doppia tassazione o di detassazione in contrasto con i dettami dell'IVA e con un coerente funzionamento del mercato interno, che potrebbero emergere qualora dal 1° gennaio 2010 in Italia si continuassero ad applicare le previgenti norme.”*

Sommario

IVA SUI SERVIZI	1
NOVITA' A PARTIRE DAL 1° GENNAIO 2010	1
La circolare 58/E così sintetizza le principali novità:	3
OPERAZIONI A DURATA ULTRA ANNUALE	4
PRESTATORE DI SERVIZI	5
ELEMENTO SOGGETTIVO	5
ELEMENTO TERRITORIALE	5
FRUITORE DEI SERVIZI	5
ELEMENTO SOGGETTIVO	5
ELEMENTO TERRITORIALE	5
LE NUOVE REGOLE GENERALI	6
DEROGHE AI PRINCIPI GENERALI DI TERRITORIALITÀ	6
PRINCIPALI VARIAZIONI CHE INTERVENGONO NEGLI ADEMPIMENTI CONNESSI ALLE NUOVE DISPOSIZIONI.	8
La fatturazione dei servizi resi a soggetti comunitari	9
La presentazione del modello Intrastat per i servizi intracomunitari	10
LE DEROGHE AI PRINCIPI GENERALI	11
2.1.1 Deroghe già vigenti	11
2.1.2 Nuove fattispecie derogatorie.....	11
PRESTAZIONI DI SERVIZI RELATIVI A BENI IMMOBILI, INCLUSI QUELLI DI ALLOGGIO E QUELLI ACCESSORI AI LAVORI IMMOBILIARI	13
SERVIZI DI LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA, E DI NOLEGGIO DI MEZZI DI TRASPORTO. 14	
PRESTAZIONI DI SERVIZI DI LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA, NOLEGGIO E SIMILI, NON A BREVE TERMINE DI MEZZI DI TRASPORTO.....	15
LE PRESTAZIONI ADDEBITABILI SENZA APPLICARE IVA.....	16
PRESTAZIONI DERIVANTI DA CONTRATTI DI LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA, NOLEGGIO E SIMILI DI BENI MOBILI MATERIALI DIVERSI DAI MEZZI DI TRASPORTO.....	17
PRESTAZIONI DI SERVIZI IN AMBITO CULTURALE, ARTISTICO, SPORTIVO, SCIENTIFICO, EDUCATIVO, RICREATIVO E SIMILI, NONCHÉ NELL'AMBITO DELLE FIERE ED ESPOSIZIONI	18
PRESTAZIONI DI TRASPORTO DI BENI	19
PRESTAZIONI DI TRASPORTO INTRACOMUNITARIO DI BENI	20
ATTIVITÀ ACCESSORIE AI TRASPORTI	20
LE PRESTAZIONI ADDEBITABILI SENZA APPLICARE IVA.....	21
PRESTAZIONI DI LAVORAZIONE, NONCHÉ PERIZIE, RELATIVE A BENI MOBILI MATERIALI . 22	
PRESTAZIONI DI SERVIZI RESE TRAMITE MEZZI ELETTRONICI	23
PRESTAZIONI DI TELECOMUNICAZIONE E DI TELERADIODIFFUSIONE.....	24
CESSIONI, CONCESSIONI, LICENZE E SIMILI RELATIVE A BENI IMMATERIALI	25
PRESTAZIONI PUBBLICITARIE.....	26
PRESTAZIONI LEGALI E DI ELABORAZIONE DATI	27
SERVIZI DI MESSA A DISPOSIZIONE DEL PERSONALE.....	28
PRESTAZIONI DI INTERMEDIAZIONE IN NOME E PER CONTO DEL CLIENTE.....	29

Il primo passo da compiere, per stabilire quale sia il corretto trattamento Iva di una prestazione di servizi, resa ai clienti o ricevuta dai fornitori, è di **capire se essa si consideri effettuata nel territorio dello Stato**, o meno, prendendo spunto dal dettato dell'Articolo 7 comma 1 lettera a) Dpr 633/1972 che recita: "Agli effetti del presente decreto per "Stato" o "territorio dello Stato" si intende il territorio della Repubblica italiana, con esclusione dei comuni di Livigno e di Campione d'Italia e delle acque italiane del lago di Lugano."

La nuova disciplina **cambia profondamente** il quadro delle regole da osservare per stabilire se un **servizio possa considerarsi, o meno, prestato nel territorio del nostro Stato**. Le nuove regole entrano in vigore **dal 1° gennaio 2010**, per cui trovano applicazione per le prestazioni di servizi che si considerano effettuate a partire da tale data. Per quelle effettuate sino al 31 dicembre 2009 si applicano le regole precedenti.

La circolare 58/E così sintetizza le principali novità:

1. *modifica della regola generale del luogo di tassazione dei servizi resi a soggetti passivi, per i quali si passa dal criterio della tassazione nel Paese di stabilimento del prestatore al criterio di tassazione nel Paese di stabilimento del cliente. Al contrario, per le prestazioni rese a privati consumatori si conferma, come regola generale, quella della tassazione nel Paese del prestatore;*
2. *conferma di talune deroghe già esistenti (che comportano l'applicazione degli stessi criteri di tassazione sia per le prestazioni rese a soggetti passivi, che a privati consumatori) concernenti*
 - a. *le prestazioni di servizi relativi ad immobili,*
 - b. *le prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili*
 - c. *le prestazioni di trasporto passeggeri;*
3. *introduzione di nuove deroghe sia per le prestazioni rese a soggetti passivi che a privati consumatori, con riferimento alle prestazioni di ristorazione e catering, nonché alla locazione a breve termine dei mezzi di trasporto;*
4. *conservazione di talune deroghe vigenti, limitatamente ai servizi resi a privati consumatori, relative a prestazioni di servizi:*
 - a. *di intermediazione,*
 - b. *di trasporto di beni,*
 - c. *relative a beni mobili materiali,*
 - d. *di telecomunicazione, teleradiodiffusione e servizi resi tramite mezzi elettronici;*
5. *introduzione di una regola particolare per la locazione a lungo termine di mezzi di trasporto, resa a privati consumatori;*
6. *ampliamento della definizione di soggetto passivo ai fini della individuazione della territorialità dei servizi, che comporta che siano considerati tali anche*
 - a. *gli enti non commerciali (individuati nel diritto interno dall'articolo 4, quarto comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633) anche quando agiscono nell'ambito dell'attività istituzionale,*

- b. gli enti che non svolgono alcuna attività commerciale, ma che risultano già identificati ai fini IVA;*
- 7. generalizzazione del principio in base al quale il committente nazionale soggetto passivo provvede agli obblighi contabili e di assolvimento dell'imposta per le prestazioni di servizio a lui rese da un soggetto passivo non stabilito e territorialmente rilevanti in Italia.*

Molte prestazioni di servizi porteranno ad un peggioramento, per i soggetti che le rendono, nel nuovo regime: ad esempio, la loro effettuazione non creerà più plafond Iva, a partire dal 2010 (si vedano ad esempio i paragrafi 3.1 e 5.1). In molti casi è quindi conveniente **anticipare il momento impositivo**, perché talune operazioni possano considerarsi effettuate nel 2009, concorrendo quindi ancora, per l'ultima volta, alla formazione del plafond. Per raggiungere tale scopo, sarà ad esempio sufficiente **procedere alla fatturazione delle operazioni entro il 31 dicembre 2009**, anche se non si è ancora ricevuto il loro pagamento. Per esempio, potrebbe essere conveniente anticipare la fatturazione se negli ultimi mesi del 2009 sono state realizzate prestazioni di servizi intracomunitari (lavorazioni su beni mobili comunitari, trasporti comunitari e prestazioni accessorie a questi trasporti). Infatti, fino al 31 dicembre 2009 queste operazioni sono non imponibili, e concorrono a formare lo status di esportatore abituale e alla formazione del plafond, mentre dal 2010 non rilevano più a questi fini, dato che divengono operazioni che si considerano svolte fuori dal territorio dello Stato.

