

www.italiaoggi.it
DS6901 DS6901

ItaliaOggi Sette

La territorialità dell'Iva

Guida ai criteri speciali per determinare il luogo delle prestazioni di servizi

DI FRANCO RICCA

1. INTRODUZIONE

Secondo la regola generale dell'art. 7-ter del dpr 26 ottobre 1972, n. 633, le prestazioni di servizi, agli effetti dell'Iva, si considerano effettuate e sono dunque tassabili:

a) nel paese in cui è stabilito il committente, se questi è un soggetto passivo che agisce come tale, oppure un soggetto assimilato (principio di tassazione a destinazione delle prestazioni B2B)

b) nel paese in cui è stabilito il prestatore, se il committente agisce come privato consumatore (principio di tassazione all'origine delle prestazioni B2C).

In deroga alla suddetta regola, applicabile alle prestazioni di servizi in generale (cosiddette prestazioni "generiche"), per determinate tipologie di prestazioni sono previste regole particolari, basate su criteri di localizzazione specifici, armonizzati a livello unionale, che mirano a realizzare quanto più possibile la tassazione del paese Ue del consumo.

Di seguito si analizzano:

- le regole speciali di carattere oggettivo, applicabili cioè alle prestazioni di servizi oggettivamente considerate, valide sia nei rapporti fra imprese (B2B) che in quelli con privati consumatori (B2C)
- le ulteriori regole speciali valide esclusivamente nei rapporti B2C.

Tali regole, nella normativa interna, si rinvengono negli articoli da 7-quater a 7-octies del dpr n. 633/1972.

2. TERRITORIO DELLO STATO

E TERRITORIO DELL'UE

Preliminarmente, occorre richiamare le nozioni di territorio dello Stato e di territorio della Comunità (ora Ue), come definite, agli effetti dell'Iva, nell'art. 7, comma 1, lettere a) e b) del dpr n. 633/1972, conformemente alla direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (direttiva Iva).

Territorio dello Stato

La lettera a) identifica il territorio dello Stato con il territorio politico della Repubblica italiana, eccettuati i comuni di Livigno e di Campione d'Italia e le acque nazionali del lago di Lugano.

Appartengono pertanto al territorio dello Stato, ai fini Iva, anche i punti franchi, i depositi franchi e altri analoghi istituti considerati extraterritoriali ai fini doganali.

Alla luce della definizione, il territorio dello Stato comprende dunque:

- lo spazio terrestre compreso entro i confini politici
- lo spazio aereo sovrastante
- le acque territoriali entro il limite di 12 miglia marine
- le acque comprese fra golfi, baie e insenature i cui punti estremi distino tra loro non più di 24 miglia marine.

Ai fini dell'Iva non si considerano appartenenti al territorio nazionale (e, di conseguenza, neppure a quello dell'Ue), i territori dei comuni di Livigno e di Campione d'Italia, nonché le acque italiane del lago di Lugano; detti territori si considerano quindi alla stregua dei territori e paesi ex-

LA TERRITORIALITÀ DELL'IVA

DS6901

traUe, sia riguardo agli scambi di beni che di servizi.

Territorio dell'Ue

La lettera b) stabilisce che per territorio della Comunità (ora Unione europea) si intende il territorio corrispondente al campo di applicazione del Trattato istitutivo della Comunità, ossia il territorio dei 27 paesi attualmente aderenti all'Unione: Italia, Francia, Germania, Spagna, Portogallo, Paesi Bassi, Lussemburgo, Grecia, Austria, Finlandia, Belgio, Svezia, Danimarca, Irlanda, Polonia, Ungheria, Repubblica Ceca, Slovacchia, Slovenia, Estonia, Lettonia, Lituania, Cipro, Malta, Bulgaria, Romania, Croazia, con le esclusioni e inclusioni di cui appresso.

Esclusioni

Sono esclusi dal territorio dell'Ue, agli effetti dell'Iva:

- per la Repubblica italiana: i comuni di Livigno e di Campione d'Italia e le acque italiane del lago di Lugano;
- per la Repubblica ellenica: il Monte Athos;
- per la Repubblica Federale di Germania: l'isola di Helgoland e il territorio di Busingen;
- per la Repubblica francese: i Dipartimenti d'oltremare (Guadalupa, Guiana, Martinica e Riunione);
- per il Regno di Spagna: Ceuta, Melilla e le isole Canarie;
- per la Repubblica di Finlandia: isole Aland.

La Corte di giustizia Ue, con sentenza del 28 gennaio 1999, C-181/97, ha dichiarato che le Antille Olandesi si intendono escluse dal territorio comunitario.

La Repubblica di San Marino non fa parte né del territorio italiano né del territorio comunitario; nondimeno, nei riflessi dell'Iva, in relazione a particolari tipologie di operazioni (per esempio, le cosiddette vendite a distanza), i rapporti italo-sammarinesi sono disciplinati alla stregua di quelli intracomunitari. Inoltre, in base all'accordo di cooperazione e unione doganale sottoscritto con l'Ue, la Repubblica di San Marino si considera ai fini doganali territorio dell'Ue, per cui gli scambi con San Marino sono esentati da tutti i dazi all'importazione e all'esportazione e dalle tasse di effetto equivalente.

Inclusioni

Secondo la stessa disposizione, ai fini dell'Iva:

- il Principato di Monaco si intende compreso nel territorio della Francia
- l'Isola di Man si intende compresa nel territorio del Regno Unito
- le zone di sovranità del Regno Unito di Akrotiri e Dhekelia (Cipro) si intendono comprese nel territorio di Cipro.

I suddetti paesi si considerano pertanto comunitari agli effetti dell'imposta. Si tenga però presente che il Regno Unito ha cessato di far parte dell'Ue con effetto dal 1° gennaio 2021; in base all'accordo di recesso e dei relativi protocolli d'intesa, l'Irlanda del Nord continua ad applicare il sistema unionale dell'Iva, limitatamente agli scambi di beni con paesi Ue.

3. PRESTAZIONI DI SERVIZI RELATIVI

DS6901

ABENI IMMOBILI

Secondo l'art. 47 della direttiva Iva, le prestazioni di servizi relative a beni immobili, ivi dettagliatamente menzionate, sono localizzate nel paese in cui si trova l'immobile. Conformemente, l'art. 7-quater, lett. a), dpr n. 633/1972, stabilisce che le prestazioni di servizi relative 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 di lavori immobiliari, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando l'immobile è ivi situato.

In sostanza, i servizi collegati a un bene immobile sono localizzati nello stesso luogo in cui è situato il bene, indipendentemente da ogni altra variabile, per cui:

- se l'immobile è situato nel territorio italiano, la prestazione si considera effettuata in Italia
- se l'immobile è situato al di fuori del territorio italiano, la prestazione non si considera effettuata in Italia, bensì nel paese nel quale si trova l'immobile; se questo si trova al di fuori dell'Ue, la prestazione non è soggetta all'imposta.

Transito nei trafori alpini

Con decisione del 7 dicembre 2004, n. 2004/853/CE, il Consiglio dell'Ue ha autorizzato la Francia e l'Italia ad applicare, per ragioni di semplificazione, un criterio particolare, detto "sistema dell'incasso", per la riscossione dell'Iva sui pedaggi di transito veicolare nei trafori del Monte Bianco e del Fréjus. Tale criterio particolare consiste nel considerare l'intera lunghezza di un senso della carreggiata all'interno del tunnel come parte del territorio dello Stato membro nel quale inizia il transito in quella direzione. Pertanto, lo stato membro nel cui territorio inizia il transito applica e riscuote la propria Iva sul pedaggio relativo all'intero tratto, e non solamente sulla tratta compresa nel proprio territorio.

Al riguardo, con risoluzione n. 67 del 1° giugno 2005, l'Agenzia delle entrate ha riconosciuto l'applicabilità della decisione anche per il periodo anteriore alla sua emanazione. Ha ritenuto, inoltre, che il criterio speciale valga non solo per i biglietti di singolo transito, ma anche per i carnet e gli abbonamenti, che sconteranno quindi l'Iva con l'aliquota applicabile nello Stato in cui avviene la cessione dei titoli. L'Agenzia ha infine chiarito che il conguaglio annuale tra le due società che gestiscono il traforo costituisce una semplice movimentazione finanziaria, resa necessaria dalla circostanza che ciascuna delle due ha diritto al 50% degli incassi totali, a prescindere dalle vendite effettuate singolarmente; tale movimentazione, pertanto, non costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizio o della cessione di un bene, per cui esula dalla sfera impositiva.

Per connessione d'argomento, si segnala che con decisione 21 ottobre 2004, n. 2004/737/CE, il Consiglio dell'Ue ha autorizzato l'Italia a concludere un accordo con la Svizzera per non imporre

LA TERRITORIALITÀ DELL'IVA

DS6901

DS6901

l'Iva sui pedaggi del traforo del Gran San Bernardo. Questa autorizzazione, tuttavia, non deroga ai criteri di territorialità, bensì al principio generale dell'imposizione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, e impone all'Italia di versare al bilancio dell'Ue una compensazione equivalente, calcolata annualmente sulla perdita di gettito stimata.