OPERAZIONI A DURATA ULTRA ANNUALE

E' una nuova regola per il futuro (dal punto di vista operativo, si applicherà per la prima volta il 31 dicembre 2010).

Lo schema di decreto legislativo ha aggiunto, al terzo comma dell'articolo 6 Dpr 633/1972, la seguente disposizione: "In ogni caso le prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter, rese da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro della Comunità nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato, effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore a un anno e che non comportano versamenti di acconti o pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino alla conclusione delle prestazioni medesime.

I soggetti passivi nazionali, che ricevono, da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato UE, un servizio **effettuato in modo continuativo** nell'arco di un periodo superiore ad un anno, devono **considerare effettuata, al 31 dicembre di ogni anno, la parte di servizio realizzata in tale anno** (procedendo quindi alla relativa autofatturazione ed ai conseguenti adempimenti):

- ai fini del calcolo della base imponibile, **i servizi effettuati si computano considerando le spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi, nel periodo di tempo considerato** (regola aggiunta nell'articolo 13 Dpr 633/1972). Come spiega la relazione illustrativa del decreto, l'imposta è quindi applicata su una base imponibile costituita dall'ammontare complessivo delle **spese sostenute dal soggetto prestatore**, nell'anno o nel diverso periodo considerato, nella realizzazione del servizio.

La nuova regola troverà, per la prima volta, concreta applicazione il **31 dicembre 2010**: essa non si applica per i servizi che comportano versamenti di acconti o pagamenti, anche parziali, in un determinato periodo d'imposta: i questi casi si applicano le regole ordinarie, per cui la prestazione si considera effettuata

limitatamente alla parte pagata (anche nell'ipotesi in cui tale parte dovesse essere inferiore alla parte effettuata).

Per le **prestazioni di servizi** rese e ricevute a partire dal 1° gennaio 2010, **in ambito intracomunitario**, viene a **cessare completamente l'applicazione delle regole** particolari, dettate sino al 31 dicembre 2009 dal DL 331/1993 (cioè il decreto che contiene la *disciplina temporanea delle operazioni intracomunitarie e dell'imposta sul valore aggiunto*) . A partire da tale data, **anche per le prestazioni di servizi rese e ricevute in ambito comunitario si deve fare riferimento alle regole contenute nel Dpr 633/1972.**

PRESTATORE DI SERVIZI

ELEMENTO SOGGETTIVO

Occorrerà sempre identificare la natura del soggetto che rende la prestazione:

- **Soggetto passivo d'imposta:** ovvero colui/coloro che svolgono attività d'impresa o professionale
- **Non Soggetto passivo d'imposta:** ovvero colui/coloro che **NON** svolgono attività d'impresa o professionale (privati)

ELEMENTO TERRITORIALE

Occorrerà poi sempre identificare il luogo ove il prestatore di servizi ha stabilito la propria attività e quindi:

- ENTRO IL TERRITORIO DELLO STATO, ex art. 7/dpr. 633 – 1° comma;
- FUORI DAL TERRITORIO DELLO STATO

FRUITORE DEI SERVIZI

ELEMENTO SOGGETTIVO

Occorrerà sempre identificare la natura del soggetto che fruisce della prestazione:

- **Soggetto passivo d'imposta:** ovvero
 - colui/coloro che svolgono attività d'impresa o professionale
 - enti, associazioni, organizzazioni ex. Art. 4 dpr. 633, anche quando agiscono fuori dall'attività commerciale (effettuando operazioni non soggette ad iva, come le ONLUS) o sono semplicemente identificati avendo ottenuto una partita iva.
- **Non Soggetto passivo d'imposta:** ovvero colui/coloro che **NON** svolgono attività d'impresa o professionale (privati)

ELEMENTO TERRITORIALE

Occorrerà poi sempre identificare il luogo ove il fruitore di servizi ha stabilito la propria attività e quindi:

- ENTRO IL TERRITORIO DELLO STATO, ex art. 7/dpr. 633 – 1° comma;
- FUORI DAL TERRITORIO DELLO STATO in ambito CEE
- FUORI DAL TERRITORIO DELLO STATO in ambito NO-CEE

LE NUOVE REGOLE GENERALI

Prevedono che venga sempre fatta immediata distinzione tra servizi resi al consumatore finale (B2C) o a soggetti passivi (B2B), e lo schema base di identificazione sarà il seguente:

	Fino al 31 dicembre 2009	Dal 1° gennaio 2010
B2C Business to consumers	Luogo dove è stabilito il prestatore	Luogo dove è stabilito il prestatore
B2B Business to business	Luogo dove è stabilito il prestatore	Luogo dove è stabilito il committente

Quindi per i privati la regola non cambia, mentre la regola si inverte per le operazioni rese tra soggetti passivi d'imposta: **varrà quindi la regola del domicilio del fruitore.**

Nei casi di incertezza, può rendersi opportuno che il prestatore del servizio si faccia rilasciare, dal cliente persona fisica non residente, una specifica dichiarazione, in merito al fatto che la prestazione viene ricevuta nell'ambito di un'attività economica (tale dichiarazione non è invece necessaria, qualora la fattura venga emessa con Iva, supponendo che il committente agisca come privato consumatore).

Per individuare la qualità dei clienti comunitari, un buon punto di partenza è osservare se essi abbiano, o meno, un numero Iva identificativo (l'assenza di una partita Iva comunitaria, per un soggetto ivi stabilito, lo rende in genere privato consumatore). Tale circostanza può essere verificata attraverso il sistema Vies, anche avvalendosi del Sito messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate, all'indirizzo: <http://www1.agenziaentrate.it/servizi/vies/vies.htm>.

Analogo strumento non esiste, **per i clienti stabiliti in Paesi extracomunitari**: in questi casi si può cercare di ottenere un certificato, emesso dalle competenti autorità fiscali, che confermino che il soggetto svolge un'attività economica. In alternativa, si può ricorrere ad elementi indiziari. Si rende comunque opportuno farsi rilasciare una dichiarazione, dal cliente, in merito alla sua qualità soggettiva (se agisca cioè come privato consumatore o come soggetto passivo).

DEROGHE AI PRINCIPI GENERALI DI TERRITORIALITÀ

Ma fatta la regola, ecco le eccezioni, numerose come in precedenza! Nelle tabelle che seguono cercheremo di riassumerle, ricordando la **regola generale**:

- per i servizi prestati a **soggetti passivi**, la regola generale relativa al luogo della loro prestazione è basata sul **luogo in cui è stabilito il destinatario**, non su quello in cui è stabilito il prestatore
- per i servizi prestati a persone che **non sono soggetti passivi**, la regola generale rimane quella secondo cui il luogo della loro prestazione è quello in cui il prestatore ha stabilito la sede della sua attività economica.

	LUOGO IN CUI IL PRESTATORE DEL SERVIZIO È STABILITO
--	---

COMMITTENTE	Territorio dello Stato	Altro Paese UE	Paese extra - UE
E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)
Stabilito in altro Paese UE	NO	NO	NO
Stabilito fuori dalla UE	NO	NO	NO
NON E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI (articolo 7-ter lettera b)	NO	NO
Stabilito in altro Paese UE	SI (articolo 7-ter lettera b)	NO	NO
Stabilito fuori dalla UE	SI (articolo 7-ter lettera b)	NO	NO

Si osserva che il nuovo sistema è decisamente semplificato, per le **imprese nazionali che prestano servizi**. Esse fatturano:

- **fuori campo Iva** se il committente è un **soggetto passivo** che risiede **fuori all'Italia**

- **in campo Iva** se il committente è un **soggetto passivo** che risiede **in Italia**

- **in campo Iva** se il committente **non è un soggetto passivo**, ovunque risieda.

Le nuove disposizioni per il *business to business* semplificano il sistema, fissando il criterio di territorialità esclusivamente nel luogo in cui il committente, soggetto passivo d'imposta, è identificato, indipendentemente da dove è materialmente eseguita la prestazione e senza che assuma rilievo la circostanza che i beni, al termine della lavorazione, escano o meno dal territorio dello Stato.

Si ricorda che talune prestazioni, che rientrano nel campo di applicazione dell'Iva, vengono fatturate senza aggiungere la stessa, ad esempio in quanto considerate servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali.

Ai sensi dell'articolo 9 comma 1 numero 6) Dpr 633/1972 costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali non imponibili 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.

Rimane ovviamente ferma la facoltà, per il committente soggetto passivo nazionale che dovesse disporre di plafond Iva, di richiedere la fatturazione senza applicazione dell'imposta, utilizzando lo stesso.

Sotto il profilo sostanziale, il nuovo sistema può essere molto penalizzante, per le imprese nazionali: per effetto della nuova **fatturazione fuori campo Iva**, le prestazioni svolte per i soggetti passivi non residenti **non costituiscono infatti più plafond**, a partire dal 1° gennaio 2010.

Queste imprese potrebbero ritrovarsi quindi a soffrire, d'ora in avanti, di una **posizione di credito Iva strutturale**, tanto più scomoda, quanto più lo Stato italiano rallenta il flusso dei rimborsi (e lo penalizza con le ultime nuove disposizioni in materia) come mezzo per fronteggiare la cronica crisi finanziaria ed evitare indebiti rimborsi.

Esaminate le principali novità del 2010, passiamo ad esaminare le

**PRINCIPALI VARIAZIONI CHE INTERVENGONO NEGLI
ADEMPIMENTI CONNESSI ALLE NUOVE DISPOSIZIONI.**

In particolare, le variazioni interessano i primi 4 comma dell'art. 17, che –a seguito della riforma- così dovrebbero recitare:

1. L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'Erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'articolo 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo.

2. Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti.

3. Nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dalla applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono previsti a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, i medesimi sono adempiuti o esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'articolo 35-ter, ovvero tramite un loro rappresentante residente nel territorio dello Stato nominato nella forme previste dall'articolo 1, comma 4, del Dpr 441/1997. Il rappresentante fiscale risponde in solido con il rappresentato relativamente agli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto. La nomina del rappresentante fiscale è comunicata all'altro contraente anteriormente all'effettuazione dell'operazione. Se gli obblighi derivano dall'effettuazione solo di operazioni non imponibili di trasporto e accessorie ai trasporti, gli adempimenti sono limitati all'esecuzione degli obblighi relativi alla fatturazione di cui all'articolo 21.

4. Le disposizioni del secondo e del terzo comma non si applicano per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.

Il primo comma disciplina le attività tra soggetto comunque residenti e non merita intervento. Invece:

servizi resi da soggetti non residenti

Qualora le prestazioni di servizi, che si considerano effettuate in Italia, vengano rese da **soggetti non residenti**, che nell'operazione non si avvalgano di una stabile organizzazione in Italia, la disciplina dettata dall'articolo 17 è completamente diversa, in funzione della natura del destinatario della prestazione:

- se il destinatario è un **soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato**, si applicano le disposizioni del nuovo **comma 2 dell'articolo 17** Dpr 633/1972 (**auto fatturazione**)

- se il destinatario non è un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato (è quindi un **soggetto privato residente**, oppure un **soggetto non residente di**

qualsiasi natura), si applicano le disposizioni del nuovo comma 3 dell'articolo 17 Dpr 633/1972 (autonoma identificazione o rappresentante fiscale).

Il committente della prestazione è un soggetto passivo residente: gli obblighi amministrativi sono a carico del committente, quindi **tutti gli adempimenti relativi all'applicazione dell'imposta gravano sul cessionario, il quale dovrà procedere:**

- **all'autofatturazione** dell'operazione secondo il meccanismo del reverse charge
- nonché agli **obblighi conseguenti** previsti dal titolo II del Dpr 633/1972.

Quindi, nelle ipotesi di cui all'articolo 17, secondo comma, il cessionario o il committente deve

- emettere la fattura in unico esemplare, ovvero, ferma restando la sua responsabilità, assicurarsi che la stessa sia emessa, per suo conto, da un terzo.
- Tale fattura deve essere annotata nel registro delle fatture, osservando le prescrizioni dell'articolo 23 Dpr 633/1972, o in quello dei corrispettivi, ai sensi dell'articolo 24 Dpr 633/1972.
- La fattura viene annotata anche nel registro degli acquisti, ai sensi dell'articolo 25 Dpr 633/1972.

Si osserva che le regole in esame trovano applicazione anche per le prestazioni ricevute dagli enti non commerciali, relativamente allo svolgimento da parte loro delle operazioni di natura commerciale.

La fatturazione dei servizi resi a soggetti comunitari

prestazione di servizi, da parte di soggetti passivi residenti nello Stato, a soggetti passivi residenti in altri Stati della Comunità genera prestazioni che, in virtù di quanto dispone l'articolo 7-ter del Dpr 633/1972, **non sono soggette ad imposta in Italia**, in quanto non si considerano effettuate nel nostro Paese, ma nel diverso Paese comunitario in cui risiede il committente. Ovvero, leggendola al contrario, si considerano effettuate nel territorio ove risiede il soggetto passivo comunitario committente.

Per effetto delle novità introdotte nell'articolo 21 Dpr 633/1972, per tali prestazioni di servizi:

- **deve essere emessa fattura dal prestatore italiano:** la fattura deve essere emessa anche per le prestazioni di servizi rese a committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro della Comunità, non soggette all'imposta ai sensi dell'articolo 7-ter (comma 7).

La causale corretta, da evidenziare in fattura per motivare la mancata applicazione dell'imposta, potrebbe ad esempio essere **"operazione fuori campo iva ai sensi dell'articolo 7- ter Dpr 633/1972."**

Si osserva che l'emissione della fattura, che viene prevista per finalità di controllo, ancorché l'operazione non sia rilevante ai fini Iva in Italia, è propedeutica all'inserimento dell'operazione nell'elenco riepilogativo Intrastat delle prestazioni di servizi, rese in ambito comunitario: l'adempimento scatta a partire dalle operazioni effettuate nel 2010

- la fattura deve contenere, tra l'altro, **il numero di identificazione Iva attribuito dallo Stato membro di stabilimento del committente** (lettera f-bis) del comma 2), diversamente non identificabile nell'Intrastat.