3.1 Problemi qualificatori e soluzioni normative

L'applicazione del criterio in esame, di per sé semplice, pone, così come del resto avviene per qualsiasi criterio speciale, la questione della qualificazione della fattispecie, sia per quanto concerne la definizione dei beni immobili, sia per la determinazione del collegamento necessario per ritenere la prestazione come "relativa" al bene immobile.

Le difficoltà sorgono soprattutto nelle operazioni che presentano elementi transfrontalieri (es. quelle scambiate tra soggetti stabiliti in due paesi membri diversi), suscettibili di differente localizzazione a seconda che siano o meno inquadrare tra le prestazioni immobiliari; divergenze interpretative del genere insorgono talora anche tra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri.

Queste difficoltà, testimoniate dai numerosi procedimenti introdotti davanti alla Corte di giustizia Ue sull'argomento, hanno indotto il legislatore dell'Ue a individuare soluzioni normative atte a ridurre i conflitti mediante l'armonizzazione dell'interpretazione e dell'applicazione delle disposizioni di riferimento. È stato così adottato il regolamento Ue n. 1042 del 7 ottobre 2013, che ha integrato il regolamento Ue n. 282 del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva Iva, aggiungendovi:

- l'art. 13-ter, che introduce una nozione unionale di bene immobile agli effetti dell'Iva

- l'art. 31-bis, che al paragrafo 1 definisce il collegamento tra la prestazione e il bene immobile, mentre ai paragrafi 2 e 3 fornisce alcune esemplificazioni

- l'articolo 31-ter, concernente la messa a disposizione di attrezzature e di personale.

Le predette disposizioni sono direttamente efficaci e vincolanti, anche per i soggetti passivi, a decorrere dal 1° gennaio 2017. Dalla predetta data, agli effetti dell'Iva, per la definizione di "beni immobili" e per stabilire la sussistenza o meno dei presupposti per l'applicazione del criterio speciale di localizzazione, occorre pertanto fare riferimento al regolamento Ue, per cui devono essere disapplicate le disposizioni nazionali con esso contrastanti (sul piano della prassi, per esempio, devono considerarsi superate, ove non compatibili con il regolamento, le "linee guida per la distinzione tra beni mobili e beni immobili" fornite dall'Agenzia delle entrate al paragrafo 3.1.2 della circolare n. 37 del 29 luglio 2011).

In data 26 ottobre 2015 la Direzione Generale della Fiscalità e dell'Unione doganale della Commissione europea ha diffuso un documento contenente note esplicative utili alla comprensione del significato e della portata delle suddette disposizioni del regolamento. Le indicazioni del documen-

to non sono giuridicamente vincolanti, non rappresentano l'opinione formale della Commissione, né la posizione di tutti gli Stati membri, i quali pertanto possono "redigere orientamenti propri sull'applicazione delle norme in materia di Iva concernenti le prestazioni di servizi relativi a beni immobili". Il documento invita quindi coloro che intendano ottenere una risposta precisa, completa e vincolante sul caso specifico a contattare le rispettive amministrazioni fiscali nazionali, le quali, "in osservanza al principio di sussidiarietà, hanno il dovere fondamentale di informare i soggetti passivi in merito all'interpretazione e all'applicazione della normativa Iva".

Con provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 29 dicembre 2015, l'Italia ha aderito al progetto "Cross Border Ruling" (Cbr), che prevede la possibilità, per i contribuenti interessati al compimento di operazioni transnazionali, di richiedere una consulenza congiunta, sul trattamento ai fini Iva, alle amministrazioni dei paesi Ue coinvolti. La consulenza eventualmente ottenuta in tale contesto non esplica però gli effetti propri dell'interpello.

Vediamo in dettaglio le disposizioni introdotte nel regolamento Ue n. 282/2011, nonché alcune note esplicative della Commissione europea.

3.1.1 Definizione di "beni immobili"

L'art. 13-ter del regolamento stabilisce che, ai fini della direttiva Iva, si considerano beni immobili:

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

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

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

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

Fabbricati ed edifici

Secondo il documento della Commissione, è "fabbricato" una struttura eretta dall'uomo con un tetto e dei muri, come una casa o una fabbrica. Il termine "edificio" ha un significato più ampio e comprende altre strutture, erette dall'uomo, che non si considerano generalmente come fabbricati: per esempio, opere di ingegneria civile, quali strade, ponti, aerodromi, porti, dighe, condotte del gas, impianti idrici e fognari, impianti industriali quali centrali elettriche, turbine eoliche, raffinerie, ecc.

Si noti che queste definizioni non sono perfettamente coincidenti con quelle adottate nell'ordinamento interno: la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 14 del 27 marzo 2015, richiamando documenti precedenti, considera equipollenti le nozioni di "edificio" e di "fabbricato", che designano "qualsiasi costruzione coperta isolata da vie o da

LA TERRITORIALITÀ DELL'IVA

DS6901

spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome". Pertanto, per esempio, una strada costituisce un "edificio" nell'accezione unionale, mentre non lo è nell'accezione domestica.

Anche il fabbricato o l'edificio incompleto si considera un bene immobile. Lo stesso vale per il fabbricato o edificio in corso di costruzione, che diviene un immobile man mano che i lavori di costruzione proseguono.

Il requisito della stabilità

Per essere considerato bene immobile, il fabbricato o l'edificio non deve essere agevolmente smontabile o rimuovibile. Questa condizione, immanente nel caso di fabbricati o edifici che sono incorporati al suolo mediante interventi infrastrutturali importanti, in certe situazioni necessita di essere precisata: per esempio, nel caso di una casa galleggiante utilizzata come ristorante, oppure di edifici realizzati con parti prefabbricate destinate a essere rimosse e successivamente riutilizzate altrove.

Nel documento si osserva che un fabbricato o un edificio può essere eretto/incorporato al suolo con diversi mezzi, per esempio con il cemento, oppure immobilizzato con funi, catene, bulloni o ancore. Non è tuttavia decisivo il tipo di mezzo, ma il risultato: il bene si considera immobile qualora non sia agevolmente smontabile o rimuovibile, ossia quando il mezzo utilizzato non può essere rimosso facilmente, cioè senza sforzi e senza affrontare costi non trascurabili.

Si potrà inoltre tenere conto dell'utilizzo della struttura come sede permanente o non permanente: per esempio, un chiosco-bar mobile, temporaneamente presente in un luogo, non va considerato bene immobile anche se può essere fissato al suolo, se i mezzi di fissaggio mirano unicamente a immobilizzarlo durante il periodo di utilizzo; al contrario, se utilizzato come sede permanente di un'attività economica, potrebbe essere considerato come non agevolmente smontabile o rimuovibile per il fatto che il fissaggio al suolo è sufficiente a immobilizzarlo per un lungo periodo.

L'utilizzo di un bene come sede permanente può quindi dare un'indicazione sulla sua natura, anche se non è sufficiente, come criterio, per determinare se una costruzione si possa considerare un bene immobile, occorrendo a tal fine verificare se il bene sia agevolmente smontabile o rimuovibile.

Gli elementi installati sul fabbricato o sull'edificio

In base alla lettera c) dell'art. 13-ter, si considerano beni immobili anche le parti costitutive del fabbricato o dell'edificio, compresi gli elementi che vi sono installati e che formano parte integrante dello stesso, in mancanza dei quali il fabbricato o l'edificio risulta incompleto. Quest'ultima condizione deve essere valutata in relazione alla natura del fabbricato o dell'edificio, l'utilizzo e la destinazione del quale determina quali elementi formino parte integrante. Per esempio, per il fabbricato

DS6901

utilizzato come alloggio, elementi quali porte e finestre installate saranno considerate parte integrante del fabbricato, in quanto elementi necessari. Al contrario, tali elementi non saranno necessariamente gli stessi richiesti in un deposito o in una fabbrica o in edifici quali centrali, ponti o gallerie.

In talune circostanze, aggiunge il documento, saranno necessari elementi specifici per rendere il fabbricato o l'edificio idoneo all'utilizzo specifico, per esempio un estrattore di fumi in una fabbrica, gli elementi di protezione in un carcere: saranno quindi considerati beni immobili quegli elementi la cui rimozione comporterebbe un mutamento della natura del fabbricato o dell'edificio in sé, in modo tale da comprometterne l'utilizzo per la funzione per cui è stato progettato.

I concetti di alterazione e distruzione

Altro punto critico attiene alla valutazione dei concetti di distruzione o alterazione: elementi, apparecchi o congegni installati permanentemente nel fabbricato o nell'edificio saranno considerati beni immobili se non possono essere rimossi "senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio".

Al riguardo, premesso che la distruzione e l'alterazione fanno riferimento sia alla porzione del fabbricato o dell'edificio cui è fissato l'elemento, sia al resto del fabbricato o dell'edificio, nel documento si osserva che per distruzione si intende comunemente l'azione o il processo che causa un danno tale per cui il fabbricato o l'edificio non esiste più o non può essere riparato. Posto che la nozione di installazione permanente, come si è detto, non comporta necessariamente l'uso di particolari mezzi di fissaggio, la rimozione di un macchinario industriale che per le sue caratteristiche (es. dimensioni o peso) deve considerarsi installato in modo permanente in un impianto, potrebbe causare la distruzione di parte dell'impianto al momento della rimozione, per esempio se fosse necessario rimuovere il tetto o demolire un muro per estrarre il macchinario. Nella nozione di distruzione rientrebbero quindi situazioni in cui il fabbricato o l'edificio subisce gravi danni o un mutamento fisico sostanziale a causa della rimozione degli elementi in esso installati in modo permanente.