Tali prestazioni:

- non concorrono alla formazione dello *status* di esportatore agevolato né, di conseguenza, alla formazione del plafond Iva (questo è un aspetto decisamente penalizzante, delle nuove regole che entrano in vigore a partire dal 1° gennaio 2010)
- non concorrono alla formazione del volume d'affari essendo trattate "fuori campo iva". (Non concorrono a formare il volume di affari le prestazioni di servizi rese a soggetti stabiliti in un altro Stato membro della Comunità, non soggette all'imposta ai sensi dell'articolo 7-ter (articolo 20 Dpr 633/1972).

La presentazione del modello Intrastat per i servizi intracomunitari

Viene in tal senso modificato l'art. 50 del DL 331/93, di cui si riportano alcuni passaggi inerenti i soli servizi (essendo al momento invariate le disposizioni riguardanti i beni):

....

6. *I contribuenti presentano in via telematica all'Agenzia delle dogane gli elenchi riepilogativi delle prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies del Dpr 633/1972, rese nei confronti di soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro della Comunità e quelli da questi ultimi ricevute.*

I soggetti di cui all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c) del Dpr 633/1972, presentano l'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari di beni e delle prestazioni di servizi di cui al comma 1 dello stesso articolo 7-ter, ricevute da

soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro della Comunità.

Gli elenchi riepilogativi delle prestazioni di servizi di cui al primo ed al secondo periodo non comprendono le operazioni per le quali non è dovuta l'imposta nello Stato membro in cui è stabilito il destinatario.

6-bis. *Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanarsi entro novanta giorni dall'entrata in vigore della presente disposizione, sono stabiliti le modalità ed i termini per la presentazione degli elenchi di cui al comma 6, tenendo conto delle richieste formulate dall'Istat.*

6-ter. *Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle dogane di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle entrate e d'intesa con l'Istat, da emanarsi entro 90 giorni dall'entrata in vigore della presente disposizione, sono approvati i modelli e le relative istruzioni applicative, le caratteristiche tecniche per la trasmissione, nonché le procedure ed i termini per l'invio dei dati all'Istat.*

Gli elenchi non devono contenere le indicazioni in merito ai seguenti servizi:

- i servizi di cui all'articolo 7-quater Dpr 633/1972:
- le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari
- le prestazioni di trasporto di passeggeri
- le prestazioni di servizi di ristorazione e di catering

- le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto
- i servizi di cui all'articolo 7-quinquies Dpr 633/1972: prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, prestazioni di servizi degli organizzatori di dette attività, nonché prestazioni di servizi accessorie alle precedenti; prestazioni di servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, nonché relative prestazioni accessorie
- i servizi per i quali, in relazione alle regole vigenti nel Paese in cui risiede il destinatario, non è dovuta l'imposta.

LE DEROGHE AI PRINCIPI GENERALI

fatta la regola, nascono le eccezioni, sempre con riferimento all'attuale scrittura dell'art. 7. Cerchiamo di esaminarle, rifacendoci alla circolare che ricorda quelle già vigenti rispetto a quelle neo introdotte, facendo poi un *escursus* sulle singole situazioni:

...

2.1.1 Deroghe già vigenti

Trattasi delle fattispecie disciplinate dall'art. 7, quarto comma, lettere a) e c),

nonché di talune contenute nella lettera b):

a) prestazioni di servizi relative a beni immobili, incluse le prestazioni di periti e di agenti immobiliari, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, quali campi di vacanza o terreni attrezzati per il

campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni tendenti a preparare o coordinare l'esecuzione dei lavori edili, come ad esempio le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza. Queste prestazioni si considerano rilevanti in Italia quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato (articolo 47 della Direttiva IVA);

b) prestazioni di trasporto passeggeri rilevanti in Italia in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato (articolo 48 della Direttiva IVA);

c) prestazioni di servizi relative ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, quali fiere ed esposizioni, ivi compresi i servizi prestati dagli organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti: si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le medesime attività sono ivi materialmente svolte (articolo 53 della Direttiva IVA).

2.1.2 Nuove fattispecie derogatorie

Le seguenti prestazioni non hanno fino al 31 dicembre 2009 una propria qualificazione e sono considerate territorialmente rilevanti, in linea di massima, nel Paese in cui è stabilito il prestatore. Le modifiche introdotte dalla Direttiva Servizi hanno lo scopo di attribuire rilievo al luogo in cui il servizio può considerarsi realmente consumato. Trattasi in particolare di:

a) prestazioni di servizi di ristorazione e di catering diverse da quelle di cui alla successiva lettera b): si considerano tassabili in Italia quando

sono materialmente eseguite nel territorio dello Stato (articolo 55 della Direttiva IVA);

b) prestazioni di ristorazione e di catering materialmente rese a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità: si considerano soggette all'imposta in Italia se il luogo di partenza del trasporto è situato nel territorio dello Stato (articolo 57 della Direttiva IVA). Occorre precisare che, come specificato dallo stesso articolo 57 della Direttiva IVA, «si considera parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità la parte di trasporto effettuata senza scalo fuori della Comunità tra il luogo di partenza e il luogo di arrivo del trasporto di passeggeri». «Luogo di partenza di un trasporto di passeggeri è il primo punto di imbarco di passeggeri previsto nella Comunità, eventualmente dopo uno scalo fuori della Comunità». «Luogo di arrivo di un trasporto di passeggeri è l'ultimo punto di sbarco previsto nella Comunità, per passeggeri imbarcati nella Comunità, eventualmente prima di uno scalo fuori della Comunità». « Per il trasporto andata e ritorno, il percorso di ritorno è considerato come un trasporto distinto». Si ritiene opportuno sottolineare che, qualora la prestazione di ristorazione e catering sia resa nel corso di un trasporto non intracomunitario, l'operazione si considererà territorialmente rilevante secondo la regola enunciata nella precedente lettera a), per cui sarà rilevante in Italia se materialmente eseguita nel territorio (acque nazionali o spazio aereo nazionale) dello Stato;

c) prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto: si considerano territorialmente rilevanti in Italia quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato (articolo 56 della Direttiva IVA). Il predetto articolo 56 precisa, altresì, che «per noleggio a breve termine si intende il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto durante un periodo non superiore a trenta giorni e, per quanto riguarda i natanti, non superiore a novanta giorni».

Seguono quindi una serie di schede nelle quali sono riepilogate alcune delle casistiche e gli schemi per una –spero– più facile risoluzione delle specifiche problematiche.

Così ognuno potrà dedicarsi a quanto più è consono alla propria attività, tralasciando –fino all'occorrenza- le altre situazioni.

Giuseppe Fasulo

Milano, li 11 gennaio 2010

**PRESTAZIONI DI SERVIZI RELATIVI A BENI IMMOBILI, INCLUSI
QUELLI DI ALLOGGIO E QUELLI ACCESSORI AI LAVORI
IMMOBILIARI**

Rientrano in quest'ambito le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese:

- le **perizie**
- le **prestazioni di agenzia** (nel caso degli immobili le regole generali, che disciplinano i servizi di intermediazione, illustrate nel paragrafo 3.19, subiscono quindi una deroga)
- la **fornitura di alloggio** nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa la fornitura di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio
- la concessione di **diritti di utilizzazione** di beni immobili - le prestazioni inerenti alla **preparazione e al coordinamento** dell'esecuzione dei lavori immobiliari (come, ad esempio, le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza).