L'alterazione è un cambiamento meno drastico e comporta un mutamento nel carattere o nella composizione, generalmente in un modo relativamente contenuto, ma significativo: ai fini della disposizione in esame, non sono sufficienti un danno o un cambiamento di lieve entità, ma occorre che il fabbricato o l'edificio risulti alterato in modo significativo. L'alterazione sarà irrilevante nel caso di elementi semplicemente appesi alle pareti, inchiodati o avvitati al suolo o alle pareti e la cui rimozione lasci semplicemente tracce o segni a terra o sulle pareti, per esempio i fori dei tasselli, facili da nascondere o riparare; idem per il macchinario imbullonato al pavimento di una fabbrica per evitare che si sposti durante l'attività produttiva, che può essere rimosso semplicemente rimuovendo i bulloni dal pavimento, operazione che lascerà una traccia sul pavimento ma non danneggerà il fabbricato in modo significativo.

Per determinare se l'alterazione sia o no signifi-

LA TERRITORIALITÀ DELL'IVA

DS6901

cativa, in definitiva, potrebbe essere utile valutare gli sforzi, il tempo o i costi necessari per la riparazione del fabbricato o dell'edificio; un ulteriore indice consiste nel valutare se la rimozione dell'elemento possa causare un certo danno allo stesso elemento, per esempio se occorra riparare l'elemento una volta rimosso, oppure se esso non abbia più valore né sia più utile ad alcuno scopo o non possa più assolvere alla stessa funzione.

3.1.2 La definizione del nesso occorrente

Può risultare ancora più problematico stabilire in quali condizioni una determinata prestazione di servizi possa considerarsi "relativa" al bene immobile, ossia l'intensità del nesso occorrente.

L'art. 31-bis del regolamento, al paragrafo 1, ribadisce che, come chiarito dalla Corte di giustizia, i servizi relativi a beni immobili comprendono soltanto quelli che presentano un nesso sufficientemente diretto con tali beni; indi aggiunge che tale requisito sussiste per i servizi:

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

Lo stesso articolo 31-bis fornisce alcune esemplificazioni di prestazioni di servizi che devono considerarsi (paragrafo 2) o che non devono considerarsi (paragrafo 3) relativi a beni immobili.

Nel documento della Commissione europea si osserva che la valutazione dell'esistenza di un "nesso sufficientemente diretto" fra il servizio erogato e il bene immobile deve essere effettuata in modo oggettivo a fronte dei citati criteri indicati alle lettere a) e b) del par. 1 dell'art. 31-bis, precisando a tale proposito che:

- i criteri di cui alla lettera a) concernono i servizi in cui l'esito deriva dal bene immobile, per esempio, la locazione di un fabbricato o l'ottenimento del diritto di pesca in un territorio delimitato: il bene immobile è un elemento costitutivo del servizio, essenziale e indispensabile per la sua prestazione;

- i criteri della lettera b), invece, considerano il bene immobile come l'oggetto del servizio erogato (per esempio, la riparazione di un fabbricato). In questo caso, i servizi hanno per oggetto l'alterazione dello stato giuridico o delle caratteristiche fisiche dell'immobile. L'alterazione giuridica deve comprendere ogni modifica della situazione giuridica del bene.

Riguardo all'alterazione fisica, in assenza di ulteriori specificazioni nella norma, si può presumere che ogni tipo di modificazione fisica di un bene immobile sia sufficiente per rientrare nell'ambito di applicazione della disposizione, compresi i servizi volti a impedire qualsiasi alterazione fisica. Per "alterazione fisica" non si deve intendere solo quella comportante cambiamenti significativi; anche modifiche di lieve entità che non comportano modifiche nella sostanza dell'immobile, rientrano nell'ambito di applicazione della disposizione, quali per esempio la manutenzione o la pulizia di strade, ponti, fabbricati.

Il fatto che i servizi siano erogati fuori sede, op-

DS6901

pure "a distanza", in tutto o in parte, di per sé non impedisce che abbiano un nesso sufficientemente diretto con il bene immobile; occorre effettuare una valutazione oggettiva, caso per caso, tenendo conto delle circostanze di fatto.

3.1.3 Messa a disposizione di attrezzature

L'art. 31-ter del regolamento stabilisce che qualora siano messe a disposizione attrezzature affinché un destinatario possa realizzare lavori su beni immobili, tale operazione costituisce una prestazione di servizi relativi a un bene immobile soltanto se il prestatore si assume la responsabilità dell'esecuzione dei lavori. Se insieme alle attrezzature è messo a disposizione del destinatario personale sufficiente per l'esecuzione dei lavori, si presume che il prestatore abbia assunto tale responsabilità; questa presunzione può però essere confutata con qualsiasi pertinente mezzo di fatto o di diritto.

Il noleggio di attrezzature, con o senza personale, per l'esecuzione di lavori su un bene immobile, è considerato un servizio relativo a un bene immobile soltanto se il prestatore si assume la responsabilità dell'esecuzione dei lavori. In sostanza, il servizio riveste natura immobiliare quando l'oggetto del rapporto contrattuale non è il noleggio, ossia la semplice messa a disposizione delle attrezzature, eventualmente con il personale manovratore (cosiddetti "noli a caldo"), ma la realizzazione dell'opera, della quale il prestatore assume la responsabilità, con un obbligo di risultato tipico del contratto di appalto o d'opera.

In base al secondo comma dell'art. 31-ter, l'assunzione di responsabilità si presume - salvo prova contraria, che potrà essere fornita con ogni mezzo - nel caso in cui le attrezzature siano messe a disposizione del destinatario insieme a personale sufficiente per l'esecuzione dei lavori.

Il documento cita per esempio l'uso di impalcature per la costruzione, la riparazione o la pulizia di un fabbricato: se l'impalcatura è semplicemente messa a disposizione o noleggiata a un destinatario, il servizio di nolo non è considerato un servizio relativo al bene immobile; se però il fornitore delle impalcature si assume la responsabilità dell'esecuzione dei lavori, per esempio di costruzione, riparazione, pulizia del fabbricato, in particolare perché ha anche fornito personale sufficiente per l'esecuzione di tali lavori, il servizio sarà considerato un servizio relativo a beni immobili.

3.1.4 Le esemplificazioni normative

Passando alle esemplificazioni normative fornite dall'art. 31-bis del regolamento, il par. 2 chiarisce che le seguenti prestazioni si considerano relative a beni immobili:

- a) l'elaborazione di planimetrie per un fabbricato o per parti di un fabbricato destinato a un particolare lotto di terreno, a prescindere dal fatto che il fabbricato sia costruito;
- b) la prestazione di servizi di sorveglianza o sicurezza nel luogo in cui è situato il bene;
- c) l'edificazione di un fabbricato sul suolo nonché i lavori di costruzione e demolizione effettuati su un fabbricato o su sue parti;
- d) l'edificazione di strutture permanenti sul suolo nonché i lavori di costruzione e demolizione ef-

LA TERRITORIALITÀ DELL'IVA

DS6901

fettuati su strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili;

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

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

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

h) la locazione finanziaria o la locazione di beni immobili diversi da quelli di cui al paragrafo 3, lettera c), compreso il magazzinaggio di merci con assegnazione di una parte specifica dell'immobile a uso esclusivo del destinatario;

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

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

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

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

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

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

o) la gestione immobiliare diversa dalla gestione del portafoglio di investimenti immobiliari di cui al paragrafo 3, lettera g), consistente nella gestione di beni immobili commerciali, industriali o residenziali da o per conto del proprietario;

p) attività di intermediazione nella vendita, nella locazione finanziaria o nella locazione di beni immobili e nella costituzione o nel trasferimento di determinati diritti su beni immobili o diritti reali su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali), diverse dalle attività di intermediazione di cui al paragrafo 3, lettera d);

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

Il successivo par. 3, al contrario, chiarisce che le

DS6901

seguinti prestazioni non si considerano relative a beni immobili:

a) l'elaborazione di planimetrie per fabbricati, o per loro parti, che non siano destinati a un particolare lotto di terreno;

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

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

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

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

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

g) la gestione del portafoglio di investimenti immobiliari;

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

Anche in merito alle suddette esemplificazioni si vedano i numerosi commenti integrativi forniti nel documento della Commissione.

4. TRASPORTO DI PASSEGGERI

La seconda categoria di prestazioni disciplinate oggettivamente in modo speciale riguarda i trasporti di persone, per i quali l'art. 7-quater, lett. b), prevede il criterio della percorrenza: tali prestazioni si considerano infatti effettuate nel territorio dello Stato in proporzione alla distanza ivi percorsa.

Questo criterio comporta, nel caso in cui il trasporto interessi il territorio di più paesi membri, il frazionamento del servizio e della sua localizzazione, proporzionalmente alla distanza percorsa in ciascuno di essi, mentre l'eventuale tratta percorsa fuori dell'Ue esula dalla sfera dell'imposta.

Dal punto di vista interno, dunque:

- se il trasporto avviene interamente nel territorio nazionale, è integralmente soggetto all'Iva italiana

- se avviene interamente all'estero, non è soggetto all'imposta in Italia

- se avviene parte in Italia e parte all'estero, è soggetto all'imposta in Italia limitatamente alla quota del corrispettivo proporzionalmente corrispondente alla distanza percorsa nel territorio dello Stato. A tale riguardo, occorre tuttavia ricordare che, secondo la sentenza della Corte di giustizia Ue del 23 gennaio 1986, causa C-283/84, concernente la previgente (analogo) disposizione

LA TERRITORIALITÀ DELL'IVA

DS6901

dell'art. 9, n. 2), lett. b) della sesta direttiva Iva del 17 maggio 1977, n. 77/388/CE, lo Stato membro può applicare la propria legislazione Iva alle prestazioni di trasporto effettuate fra due punti del suo territorio nazionale, anche qualora il trasporto si svolga in parte fuori di tale territorio, purché non invada l'ambito della potestà tributaria di altri Stati.

Si tenga presente che, nel caso e nei limiti in cui il trasporto sia territorialmente rilevante, resta fermo, qualora ricorrano i presupposti, il trattamento di non imponibilità previsto dall'art. 9, n. 1), del dpr n. 633/1972 per i trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio nazionale e in parte in territorio estero in dipendenza di un unico contratto.

In merito alle modalità della suddivisione della base imponibile nel caso di trasporti eseguiti in più territori, era sorta la questione se dovesse farsi riferimento esclusivamente alle distanze percorse oppure se potesse tenersi conto anche di altri fattori, quali il tempo d'impiego del mezzo di trasporto e della permanenza dei viaggiatori all'interno di ciascun territorio, in considerazione del fatto che una notevole parte dei costi dell'impresa è imputabile non al chilometraggio, bensì al fattore tempo. Al riguardo, la Corte di giustizia, con sentenza del 6 novembre 1997, C-116/96, ha chiarito che la disposizione della direttiva implica che la suddivisione tra i vari luoghi sia fondata esclusivamente sul criterio delle distanze percorse.

Nozione di trasporto: la crociera su acque "in proprietà"

Con sentenza del 1° agosto 2022, C-249/21, la Corte di giustizia ha dichiarato che la crociera sulle acque di un fiume in proprietà tra due Stati membri (nella fattispecie, le acque del fiume Mosella, in proprietà tra Germania e Lussemburgo), non può essere esclusa dall'Iva: uno di tali Stati è pertanto tenuto a riscuotere il tributo, meglio se in base a un accordo, dovendosi evitare salti o duplicazioni d'imposta.

La Corte ricorda anzitutto che il luogo delle prestazioni di trasporto di persone è quello in cui avviene il trasporto in funzione delle distanze percorse. Nella fattispecie, si tratta dell'offerta di gite turistiche in battello che terminano nello stesso luogo in cui hanno avuto inizio, per cui occorre chiarire preliminarmente se tali prestazioni rientrano effettivamente nella predetta deroga in quanto "prestazioni di trasporto". Questa nozione, osserva la Corte, non è definita dalla direttiva Iva, per cui occorre interpretarla conformemente al suo senso abituale nel linguaggio corrente, tenendo conto anche del contesto e degli obiettivi della norma.

In ordine al primo aspetto, le prestazioni di trasporto consistono nel portare da un luogo a un altro delle persone o dei beni; tale nozione è sufficientemente ampia da includere prestazioni il cui elemento essenziale consiste nel trasporto di persone su distanze non trascurabili, anche con inizio e termine nello stesso luogo e anche a scopo turistico. Quanto all'obiettivo della norma, la deroga in esame, come chiarito in passato dalla Corte,

DS6901

è necessaria proprio perché la prestazione di trasporto può svolgersi nel territorio di più Stati membri, per cui si impone un criterio specifico di localizzazione ai fini Iva che consenta di delimitare le rispettive competenze d'imposizione.

Di conseguenza, prestazioni come quelle oggetto della causa principale rientrano nell'ambito di applicazione della deroga in esame. Il fatto che esse sono effettuate in un territorio che è "il condominio germano-lussemburghese" non significa che non siano effettuate "all'interno di un paese", requisito richiesto ai fini dell'imposizione Iva; pertanto, tali prestazioni possono, in linea di principio, essere tassate da ciascuno dei due paesi.

Poiché però la doppia imposizione è contraria al principio di neutralità del sistema dell'imposta, la tassazione da parte di un paese ha l'effetto di impedire che l'altro paese pretenda l'imposta. Questo non pregiudica la possibilità che i due paesi trovino un accordo per disciplinare altrimenti la tassazione delle prestazioni in esame, a condizione che siano evitati salti e duplicazioni d'imposizione.

La Corte ha infine respinto la tesi secondo cui, in assenza di un accordo, da un lato, l'esercizio dell'imposizione sarebbe impossibile e, dall'altro, la rinuncia alla tassazione sarebbe legittima: tale tesi contrasta con i principi di generale imposizione dell'Iva e di neutralità fiscale, secondo i quali operatori economici che effettuano le stesse operazioni non devono essere trattati diversamente in materia di riscossione dell'imposta.

Trasporto o noleggio con conducente

Non sempre è agevole distinguere la prestazione di trasporto da quella di noleggio del mezzo con conducente; la contiguità delle due figure rende a volte difficile stabilire se l'oggetto del contratto sia il semplice spostamento di persone da un luogo all'altro (contratto tipico di trasporto) oppure la concessione in godimento del mezzo con disimpegno del servizio di guida (contratto misto di noleggio con conducente).

Con circolare 14 gennaio 1998, n. 7/E, il Ministero delle finanze ha assimilato, ai fini dell'aliquota Iva applicabile, le prestazioni derivanti da noleggio con conducente a quelle di trasporto di persone. Tale presa di posizione non è tuttavia risolutiva di tutti gli aspetti connessi al problema della corretta individuazione del negozio giuridico; infatti, ove si tratti di stabilire il regime della territorialità, diviene fondamentale distinguere il contratto di trasporto da quello di noleggio, applicandosi al primo il criterio qui in esame e al secondo, come si vedrà nel prosieguo, criteri differenti.

Il problema si pone anche per la disciplina applicabile ai trasporti di merci. Al riguardo, nella sentenza 18 ottobre 2007, C-97/06, in relazione all'esenzione dall'imposta prevista per il noleggio di navi adibite al trasporto internazionale di merci, la Corte ha precisato che il contratto di noleggio si distingue dal contratto di trasporto di beni per il fatto che esso implica che un soggetto, il noleggiante, metta a disposizione di un altro soggetto, il noleggiatore, tutta o parte della nave, mentre, nel caso di un contratto di trasporto di beni, l'impegno del vettore nei confronti del suo cliente riguar-

LA TERRITORIALITÀ DELL'IVA

DS6901

da unicamente lo spostamento di dei beni.

Semplificazioni per i trasporti marittimi e aerei

In considerazione delle difficoltà, rappresentate dalle imprese di navigazione marittima, di individuare l'esatta quota del corrispettivo imputabile, nei singoli trasporti internazionali, alla tratta percorsa nel mare territoriale, con circolare n. 11 del 7 marzo 1980 il Ministero delle finanze ha consentito la determinazione forfetaria della tratta territorialmente rilevante nella misura del 5% del singolo trasporto.

Analoga misura di semplificazione è stata disposta nei confronti delle imprese di trasporti aerei, alle quali è stato consentito di determinare la quota territorialmente rilevante nella misura del 38% dell'intero tragitto del singolo volo internazionale (cfr. le risoluzioni n. 405778 del 26 ottobre 1983 e n. 89 del 23 aprile 1997). Le predette semplificazioni sono state confermate dalla circolare n. 37/2011.

5. RISTORAZIONE E CATERING

Un terzo criterio speciale di portata oggettiva riguarda le prestazioni di servizi di ristorazione e catering, che si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono materialmente eseguite nel territorio stesso, come previsto dall'art. 7-quater, lett. c (fanno però eccezione le prestazioni di cui al successivo punto 6, per le quali è previsto un altro criterio).

In ordine alla qualificazione dei servizi in esame, l'art. 6 del regolamento Ue n. 282/2011 precisa che essi consistono nella fornitura di cibi e/o bevande, preparati o non preparati, destinati al consumo umano, accompagnata da servizi di supporto sufficienti da permetterne il consumo immediato. La fornitura di cibi o bevande o di entrambi costituisce solo una componente dell'insieme in cui i servizi prevalgono ampiamente. Nel caso della ristorazione, tali servizi sono prestati nei locali del prestatore, mentre nel caso del catering sono prestati in locali diversi.

La disposizione precisa altresì che non si considera servizio di ristorazione o di catering la fornitura di cibi preparati o non preparati, oppure di bevande, o di entrambi, con o senza trasporto, qualora non sia accompagnata da altri servizi di supporto; in tal caso, quindi, l'operazione si deve qualificare come cessione di beni, rispetto alla quale l'eventuale servizio di trasporto è meramente accessorio.