Per i servizi in esame il criterio dell'ubicazione, dell'immobile ai quali essi si riferiscono, è sovrano:

- se tale immobile **non è situato nel territorio** dello Stato, la prestazione è sempre considerata fuori campo Iva, qualunque sia la natura del committente e la sua residenza
- se l'immobile è situato **nel territorio dello Stato**, la prestazione rientra sempre nel campo di applicazione dell'Iva.

E ciò a prescindere dall'ubicazione locale del prestatore e del fruitore del servizio.

**SERVIZI DI LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA, E DI NOLEGGIO
DI MEZZI DI TRASPORTO**

Per i servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, di mezzi di trasporto, si deve distinguere tra quelli:

- **a breve termine.** Per locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine di mezzi di trasporto *si intende il possesso o uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo non superiore a 30 giorni ovvero a 90 giorni per i natanti* (lettera g) dell'articolo 7 comma 1 Dpr 633/1972)
- **non a breve termine**

COMMITTENTE	LUOGO IN CUI IL PRESTATORE DEL SERVIZIO E' STABILITO		
	Territorio dello Stato	Altro Paese UE	Paese extra - UE
E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI nei casi illustrati (nota 1)	SI nei casi illustrati (nota 1)	SI nei casi illustrati (nota 1)
Stabilito in altro Paese UE	SI nei casi illustrati (nota 1)	SI nei casi illustrati (nota 1)	SI nei casi illustrati (nota 1)
Stabilito fuori dalla UE	SI nei casi illustrati (nota 1)	SI nei casi illustrati (nota 1)	SI nei casi illustrati (nota 1)
NON E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI nei casi illustrati (nota 1)	SI nei casi illustrati (nota 1)	SI nei casi illustrati (nota 1)
Stabilito in altro Paese UE	SI nei casi illustrati (nota 1)	SI nei casi illustrati (nota 1)	SI nei casi illustrati (nota 1)
Stabilito fuori dalla UE	SI nei casi illustrati (nota 1)	SI nei casi illustrati (nota 1)	SI nei casi illustrati (nota 1)

(nota 1) Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato nei seguenti casi, in funzione del luogo in cui i mezzi di trasporto vengono messi a disposizione del destinatario:
 -se i mezzi di trasporto vengono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato, la prestazione si considera effettuata in Italia se i mezzi vengono utilizzati all'interno del territorio della Comunità -se i mezzi di trasporto vengono messi a disposizione del destinatario nel territorio di un altro Paese della Unione europea, la prestazione non si considera mai effettuata in Italia
 - se i mezzi di trasporto vengono **messi a disposizione del destinatario al di fuori del territorio della Comunità**, la prestazione si considera effettuata in Italia se i mezzi vengono **utilizzati nel territorio dello Stato**.

Per le prestazioni di servizi a breve termine di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, di mezzi di trasporto, è stato quindi combinato il criterio del luogo della messa a disposizione con il criterio dell'utilizzo. E' invece irrilevante la natura del destinatario: soggetti passivi e privati sono quindi assoggettati allo stesso trattamento.

Per i servizi in esame non rileva in alcun modo la natura del committente, ma si devono incrociare le seguenti due coordinate, per stabilire se la prestazione debba considerarsi effettuata nel territorio dello Stato (**SI**) o se si consideri effettuata al di fuori dello stesso (**NO**):

- dove il mezzo di trasporto viene **messo a disposizione** (esempio, presso quale filiale si ritira l'autovettura presa a noleggio)
- dove il mezzo di trasporto viene **in concreto utilizzato** (nell'esempio, dove si va con la vettura presa a noleggio).

Per determinare il luogo di utilizzo occorre fare riferimento al *luogo di utilizzo effettivo del servizio*, enfatizzando quindi l'aspetto puramente materiale della fruizione.

Un breve schema che potrebbe essere d'aiuto per l'immediata analisi della reale casistica:

LUOGO DI MESSA A DISPOSIZIONE	LUOGO DI UTILIZZAZIONE		
	Italia	Altro Paese Ue	Paese extra - UE
Paese extra - UE	SI	NO	NO
Altro Paese Ue	NO	NO	NO
Italia	SI	SI	NO

PRESTAZIONI DI SERVIZI DI LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA, NOLEGGIO E SIMILI, NON A BREVE TERMINE DI MEZZI DI TRASPORTO

COMMITTENTE	LUOGO IN CUI IL PRESTATORE DEL SERVIZIO E' STABILITO		
	Territorio dello Stato	Altro Paese UE	Paese extra - UE
E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)
Stabilito in altro Paese UE	NO	NO	NO
Stabilito fuori dalla UE	NO	NO	NO
NON E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI per util nella Comunità	NO	SI per util nel terr Stato
Stabilito in altro Paese UE	SI per util nella Comunità	NO	SI per util nel terr Stato
Stabilito fuori dalla UE	SI per util nella Comunità	NO	SI per util nel terr Stato

Per il caso in esame la direttiva comunitaria **non prevede alcuna eccezione**, rispetto alle **regole generali** analizzate: il decreto di recepimento italiano si è attenuto a queste indicazioni, per quanto concerne le **prestazioni rese a soggetti passivi**.

E' opportuno richiamare l'attenzione sul fatto che, per il noleggio o leasing a lungo termine **VERSO SOGGETTI IVA**, la novità è che, applicandosi la regola generale sui servizi, **l'imposta sarà dovuta nel Paese del cliente**, che quindi applicherà le proprie regole di detrazione e non quelle più favorevoli del Paese della società proprietaria del veicolo: il **giro** che permetteva di ovviare alla indetraibilità, totale o parziale, dell'Iva assolta, prevista dalla normativa italiana, impostando le operazioni in altri Paesi UE, è quindi destinato a non offrire più alcun vantaggio, per l'aspetto in esame.

Per le prestazioni rese **A SOGGETTI PRIVATI**, la disciplina italiana si discosta in taluni aspetti da quella della direttiva comunitaria. Infatti:

- le prestazioni rese da soggetti residenti in Italia, che se si seguisse la disciplina comunitaria dovrebbero essere sempre considerate in campo Iva, lo sono solo se i beni vengono utilizzati nella Comunità
- le prestazioni rese da soggetti residenti in altri Paesi UE non si considerano mai effettuate in campo Iva, analogamente a quanto prescrive la direttiva comunitaria
- le prestazioni rese da soggetti residenti in Paesi extra - UE, che applicando le regole comunitarie non dovrebbero mai considerarsi effettuate nel territorio dello Stato, lo sono invece, per la disciplina italiana, in caso di utilizzo dei mezzi nel territorio del nostro Stato.

Dal 2013 la disciplina potrà subire ulteriori variazioni, ma si rimanda ad allora per l'esame relativo.

LE PRESTAZIONI ADDEBITABILI SENZA APPLICARE IVA

Nel caso sia delle prestazioni a breve, che quelle non a breve termine, si rendono applicabili le regole per cui talune prestazioni che rientrano nel campo di applicazione dell'Iva vengono fatturate senza aggiungere la stessa, per effetto di quanto prevede, in generale, la normativa Iva.