Sulle caratteristiche delle prestazioni di ristorazione e catering, si veda anche la sentenza della Corte di giustizia del 10 marzo 2011, cause riunite C 497/09, C 499/09, C 501/09 e C 502/09.

6. RISTORAZIONE E CATERING "A BORDO"

Nel caso in cui le prestazioni di servizi di ristorazione e catering siano 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 dell'Ue, in considerazione delle difficoltà di applicare, per ovvie ragioni pratiche, il criterio indicato al precedente punto, per motivi di semplificazione è stato stabilito che esse si considerano effet-

DS6901

tuate nel luogo di partenza. La relativa previsione è dettata dall'art. 7-quater, lett. d).

Ai fini dell'applicazione di questa disposizione, la legge fornisce le seguenti definizioni:

- per "parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità" si intende la parte di trasporto che non prevede uno scalo fuori della Comunità tra il luogo di partenza e quello di arrivo

- per "luogo di partenza" si intende il primo punto d'imbarco di passeggeri previsto nella Comunità, eventualmente dopo uno scalo fuori della Comunità

- per "luogo di arrivo" si intende l'ultimo punto di sbarco nella Comunità, eventualmente prima di uno scalo fuori della Comunità

- il percorso di ritorno è considerato come un trasporto distinto da quello di andata.

Per esempio, nell'ambito di un tragitto circolare che parte dall'Italia, attraversa la Francia, la Germania, la Svizzera, l'Austria, per concludersi in Italia, il criterio speciale in esame troverà applicazione nelle seguenti tratte comunitarie:

a) Italia-Francia-Germania (luogo di tassazione l'Italia)

b) Austria-Italia (luogo di tassazione l'Austria)

Alle prestazioni rese durante le tratte Germania-Svizzera e Svizzera-Italia, si applicherà invece il criterio del luogo di esecuzione materiale della prestazione di cui al precedente punto 5.

Si consideri, inoltre, un viaggio dall'Italia alla Francia e ritorno: in questo caso la tassazione delle prestazioni avverrà in Italia per il viaggio di andata e in Francia per quello di ritorno.

Anche ai fini della disposizione in esame il regolamento Ue n. 282/2011 fornisce alcune precisazioni.

In primo luogo, l'art. 35 chiarisce che la parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità è determinata dal tragitto del mezzo di trasporto e non dal tragitto compiuto da ciascun viaggiatore.

L'art. 36 chiarisce poi che:

- le prestazioni fornite durante la suddetta parte di trasporto seguono il criterio di territorialità qui in esame

- le prestazioni fornite al di fuori di tale parte di trasporto, ma sul territorio di uno Stato membro (per esempio, servizio di ristorazione a bordo di un treno in viaggio da Parigi a Zurigo, materialmente espletato durante il tragitto nel territorio francese), seguono il criterio del luogo di materiale esecuzione di cui al precedente punto 5.

Infine, l'art. 37 chiarisce che se un unico servizio di ristorazione o catering è effettuato parzialmente durante la parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità e parzialmente al di fuori di tale parte, ma sul territorio di uno Stato membro, il luogo della prestazione è determinato, per la sua totalità, in base al criterio applicabile all'inizio della prestazione stessa.

In argomento, si vedano anche le semplificazioni fornite dall'Agenzia delle entrate al paragrafo 3.1.5 della circolare n. 37/2011.

LA TERRITORIALITÀ DELL'IVA

7. NOLEGGIO "A BREVE TERMINE" DI MEZZI DI TRASPORTO

DS6901

Un altro criterio speciale riguarda le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto; l'espressione "a breve termine", come chiarisce l'art. 7, lett. g), sta a indicare il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo per un periodo massimo di trenta giorni, elevato a novanta per i natanti.

Queste prestazioni, in base all'art. 7-quater, lettera e), si considerano effettuate in Italia se il mezzo di trasporto è effettivamente messo a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato, a meno che l'utilizzazione avvenga al di fuori dell'Ue; si considerano inoltre effettuate nel territorio dello Stato quando il mezzo di trasporto è messo a disposizione del destinatario fuori dell'Ue, se sono utilizzate nel territorio dello Stato.

Le prestazioni in esame, pertanto, si considerano effettuate in Italia nei seguenti casi:

a) il mezzo di trasporto è messo a disposizione in Italia ed è utilizzato nell'Ue (Italia o altro paese membro)

b) il mezzo di trasporto è messo a disposizione fuori dell'Ue, ma è utilizzato in Italia.

L'art. 40 del regolamento Ue n. 282/2011 precisa che il luogo in cui il mezzo di trasporto è effettivamente messo a disposizione del destinatario è quello in cui questi o un terzo che agisce per suo conto ne prende fisicamente possesso.

La nozione di "mezzi di trasporto"

L'art. 38, par. 1 del regolamento Ue n. 282/2011 chiarisce che, ai fini delle disposizioni in esame, la nozione di mezzo di trasporto comprende i veicoli, motorizzati o no, e altri dispositivi e attrezzature concepiti per il trasporto di persone od oggetti da un luogo all'altro, che possono essere tirati, trainati o spinti da veicoli e che sono generalmente concepiti ed effettivamente idonei a essere utilizzati per il trasporto.

Ai sensi del par. 2, sono mezzi di trasporto, in particolare:

a) veicoli terrestri, quali automobili, motociclette, biciclette, tricicli e roulotte, a meno che siano fissate al suolo

b) rimorchi e semirimorchi

c) vagoni ferroviari

d) navi

e) aeromobili

f) veicoli concepiti specialmente per il trasporto di persone malate o ferite

g) trattori e altri veicoli agricoli

h) veicoli a propulsione meccanica o elettronica per il trasporto di disabili.

Il par. 3, infine, esclude dalla nozione di mezzi di trasporto i veicoli immobilizzati in modo permanente e i container.

Si deve notare che né la definizione, né l'elencazione (esemplificativa) richiedono la caratteristica della circolazione del mezzo su strada, sicché possono essere ricondotti nella nozione, come sostenuto anche dal Comitato Iva, anche i carrelli elevatori, normalmente impiegati dalle imprese per lo spostamento delle merci all'interno di aree scoperte o coperte non aperte alla circolazione. Ri-

DS6901

chiamando proprio l'orientamento del Comitato a proposito dei carrelli elevatori a forcale, espresso nel corso della 86a e della 87a riunione, nella risoluzione n. 187 del 20 luglio 2009 l'Agenzia delle entrate ha concluso che "vanno ricompresi tra i mezzi di trasporto tutti i mezzi suscettibili di essere utilizzati per la movimentazione di persone o cose, anche se non usati principalmente ed effettivamente in quanto tali", comprese le piattaforme aeree autocarrate, qualificabili quali attrezzature destinate al sollevamento e allo spostamento aereo di merci.

Durata del noleggio

L'art. 39 del regolamento n. 282/2011 fornisce indicazioni utili per l'accertamento della circostanza della durata del "noleggio breve".

Il par. 1 chiarisce che la durata del possesso o dell'uso ininterrotto del mezzo di trasporto oggetto di noleggio è determinata sulla base dell'accordo contrattuale tra le parti. Il punto di riferimento principale è quindi il contratto, che tuttavia, puntualizza la disposizione, costituisce una presunzione relativa che può essere confutata con qualsiasi mezzo di fatto o di diritto che consenta di stabilire la durata effettiva del possesso o dell'uso ininterrotto.

In questa prospettiva, inoltre, viene chiarito che il superamento della durata contrattuale del noleggio dovuto a cause di forza maggiore non incide sulla durata del possesso o dell'uso del mezzo di trasporto. Pertanto, per esempio, se la durata massima di un contratto di noleggio "a breve termine" viene superata in dipendenza di eventi estranei alla volontà delle parti, quali un'avaria o un incidente che abbia impedito la restituzione del mezzo al noleggiatore nel termine stabilito, la disciplina fiscale applicabile resta quella del noleggio "breve".

Il par. 2 si occupa dell'ipotesi di più contratti consecutivi conclusi fra le stesse parti, stabilendo che si assume la durata del possesso o dell'uso ininterrotto del mezzo di trasporto prevista, sommando cioè la durata dei singoli contratti contigui; ai detti fini, un contratto e le sue proroghe sono considerati consecutivi. Tuttavia, salvo che sussista una pratica abusiva, la durata dei contratti "a breve termine" che precedono quello a lungo termine non è rimessa in questione. Pertanto, per esempio, qualora siano stipulati tra le stesse parti due contratti di noleggio consecutivi di durata di venti giorni ciascuno, relativi allo stesso mezzo di trasporto, il secondo contratto va qualificato a lungo termine, perché si assume la durata complessiva di quaranta giorni, ferma restando la qualificazione "a breve termine" del primo contratto, salvo che vi sia motivo di ritenere abusivo il comportamento dei contraenti.

Infine, il par. 3 stabilisce che nel caso in cui il mezzo di trasporto oggetto di contratti di noleggio consecutivi tra le stesse parti non sia il medesimo, tali contratti non sono considerati consecutivi, per cui la durata di ciascun contratto è determinata separatamente, con applicazione della pertinente disciplina Iva, a meno che sussista pratica abusiva.