Ad esempio, costituiscono **servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali** non imponibili i seguenti:

- i noleggi e le locazioni di navi, aeromobili, autoveicoli, vagoni ferroviari, cabine-letto, containers e carrelli, adibiti ai trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto, ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché a quelli relativi a beni in importazione (sempreché, in questo caso, i corrispettivi dei noleggi e delle locazioni siano assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'articolo 69) (*articolo 9 comma 1 numero 3) Dpr 633/1972*)

- i servizi di spedizione relativi ai trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto, ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché ai trasporti di beni in importazione (sempreché, in questo caso, i corrispettivi dei servizi di spedizione siano assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'articolo 69) (*articolo 9 comma 1 numero 4) Dpr 633/1972*)

- i servizi relativi alle operazioni doganali (*articolo 9 comma 1 numero 4) Dpr 633/1972*)

- 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 (*articolo 9 comma 1 numero 6) Dpr 633/1972*).

Sono assimilate alle **cessioni all'esportazione non imponibili** le prestazioni di servizi, compreso l'uso di bacini di carenaggio, relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento, arredamento, locazione e noleggio delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere a), b), e c) dell'articolo 8-bis Dpr 633/1972, degli apparati motori e loro componenti e ricambi e delle dotazioni di bordo, nonché le prestazioni di servizi relativi alla demolizione delle navi di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 8-bis Dpr 633/1972 (*articolo 8 comma 1 lettera e) Dpr 633/1972*).

PRESTAZIONI DERIVANTI DA CONTRATTI DI LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA, NOLEGGIO E SIMILI DI BENI MOBILI MATERIALI DIVERSI DAI MEZZI DI TRASPORTO

COMMITTENTE	UOGO IN CUI IL PRESTATORE DEL SERVIZIO E' STABILITO		
	Territorio dello Stato	Altro Paese UE	Paese extra - UE
E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)
Stabilito in altro Paese UE	NO	NO	NO
Stabilito fuori dalla UE	NO	NO	NO
NON E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI (articolo 7-ter lettera b)	NO	NO
Stabilito in altro Paese UE	SI (articolo 7-ter lettera b)	NO	NO
Stabilito fuori dalla UE	NO	NO	NO

Le regole che disciplinano le prestazioni in esame si differenziano dalle regole generali, illustrate nel paragrafo 3.1, per un solo caso: quello delle prestazioni rese da prestatori residenti in Italia a **soggetti privati**, stabiliti **fuori dalla UE**. A differenza della regola generale, in questa ipotesi le prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni **mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto** sono fuori dal campo di applicazione dell'Iva.

**PRESTAZIONI DI SERVIZI IN AMBITO CULTURALE, ARTISTICO,
SPORTIVO, SCIENTIFICO, EDUCATIVO, RICREATIVO E SIMILI,
NONCHÉ NELL'AMBITO DELLE FIERE ED ESPOSIZIONI**

- prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili
- prestazioni di servizi relativi a fiere ed esposizioni
- prestazioni di servizi degli organizzatori delle attività di cui sopra
- prestazioni di servizi accessorie alle precedenti
- prestazioni di servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, nonché relative prestazioni accessorie.

Nell'anno 2010 tali prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando **le attività sono ivi materialmente svolte**, a nulla rilevando la natura e la residenza del soggetto committente.

Tali regole avranno valore solo per quest'anno. Infatti dal 2011 resteranno valide in quel senso solo **se svolte nei confronti dei privati**. Per i soggetti passivi, cambieranno come segue:

- in generale, i servizi in esame verranno considerati prestati nel territorio dello Stato alle condizioni previste dalle regole generali, per cui conterà il **luogo di stabilimento del committente**;
- una deroga si avrà per le prestazioni di servizi per **l'accesso a manifestazioni** culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese **fiere ed esposizioni**, nonché per le prestazioni di servizi accessorie connesse con l'accesso: esse si considereranno effettuate nel territorio dello Stato quando ivi si svolgono le manifestazioni stesse (principio della **materiale esecuzione**).

PRESTAZIONI DI TRASPORTO DI BENI

Le regole sono diverse, per le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni, rispetto a quelle che disciplinano i trasporti non intracomunitari.

La lettera f) dell'articolo 7 comma 1 Dpr 633/1972 definisce il **trasporto intracomunitario di beni** come il trasporto di beni il cui luogo di **partenza** e il cui luogo di **arrivo** sono **situati nel territorio di due Stati membri diversi**:

- *luogo di partenza* è il luogo in cui inizia effettivamente il trasporto dei beni, senza tener conto dei tragitti compiuti per recarsi nel luogo in cui si trovano i beni
- *luogo di arrivo* è il luogo in cui il trasporto dei beni si conclude effettivamente.

Prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario

COMMITTENTE	LUOGO IN CUI IL PRESTATORE DEL SERVIZIO E' STABILITO		
	Territorio dello Stato	Altro Paese UE	Paese extra - UE
E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)
Stabilito in altro Paese UE	NO	NO	NO
Stabilito fuori dalla UE	NO	NO	NO
NON E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato	SI in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato	SI in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato
Stabilito in altro Paese UE	SI in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato	SI in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato	SI in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato
Stabilito fuori dalla UE	SI in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato	SI in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato	SI in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato

La regola generale si applica ai **soggetti passivi**, per cui occorre fare riferimento alla ubicazione del committente.

Nel caso in cui la prestazione si consideri effettuata nel territorio dello Stato, in quanto resa ad un soggetto passivo ivi stabilito, assume particolare rilievo il disposto dell'articolo 9 comma 1 numero 2) Dpr 633/1972, per cui *costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali **non imponibili** i trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione (a condizione che, in quest'ultimo caso, i relativi corrispettivi siano assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'articolo 69 Dpr 633/1972).*

Ad esempio, il trasporto dallo Stato ad altro stato extra-Ue, pur essendo effettuato "nello stato" (da cui origina la partenza) risulta essere **interamente non imponibile!**

PRESTAZIONI DI TRASPORTO INTRACOMUNITARIO DI BENI

COMMITTENTE	LUOGO IN CUI IL PRESTATORE DEL SERVIZIO E' STABILITO		
	Territorio dello Stato	Altro Paese UE	Paese extra - UE
E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)
Stabilito in altro Paese UE	NO	NO	NO
Stabilito fuori dalla UE	NO	NO	NO
NON E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI quando l'esecuzione del trasporto ha inizio nel territorio dello Stato	SI quando l'esecuzione del trasporto ha inizio nel territorio dello Stato	SI quando l'esecuzione del trasporto ha inizio nel territorio dello Stato
Stabilito in altro Paese UE	SI quando l'esecuzione del trasporto ha inizio nel territorio dello Stato	SI quando l'esecuzione del trasporto ha inizio nel territorio dello Stato	SI quando l'esecuzione del trasporto ha inizio nel territorio dello Stato
Stabilito fuori dalla UE	SI quando l'esecuzione del trasporto ha inizio nel territorio dello Stato	SI quando l'esecuzione del trasporto ha inizio nel territorio dello Stato	SI quando l'esecuzione del trasporto ha inizio nel territorio dello Stato

In buona sostanza, nel caso di **oggetti passivi**, si applica la regola generale della committenza. Nel caso di **privati**, invece, vale la regola del "luogo di partenza del bene trasportato" e per tutto il suo valore. Nel caso di partenza in altro stato UE, il trasporto sarà totalmente fuori campo iva.

ATTIVITÀ ACCESSORIE AI TRASPORTI

Sono quei servizi accessori ai trasporti, riconducibili ad operazioni rese in attività quali quelle di carico, scarico, movimentazione e simili.

COMMITTENTE	LUOGO IN CUI IL PRESTATORE DEL SERVIZIO E' STABILITO		
	Territorio dello Stato	Altro Paese UE	Paese extra - UE
E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)
Stabilito in altro Paese UE	NO	NO	NO
Stabilito fuori dalla UE	NO	NO	NO

In caso di committenza da parte di **oggetti passivi vale la regola generale**: iva applicata se il soggetto è stabilito nel territorio dello Stato, non applicata se residente fuori dallo stesso.

Nel caso di **privati**, vale il principio del luogo di esecuzione, prescindendo dalla residenza del committente.

Come in tutti gli altri casi esaminati, occorre ricordare la successiva possibilità.

LE PRESTAZIONI ADDEBITABILI SENZA APPLICARE IVA

Ad esempio, costituiscono **servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali** non imponibili i seguenti:

- i servizi di carico, scarico, trasbordo, manutenzione, stivaggio, disstivaggio, pesatura, misurazione, controllo, refrigerazione, magazzinaggio, deposito, custodia e simili, relativi ai beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea ovvero relativi a beni in importazione (sempreché, in questo caso, i corrispettivi dei servizi stessi siano assoggettati ad imposta a norma del primo comma dell'articolo 69) (*articolo 9 comma 1 numero 5) Dpr 633/1972*)

- 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 (*articolo 9 comma 1 numero 6) Dpr 633/1972*).

Sono assimilate alle **cessioni all'esportazione non imponibili** le prestazioni di servizi, compreso l'uso di bacini di carenaggio, relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento, arredamento, locazione e noleggio delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere a), b), e c) dell'articolo

8-bis Dpr 633/1972, degli apparati motori e loro componenti e ricambi e delle dotazioni di bordo, nonché le prestazioni di servizi relativi alla demolizione delle navi di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 8-bis Dpr 633/1972 (*articolo 8 comma 1 lettera e) Dpr 633/1972*).

Sono effettuate **senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto** le prestazioni di servizi, comprese le operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali, relative a beni custoditi in un deposito Iva, 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 60 giorni (*articolo 50-bis comma 3 lettera h) DL 331/1993*).

**PRESTAZIONI DI LAVORAZIONE, NONCHÉ PERIZIE, RELATIVE A
BENI MOBILI MATERIALI**

sono incluse tutte le tipologie di lavori eseguiti su beni mobili materiali come ad esempio le trasformazioni, le riparazioni, il perfezionamento, le manipolazioni, l'esame qualitativo, la taratura di strumenti, a titolo esemplificativo.

COMMITTENTE	LUOGO IN CUI IL PRESTATORE DEL SERVIZIO E' STABILITO		
	Territorio dello Stato	Altro Paese UE	Paese extra - UE
E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)
Stabilito in altro Paese UE	NO	NO	NO
Stabilito fuori dalla UE	NO	NO	NO

In caso di committenza da parte di **soggetti passivi vale la regola generale**: iva applicata se il soggetto è stabilito nel territorio dello Stato, non applicata se residente fuori dallo stesso.

E' uno dei casi in cui il cambiamento risulta significativo, poiché dal 2010 i soggetti dotati di partita IVA UE non saranno oltremodo soggetti ad applicazione dell'iva ancorchè il servizio sia reso sul territorio dello stato.

Nel caso di **privati**, vale il principio del luogo di esecuzione, prescindendo dalla residenza del committente.

PRESTAZIONI DI SERVIZI RESE TRAMITE MEZZI ELETTRONICI

È uno degli ambiti in cui maggiore confusione e difficoltà si sono sempre manifestate e nei quali la normativa europea ha talvolta già prevalso –nel dubbio– su quella nazionale.

La stessa normativa comunitaria del 2006 offre un elenco abbastanza dettagliato di tali servizi forniti per via elettronica:

- 1) fornitura di siti web e web–hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature
- 2) fornitura di software e relativo aggiornamento
- 3) fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati
- 4) fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento
- 5) fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza.

Ma affinché tali servizi possano assumere la predetta configurazione, occorre che siano “effettivamente” svolti in forma elettronica, a nulla valendo il mero scambio di informazioni e/o comunicazioni con tale mezzo.

	LUOGO IN CUI IL PRESTATORE DEL SERVIZIO E' STABILITO		
COMMITTENTE	Territorio dello Stato	Altro Paese UE	Paese extra - UE
E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)
Stabilito in altro Paese UE	NO	NO	NO
Stabilito fuori dalla UE	NO	NO	NO
NON E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI (articolo 7-ter lettera b)	NO	SI
Stabilito in altro Paese UE	SI (articolo 7-ter lettera b)	NO	NO
Stabilito fuori dalla UE	NO	NO	NO

In caso di committenza da parte di **soggetti passivi vale la regola generale:** iva applicata se il soggetto è stabilito nel territorio dello Stato, non applicata se residente fuori dallo stesso.

In caso di committenza da **privati, si devono intersecare due elementi** in deroga al generale principio:

- da un lato, vengono attratte nella sfera territoriale le prestazioni di servizi elettronici, a favore di un privato stabilito nel nostro Stato, effettuate da prestatori residenti fuori dalla UE
- dall'altro, vengono invece considerate non territoriali le prestazioni rese da un soggetto stabilito nello Stato a privati residenti fuori dalla UE.

**PRESTAZIONI DI TELECOMUNICAZIONE E DI
TELERADIODIFFUSIONE**

COMMITTENTE	LUOGO IN CUI IL PRESTATORE DEL SERVIZIO E' STABILITO		
	Territorio dello Stato	Altro Paese UE	Paese extra - UE
E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)
Stabilito in altro Paese UE	NO	NO	NO
Stabilito fuori dalla UE	NO	NO	NO
NON E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI per util nella Comunità	NO	SI per util nel terr Stato
Stabilito in altro Paese UE	SI per util nella Comunità	NO	SI per util nel terr Stato
Stabilito fuori dalla UE	SI per util nel terr Stato	SI per util nel terr Stato	SI per util nel terr Stato

Anche in questo caso vale il principio generale: in caso di committenza da parte di **soggetti passivi vale la regola generale**, con iva applicata se il soggetto è stabilito nel territorio dello Stato, non applicata se residente fuori dallo stesso.

Per quelle rese a **committenti non soggetti passivi** assume prevalente importanza il **criterio del luogo di utilizzo** effettivo del servizio, per determinare il quale occorre fare riferimento all'aspetto puramente materiale della fruizione.

**CESSIONI, CONCESSIONI, LICENZE E SIMILI RELATIVE A BENI
IMMATERIALI**

È in esame il trattamento delle prestazioni di servizi di cui all'articolo 3, secondo comma, numero 2) Dpr 633/1972. Si tratta delle cessioni, concessioni, licenze e simili, effettuate verso corrispettivo, relative a:

- diritti d'autore
- invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili
- marchi e insegne
- diritti o beni simili ai precedenti

Il medesimo trattamento si estende alle prestazioni di servizi inerenti all'obbligo di non esercitare, interamente o parzialmente, un'attività o un diritto di cui ai punti precedenti.