L'utilizzazione del servizio

LA TERRITORIALITÀ DELL'IVA

DS6901

Il criterio ausiliario del luogo di utilizzazione della prestazione pone il problema del trattamento applicabile alle prestazioni utilizzate in parte nel territorio comunitario e in parte al di fuori (nel caso in cui il mezzo di trasporto sia messo a disposizione in Italia), ovvero in parte nel territorio italiano e in parte al di fuori (nel caso in cui il mezzo sia messo a disposizione fuori dell'Ue), nonché la questione dell'onere probatorio della eventuale extra-territorialità, in tutto o in parte, dell'operazione: si pensi, per esempio, al noleggio breve di un'autovettura, consegnata a Pesaro, che il cliente asserisca di utilizzare nella Repubblica di San Marino.

L'amministrazione finanziaria, nella circolare 16 novembre 2000, n. 207/E, ha accennato solamente alla questione sostanziale, affermando che qualora il mezzo di trasporto venga utilizzato in parte in territorio comunitario e in parte al di fuori dell'Ue, dovrà considerarsi imponible la percentuale del canone di locazione corrispondente all'utilizzo che ne è stato fatto in ambito comunitario (senza peraltro precisare se l'utilizzo debba essere misurato in termini di distanza oppure, come parrebbe più corretto, trattandosi di noleggio e non di trasporto, in termini di tempo); non ha affrontato, però, il problema della prova.

Il nodo più complesso, però, resta quello dei mezzi di trasporto non commerciali, per i quali mancano indicazioni in ordine ai supporti probatori atti a giustificare la non applicazione (o la parziale applicazione) dell'Iva in ragione della delocalizzazione, in tutto o in parte, del servizio. Sull'argomento, del resto, la Corte di giustizia dell'Ue, nella sentenza 15 marzo 1989, C-51/88, aveva già rilevato che poiché i mezzi di trasporto possono facilmente valicare le frontiere, è difficile, se non impossibile, determinare il luogo in cui vengono usati, per cui sarebbe necessario prevedere un criterio pratico di applicazione.

Imbarcazioni da diporto

Accogliendo le istanze di semplificazione e seguendo, pertanto, l'impostazione adottata per altre tipologie di trasporto, l'Agenzia delle entrate, con la circolare 2 agosto 2001, n. 76, aveva individuato parametri forfettari per stabilire la quota di prestazione territorialmente rilevante nel campo delle locazioni di navi e imbarcazioni da diporto, successivamente aggiornati con la circolare n. 49 del 7 giugno 2002.

Tali parametri si concretizzavano in percentuali predeterminate, differenziate in relazione alla tipologia e alle caratteristiche del mezzo.

A seguito del procedimento d'infrazione avviato dalla Commissione europea, tale prassi è stata però superata con l'art. 1, commi 725 e 726, della legge 160/2019. Dette disposizioni hanno stabilito che, a partire dalle operazioni effettuate dal 1° aprile 2020, il luogo delle prestazioni di cui all'art. 7-quater, comma 1, lett. e), riguardanti imbarcazioni da diporto, si considera al di fuori dell'Ue qualora attraverso adeguati mezzi di prova sia dimostrata l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione del servizio al di fuori dell'Unione.

Successivamente, l'art. 48, comma 7, del dl n. 76/2020 ha rinviato al 1° novembre 2020 la decor-

DS6901

renza della nuova disciplina, estendendola inoltre alle prestazioni di noleggio a lungo termine B2C di cui all'articolo 7-sexies, lett. e-bis), del dpr n. 633/1972 (su cui appresso).

In attuazione delle suddette disposizioni, con i provvedimenti del 15 giugno 2020 e del 29 ottobre 2020 l'Agenzia delle entrate ha definito la disciplina delle prove occorrenti per dimostrare in modo puntuale l'utilizzazione dell'imbarcazione al di fuori dell'Ue. Con risoluzione n. 62 del 30 settembre 2020 l'Agenzia ha poi precisato che la nuova disciplina si applica ai contratti di locazione e di noleggio conclusi dal 1° novembre 2020 (e non alle operazioni effettuate da tale data, come in un primo tempo affermato nella risoluzione 47/2020).

Successivamente sono state introdotti specifici adempimenti per le prestazioni di locazione/noleggio di imbarcazioni da diporto B2C a lungo termine, cui si accennerà nel paragrafo 9.6.2.

8. ACCESSO ALLE MANIFESTAZIONI CULTURALI, ARTISTICHE, SPORTIVE, SCIENTIFICHE, EDUCATIVE, RICREATIVE E SIMILI, NONCHÉ ATTIVITÀ ACCESSORIE CONNESSE CON L'ACCESSO

L'ultima tipologia di servizi oggettivamente disciplinati in modo speciale riguarda le prestazioni indicate nell'art. 7-quinquies, comma 1, lett. b).

La disposizione, invero, prende in considerazione soltanto i rapporti B2B, stabilendo che le prestazioni di servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, nonché le prestazioni di servizi accessorie all'accesso, rese a soggetti passivi, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando tali attività sono ivi materialmente svolte.

Il carattere oggettivo del criterio in esame si desume tuttavia dal combinato disposto della disposizione sopra richiamata con quella della lettera a) dello stesso art. 7-quinquies, esaminata nel successivo paragrafo 9.1, che prevede il medesimo criterio di localizzazione per le prestazioni di servizi relative ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, le prestazioni degli organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti, rese nei confronti di privati consumatori: deve infatti ritenersi che tale più ampia previsione includa anche la prestazione consistente nel consentire la fruizione delle predette attività dietro pagamento di un corrispettivo per l'accesso alle relative manifestazioni.

In sintesi, quindi, le prestazioni consistenti nel consentire l'accesso alle predette attività si considerano comunque effettuate nel luogo della manifestazione, sia nei rapporti B2B (in forza della lettera b) sia nei rapporti B2C (in forza della lettera a). Il significato della distinzione operata alle lettere a) e b) è dunque quello di sottrarre al criterio speciale del luogo di svolgimento della manifestazione le prestazioni rese in ambito B2B che non si concretizzano nella concessione del diritto di accesso nel senso precisato in appresso; ovvero, in altre parole, di differenziare, nell'ambito dei rappor-

LA TERRITORIALITÀ DELL'IVA

DS6901

ti B2B, le prestazioni di “accesso” alle attività descritte dalle prestazioni concernenti l'esecuzione delle attività stesse, assoggettando le prime al criterio del luogo della manifestazione e le seconde alla regola generale del luogo di domicilio del committente soggetto passivo.

Norme di applicazione

Il regolamento Ue n. 282/2011 detta alcune precisazioni in merito all'applicazione delle disposizioni in esame.

L'art. 32, par. 1, chiarisce in primo luogo che i servizi relativi all'accesso comprendono le prestazioni di servizi le cui caratteristiche essenziali consistono nel concedere un diritto di accesso a una manifestazione in cambio di un biglietto o di un corrispettivo, anche sotto forma di abbonamento, di biglietto stagionale o di quota periodica.

In particolare, ai sensi del successivo par. 2, il criterio speciale in esame si applica:

- al diritto di accesso a spettacoli, rappresentazioni teatrali, spettacoli di circo, fiere, parchi di divertimenti, concerti, mostre nonché ad altre manifestazioni culturali affini

- al diritto di accesso a manifestazioni sportive quali partite o competizioni

- al diritto di accesso a manifestazioni educative e scientifiche quali conferenze e seminari.

Il par. 3 precisa che il criterio speciale non si applica invece alle prestazioni aventi a oggetto l'utilizzazione di impianti quali sale di ginnastica o di altro tipo, in cambio del pagamento di una quota di associazione.

Per quanto concerne, poi, le prestazioni accessorie al servizio di accesso, l'art. 33 chiarisce che tali prestazioni comprendono i servizi in relazione diretta con l'accesso alle manifestazioni in esame, forniti separatamente alla persona che assiste alla manifestazione dietro un corrispettivo, in particolare l'utilizzazione di spogliatoi o impianti sanitari, esclusi però i semplici servizi di intermediazione relativi alla vendita di biglietti.

È da ritenere che la specificazione circa la fornitura separata di prestazioni accessorie intenda puntualizzare che il criterio in esame si applica anche quando i servizi accessori, nel senso sopra precisato, sono resi distintamente al partecipante (anche da un soggetto diverso dal fornitore della prestazione di accesso), poiché ove si trattasse di prestazioni rese in uno con quella principale l'applicazione del medesimo trattamento discenderebbe dai principi generali. Chiarimenti in materia sono stati forniti dall'Agenzia delle entrate nella citata circolare n. 37/2011.

In base all'art. 33-bis del regolamento, il criterio speciale qui in esame si applica anche all'emissione, nei confronti di soggetti passivi, di biglietti di ingresso alle predette manifestazioni da parte di un intermediario che agisce in nome proprio ma per conto dell'organizzatore o da parte di un soggetto passivo diverso dall'organizzatore, che agisce in nome proprio.

Corsi di formazione

Nella sentenza del 13 marzo 2019, C-647/17, la Corte di giustizia ha dichiarato che un corso di formazione della durata di cinque giorni, reso a soggetti passivi che hanno previamente effettuato l'i-

DS6901

scrizione e il pagamento, sconta l'Iva nel paese membro in cui si svolge materialmente l'attività e non nel luogo di residenza dei destinatari, poiché rientra tra i “servizi di accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini” sottoposti allo speciale criterio di localizzazione previsto dall'art. 53 della direttiva Iva.

8.1 Partecipazione “virtuale”

A decorrere dal 1° gennaio 2025, il criterio che localizza le prestazioni di accesso alle attività in esame, in ambito B2B, nel luogo di materiale esecuzione della manifestazione non si applica all'ammissione agli eventi se la presenza è virtuale (art. 3, dlgs n. 180 del 13 novembre 2024, attuativo della direttiva 2022/542 del 5 aprile 2022): in tal caso, pertanto, il luogo della prestazione di accesso, in base all'integrazione apportata alla lett. b) dell'art. 7-quinquies), coincide con il luogo in cui è stabilito il destinatario. Analoga previsione è stata introdotta anche per le prestazioni B2C, come si dirà al successivo punto 9.1.

9. CRITERI SPECIALI APPLICABILI SOLO IN AMBITO B2C

Come accennato, accanto ai sopra esaminati criteri speciali di portata oggettiva, ve ne sono altri che trovano applicazione per determinate prestazioni di servizi soltanto allorché sono rese a privati consumatori. Le relative disposizioni sono contenute nell'art. 7-quinquies), comma 1, lett. a), cui si è già accennato prima, nonché negli artt. 7-sexies) e 7-octies) del dpr n. 633/1972.

9.1 Attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, nonché attività accessorie

L'art. 7-quinquies, comma 1, lett. a), stabilisce che le prestazioni di servizi relative ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, le prestazioni degli organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti, rese nei confronti di privati consumatori, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando tali attività sono ivi materialmente svolte.

Come già accennato, deve ritenersi che nell'ambito della disposizione in esame rientrino anche i servizi che consentono di accedere alle predette attività. Questo non vale, però, in ambito B2B, ove occorre tenere distinte le prestazioni relative alle suddette attività dalle prestazioni consistenti nella concessione del diritto di accedere alle manifestazioni concernenti le attività stesse.

Per esempio, se un'impresa organizza un concerto musicale per il quale corrisponde all'artista un compenso per l'esibizione, fruisce di una prestazione relativa ad attività artistica alla quale si applica la regola generale delle prestazioni generiche B2B (tassazione del domicilio del committente soggetto passivo); se la stessa prestazione è commissionata invece da un privato, si applica il criterio speciale qui in esame.

Se invece la prestazione è resa dall'artista o dall'organizzatore a fronte del pagamento di un biglietto d'ingresso, essa consiste nel permettere

LA TERRITORIALITÀ DELL'IVA

DS6901

DS6901

l'accesso all'evento ed è pertanto soggetta comunque al criterio speciale del luogo di svolgimento della manifestazione: ai sensi della disposizione della lettera a) dell'art. 7-quinquies in ambito B2C, ovvero ai sensi della lettera b) in ambito B2B.

Attività delle guide turistiche

Nella circolare n. 36 del 21 giugno 2010, l'Agenzia delle entrate ha precisato che l'attività di guida turistica si caratterizza per il contenuto culturale della prestazione, per cui rientra nel criterio speciale in esame, ovviamente se resa nei confronti di privati consumatori.

9.1.2 Partecipazione a distanza

A decorrere dal 1° gennaio 2025, il criterio in esame non si applica se i servizi e i servizi accessori si riferiscono ad attività che sono trasmesse in streaming o altrimenti rese virtualmente disponibili: in questo caso, le prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o è ivi residente senza domicilio all'estero. Al riguardo, il regolamento n. 282/2011 contiene disposizioni per l'individuazione del domicilio del committente, accennate nel paragrafo 9.7.

9.1.3 Trattamento delle prestazioni accessorie

Nella sentenza 26 settembre 1996, C-327/94, la Corte di giustizia si è occupata di una questione sollevata in relazione a una controversia sul luogo di tassazione delle prestazioni di un imprenditore che effettuava la sonorizzazione di manifestazioni artistiche o ricreative, armonizzando la scelta e l'utilizzazione degli apparecchi impiegati in funzione delle condizioni acustiche esistenti e degli effetti sonori desiderati, e forniva gli indispensabili apparecchi e operatori.

La Corte ha dichiarato che la sonorizzazione di una manifestazione artistica o ricreativa costituisce presupposto necessario all'esecuzione della manifestazione e deve, pertanto, essere considerata a essa accessoria, ancorché resa da un soggetto diverso da quello che fornisce la prestazione principale.

9.2 Intermediazioni in nome e per conto

Ai sensi dell'art. 7-sexies, lett. a), le prestazioni rese da intermediari che agiscono in nome e per conto del cliente privato consumatore si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando l'operazione principale si considera ivi effettuata.

Ai sensi dell'art. 30 del regolamento Ue n. 282/2011, rientrano nella disciplina in esame sia le prestazioni rese da intermediari che agiscono in nome e per conto del committente sia quelle rese da intermediari che agiscono in nome e per conto del prestatore della prestazione intermediata.

In base all'art. 31 dello stesso regolamento, rientrano nel criterio speciale in esame anche le prestazioni di intermediazione nella fornitura di alloggio, allorché rese a privati consumatori.

9.3 Trasporti non intracomunitari di beni

Ai sensi dell'art. 7-sexies, lett. b), le prestazioni di trasporto di beni, eccettuati quelli intracomunitari, per conto di privati consumatori si considerano effettuate nel territorio dello Stato in proporzione alla distanza ivi percorsa. In ordine alle mo-

dalità applicative del criterio in esame, si rinvia a quanto già osservato al paragrafo 4 a proposito delle prestazioni di trasporto di passeggeri.

9.4 Trasporti intracomunitari di beni

I trasporti intracomunitari di beni per conto di privati, ai sensi dell'art. 7-sexies, lett. c), si considerano effettuati nel territorio dello Stato se l'esecuzione della prestazione inizia nel territorio stesso.

La nozione di "trasporto intracomunitario di beni" è fornita dall'art. 7, lett. f) e riprende quella già dettata dal soppresso comma 7 dell'art. 40 del dl n. 331/1993. Secondo tale disposizione, per trasporto intracomunitario di beni si intende quello che ha inizio e termine nel territorio di due Stati membri diversi; il luogo di partenza è quello in cui inizia effettivamente il trasporto dei beni, senza tenere conto del tragitto compiuto dal vettore per recarsi in tale luogo, mentre luogo di arrivo è quello in cui il trasporto si conclude effettivamente.

9.5 Lavorazioni di beni mobili e prestazioni accessorie ai trasporti

Le prestazioni di lavorazione e le perizie relative a beni mobili materiali, nonché le operazioni rese in attività accessorie ai trasporti, quali quelle di carico, scarico, movimentazione e simili, rese a privati consumatori, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono materialmente eseguite nel territorio stesso, giusta l'art. 7-sexies, lett. d).

Ai sensi dell'art. 34 del regolamento Ue n. 282/2011, il criterio in esame si applica anche alla prestazione consistente unicamente nel montaggio delle diverse parti di un macchinario, tutte fornite dal committente, eccetto il caso in cui i beni da montare diventino parte di un bene immobile.

9.6 Locazione o noleggio "non a breve termine" di mezzi di trasporto

La disciplina delle prestazioni di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili "non a breve termine" di mezzi di trasporto rese a privati consumatori, è differente a seconda che si tratti di mezzi di trasporto in genere oppure di imbarcazioni da diporto.

9.6.1 Mezzi di trasporto in genere

Ai sensi della lett. e) dell'art. 7-sexies, le prestazioni di servizi di locazione, noleggio e simili rese a privati, aventi a oggetto mezzi di trasporto diversi dalle imbarcazioni da diporto, si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

- quando il committente è domiciliato o residente nel territorio stesso, salvo che il servizio sia utilizzato fuori dell'Ue

- quando il committente è domiciliato e residente fuori dell'Ue, se il servizio è utilizzato nel territorio dello Stato.

L'art. 24 del regolamento Ue n. 282/2011 prevede che se il privato consumatore committente delle prestazioni in esame è stabilito in più Paesi, oppure ha l'indirizzo permanente in un paese e la residenza abituale in un altro, per determinare il luogo della prestazione si dà la priorità:

- nel caso di committente persona giuridica, al luogo in cui sono svolte le funzioni della sua amministrazione centrale, salvo che sia provato che l'utilizzazione del servizio avviene in una sede di at-

LA TERRITORIALITÀ DELL'IVA

DS6901

tività come definita all'art. 13-bis, lett. b), dello stesso regolamento;

- nel caso di committente persona fisica, al luogo in cui la persona ha la sua residenza abituale, salvo che sia provato che l'utilizzazione del servizio avviene al suo indirizzo permanente.