COMMITTENTE	LUOGO IN CUI IL PRESTATORE DEL SERVIZIO E' STABILITO		
	Territorio dello Stato	Altro Paese UE	Paese extra - UE
E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)
Stabilito in altro Paese UE	NO	NO	NO
Stabilito fuori dalla UE	NO	NO	NO
NON E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI (articolo 7-ter lettera b)	NO	NO
Stabilito in altro Paese UE	SI (articolo 7-ter lettera b)	NO	NO
Stabilito fuori dalla UE	NO	NO	NO

Anche in questo caso vale il principio generale in caso di committenza da parte di **soggetti passivi**, con iva applicata se il soggetto è stabilito nel territorio dello Stato, non applicata se residente fuori dallo stesso.

Per quelle rese a **committenti non soggetti passivi** si applica una deroga ai generali principi nel caso siano rese a soggetti no UE da parte di prestatori residenti: tali servizi non vengono considerate come effettuate nel territorio dello Stato.

PRESTAZIONI PUBBLICITARIE

COMMITTENTE	LUOGO IN CUI IL PRESTATORE DEL SERVIZIO E' STABILITO		
	Territorio dello Stato	Altro Paese UE	Paese extra - UE
E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)
Stabilito in altro Paese UE	NO	NO	NO
Stabilito fuori dalla UE	NO	NO	NO
NON E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI (articolo 7-ter lettera b)	NO	NO
Stabilito in altro Paese UE	SI (articolo 7-ter lettera b)	NO	NO
Stabilito fuori dalla UE	NO	NO	NO

Anche in questo caso vale il principio generale in caso di committenza da parte di **soggetti passivi**, con iva applicata se il soggetto è stabilito nel territorio dello Stato, non applicata se residente fuori dallo stesso.

Per quelle rese a **committenti non soggetti passivi** si applica una deroga ai generali principi nel caso siano rese a soggetti no UE da parte di prestatori residenti: tali servizi non vengono considerate come effettuate nel territorio dello Stato.

PRESTAZIONI LEGALI E DI ELABORAZIONE DATI

- consulenza e assistenza tecnica o legale
- elaborazione e fornitura di dati e simili.

COMMITTENTE	LUOGO IN CUI IL PRESTATORE DEL SERVIZIO E' STABILITO		
	Territorio dello Stato	Altro Paese UE	Paese extra - UE
E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)
Stabilito in altro Paese UE	NO	NO	NO
Stabilito fuori dalla UE	NO	NO	NO
NON E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI (articolo 7-ter lettera b)	NO	NO
Stabilito in altro Paese UE	SI (articolo 7-ter lettera b)	NO	NO
Stabilito fuori dalla UE	NO	NO	NO

Anche in questo caso vale il principio generale in caso di committenza da parte di **soggetti passivi**, con iva applicata se il soggetto è stabilito nel territorio dello Stato, non applicata se residente fuori dallo stesso.

Per quelle rese a **committenti non soggetti passivi** si applica una deroga ai generali principi nel caso siano rese a soggetti no UE da parte di prestatori residenti: tali servizi non vengono considerate come effettuate nel territorio dello Stato.

SERVIZI DI MESSA A DISPOSIZIONE DEL PERSONALE

COMMITTENTE	LUOGO IN CUI IL PRESTATORE DEL SERVIZIO E' STABILITO		
	Territorio dello Stato	Altro Paese UE	Paese extra - UE
E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)
Stabilito in altro Paese UE	NO	NO	NO
Stabilito fuori dalla UE	NO	NO	NO
NON E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI (articolo 7-ter lettera b)	NO	NO
Stabilito in altro Paese UE	SI (articolo 7-ter lettera b)	NO	NO
Stabilito fuori dalla UE	NO	NO	NO

Anche in questo caso vale il principio generale in caso di committenza da parte di **soggetti passivi**, con iva applicata se il soggetto è stabilito nel territorio dello Stato, non applicata se residente fuori dallo stesso.

Per quelle rese a **committenti non soggetti passivi** si applica una deroga ai generali principi nel caso siano rese a soggetti no UE da parte di prestatori residenti: tali servizi non vengono considerate come effettuate nel territorio dello Stato.

**PRESTAZIONI DI INTERMEDIAZIONE IN NOME E PER CONTO DEL
CLIENTE**

Le regole qui presentate si applicano alle prestazioni di intermediazione che **non vengono esplicitamente attratte**, quali operazioni accessorie di altre tipologie di operazioni. Ad esempio, le prestazioni di agenzia relative agli immobili non rientrano in questa categoria, ma in quella di cui al paragrafo 3.2, in virtù di una esplicita previsione in tale senso, da parte dell'articolo 7 – quater comma 1 lettera a).

	LUOGO IN CUI IL PRESTATORE DEL SERVIZIO E' STABILITO		
COMMITTENTE	Territorio dello Stato	Altro Paese UE	Paese extra - UE
E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)	SI (articolo 7-ter lettera a)
Stabilito in altro Paese UE	NO	NO	NO
Stabilito fuori dalla UE	NO	NO	NO
NON E' soggetto passivo			
Stabilito nello Stato	SI se effettuate nel terr dello Stato	SI se effettuate nel terr dello Stato	SI se effettuate nel terr dello Stato
Stabilito in altro Paese UE	SI se effettuate nel terr dello Stato	SI se effettuate nel terr dello Stato	SI se effettuate nel terr dello Stato
Stabilito fuori dalla UE	SI se effettuate nel terr dello Stato	SI se effettuate nel terr dello Stato	SI se effettuate nel terr dello Stato

Anche in questo caso vale il principio generale in caso di committenza da parte di **soggetti passivi**, con iva applicata se il soggetto è stabilito nel territorio dello Stato, non applicata se residente fuori dallo stesso.

Per le prestazioni rese a **soggetti privati**, che non assumono la veste di soggetti passivi d'imposta, si deve fare **riferimento all'operazione principale**, cui l'intermediazione è strumentale: l'intermediazione si considera effettuata nel territorio dello Stato se, e solo se l'operazione principale si considera effettuata nel territorio dello Stato.

Per i servizi di intermediazione che si considerano resi nel territorio dello Stato, nei seguenti casi è prevista la **non imponibilità ai sensi dell'articolo 9 Dpr 633/1972** (con la conseguenza che l'operazione concorre alla formazione dell'eventuale plafond Iva, di cui dovesse disporre il prestatore):

- servizi di intermediazione relativi a beni in importazione, in esportazione o in transito, a trasporti internazionali di persone o di beni, ai noleggi e alle locazioni di cui al n. 3)***, nonché quelli relativi ad operazioni effettuate fuori del territorio della Comunità, oltre alle cessioni di licenze all'esportazione (*numero 7) dell'articolo 9*). Si evidenzia che il decreto in esame ha reso non imponibile anche quelli *relativi ad operazioni effettuate fuori del territorio della Comunità*

*** Il numero 3) dell'articolo 9 Dpr 633/1972 dispone che costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali i noleggi e le locazioni di navi, aeromobili, autoveicoli, vagoni ferroviari, cabine letto, containers e carrelli, adibiti ai trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto, ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione, nonché ai trasporti relativi a beni in importazione (sempreché, in questo caso, i corrispettivi dei noleggi e delle locazioni siano assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'articolo 69).

- servizi di intermediazione resi in nome e per conto di agenzie di viaggio, di cui all'articolo 74-ter – *Disposizioni per le agenzie di viaggio e turismo*, relativi a prestazioni eseguite fuori dal territorio degli Stati membri della Comunità economica europea (*numero 7-bis) dell'articolo 9*).