9.6.2 Imbarcazioni da diporto

La disciplina delle prestazioni aventi a oggetto imbarcazioni da diporto si ricava dal combinato disposto della lettera e) ed e-bis) dell'art. 7-sexies.

Secondo dette disposizioni, le prestazioni di locazione/noleggio "a lungo termine" (cioè di durata superiore a 90 giorni) di imbarcazioni da diporto a privati si considereranno effettuate nel territorio dello Stato:

- quando l'imbarcazione è effettivamente messa a disposizione nel territorio stesso e la prestazione è eseguita da soggetti passivi ivi stabiliti, a meno che sia utilizzata fuori dell'Ue

- quando l'imbarcazione è effettivamente messa a disposizione in un paese non Ue da un prestatore stabilito nel medesimo paese ed è utilizzata nel territorio dello Stato

- quando l'imbarcazione è effettivamente messa a disposizione in un paese diverso da quello in cui è stabilito il prestatore, il committente è stabilito in Italia e l'imbarcazione è utilizzata nell'Ue

- quando l'imbarcazione è effettivamente messa a disposizione in un paese diverso da quello in cui è stabilito il prestatore, il committente è stabilito fuori dell'Ue e l'imbarcazione è utilizzata in Italia.

In ordine all'individuazione del luogo in cui l'imbarcazione è effettivamente messa a disposizione del destinatario, che rappresenta l'elemento comune a tutte le ipotesi suddette, devono ritenersi valide le indicazioni dell'art. 40 del regolamento Ue n. 282/2011, secondo cui tale luogo è quello in cui il destinatario o un terzo che agisce per suo conto prende fisicamente possesso dell'imbarcazione.

La descritta disciplina mira a tassare le prestazioni in esame nel territorio dello Stato quando possono ritenersi ivi consumate in virtù di un collegamento che si desume, a seconda dei casi, dalla combinazione delle variabili quali il luogo in cui l'imbarcazione è messa a disposizione, la residenza del prestatore, la residenza del committente, l'utilizzazione del servizio.

In ordine ai mezzi di prova occorrenti per l'esclusione dall'imposta in ragione del luogo di utilizzazione dell'imbarcazione, si rinvia a quanto detto a proposito delle prestazioni di locazione/noleggio a breve termine nel paragrafo 7.

Le disposizioni dell'art. 1, comma 710, della legge n. 178/2020, hanno istituito procedure di dichiarazione preventiva e di controllo, attuate dall'Agenzia delle entrate con il provvedimento del 15 giugno 2021. È opportuno precisare che tali procedure riguardano solo le prestazioni di noleggio, locazione, ecc. "non a breve termine", ossia di durata superiore a 90 giorni, rese nei confronti di committenti che non rivestono la qualifica di soggetti passivi dell'Iva; non riguardano, quindi, né le prestazioni "a breve termine" (sia B2B che B2C), la cui localizzazione è disciplinata dall'art.

DS6901

7-quer, lett. e), né le prestazioni "non a breve termine" verso soggetti passivi, la cui localizzazione segue invece la regola generale del domicilio del committente ai sensi dell'art. 7-ter.

In merito all'applicazione dei criteri speciali qui in esame, si vedano i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con le risposte a interpello n. 430/2023 e n. 159/2025

9.7 Prestazioni rese con mezzi elettronici, di telecomunicazione e di teleradiodiffusione

La localizzazione dei servizi di e-commerce, di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, rese a privati consumatori, è disciplinata dall'art. 7-octies), che ha recepito le disposizioni dell'art. 1 della direttiva Ue 2017/2455.

Le suddette prestazioni si considerano effettuate in Italia se rese a consumatori ivi stabiliti; relativamente ai servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione, occorre inoltre che siano utilizzate nell'ambito dell'Ue.

Non sono pertanto territoriali le prestazioni rese a consumatori stabiliti all'estero.

Semplificazioni

Fermo il suddetto criterio nel caso in cui il fornitore sia stabilito al di fuori dell'Ue, qualora questi sia invece stabilito all'interno dell'Ue è prevista, per ragioni di semplificazione, una soglia monetaria al di sotto della quale, in deroga al criterio speciale di cui sopra, l'Iva è dovuta nel paese Ue di stabilimento del fornitore, salvo che quest'ultimo opti comunque per la tassazione nel paese del consumo in applicazione del criterio speciale. Questa particolarità è dettagliatamente regolata ai commi 2 e 3 dell'articolo 7-octies), rispettivamente per le prestazioni rese da fornitori stabiliti in altri paesi Ue e per quelle rese da fornitori stabiliti in Italia.

Nel primo caso (fornitore Ue), le prestazioni rese a consumatori italiani non sono tassate in Italia se ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:

a) il fornitore è stabilito in un solo Stato membro;

b) l'ammontare complessivo delle prestazioni di servizi rese a privati consumatori stabiliti in paesi Ue diversi da quello di stabilimento del fornitore, effettuate nell'anno precedente, non ha superato l'importo di 10.000 euro, e fino a quando tale importo non sia superato nell'anno di riferimento;

c) il fornitore non ha optato, nel proprio paese, per l'applicazione dell'Iva in Italia.

Nel secondo caso (fornitore IT), specularmente, le prestazioni rese a privati consumatori di altri paesi Ue sono tassate in Italia, anziché nel paese del consumatore, se:

a) il fornitore è stabilito solo in Italia

b) l'ammontare complessivo delle prestazioni di servizi rese a privati consumatori stabiliti in paesi Ue diversi dall'Italia, effettuate nell'anno precedente, non ha superato l'importo di 10.000 euro, e fino a quando tale importo non sia superato nell'anno di riferimento

c) il fornitore non ha optato per l'applicazione dell'Iva nel paese del consumo.

Si presti attenzione al fatto che nella soglia di

LA TERRITORIALITÀ DELL'IVA

DS6901

DS6901

10.000 euro rientrano anche le vendite intracomunitarie a distanza effettuate in paesi Ue diversi da quello di stabilimento.

Esercizio dell'opzione

I fornitori nazionali devono comunicare l'eventuale opzione per la tassazione a destinazione di cui al comma 3 nella dichiarazione annuale Iva relativa all'anno in cui è stata esercitata. L'opzione ha effetto fino a quando non è revocata, ma comunque per almeno due anni. È da ritenere che rimanga fermo il principio del comportamento concludente, sicché l'eventuale omissione della comunicazione, sebbene sanzionabile, non pregiudica l'efficacia dell'opzione manifestata di fatto.

9.7.1 Nozione di "servizi resi con mezzi elettronici"

L'allegato II alla direttiva Iva chiarisce, in via esemplificativa, che costituiscono servizi prestati con mezzi elettronici (cosiddetto e-commerce di retto):

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

L'art. 58 della direttiva precisa che il solo fatto che il fornitore di un servizio e il suo cliente comunichino per posta elettronica, non implica che il servizio fornito sia un servizio elettronico.

Ulteriori indicazioni sulla portata della nozione di servizi prestati con mezzi elettronici sono contenute nel regolamento Ue n. 282/2011, il cui art. 7, dopo avere precisato, in linea generale, che tali servizi comprendono quelli 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 senza la tecnologia informatica, chiarisce che la predetta definizione include anche i seguenti servizi:

- a) la fornitura di prodotti digitali in generale, compreso il software, relative modifiche e aggiornamenti
- b) i servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o di un privato su una rete elettronica, come un sito o una pagina web
- c) i servizi generati automaticamente da un computer attraverso Internet o una rete elettronica, in risposta ai dati immessi dal destinatario
- d) la concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito Internet che operi come mercato on line, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite di una vendita attraverso posta elettronica generata automaticamente da un computer
- e) le offerte forfettarie di servizi Internet, nelle quali la componente delle telecomunicazioni rappresenta un elemento accessorio e subordinato,

nel senso che il pagamento forfettario non comprende il semplice accesso a Internet, ma anche altri elementi come pagine con contenuto che consentono l'accesso a notizie di attualità, informazioni meteo o turistiche, giochi o dibattiti on line, hosting di siti, ecc.

Una elencazione ancora più dettagliata dei servizi resi con mezzi elettronici è fornita nell'allegato I al regolamento Ue n. 282/2011, al quale si rinvia.

Prestazioni non rientranti nella nozione di e-commerce

Il par. 3 dell'art. 7 del citato regolamento chiarisce che non si considerano servizi prestati con mezzi elettronici:

- a) i servizi di teleradiodiffusione
- b) i servizi di telecomunicazione
- c) i beni la cui ordinazione avvenga o sia elaborata elettronicamente (ossia i beni materiali venduti attraverso il cosiddetto e-commerce "indiretto")
- d) cd-rom, dischetti e supporti fisici analoghi
- e) materiale stampato, come libri, bollettini, giornali o riviste
- f) cd e audiocassette
- g) dvd e videocassette
- h) giochi su cd-rom
- i) i servizi professionali resi mediante posta elettronica (per esempio consulenze legali, finanziarie)
- j) servizi di insegnamento per i quali il contenuto del corso è fornito dall'insegnante mediante un collegamento remoto
- k) servizi di riparazione materiale off line delle apparecchiature informatiche
- l) servizi di conservazione dei dati off line
- m) servizi pubblicitari, per esempio su giornali, manifesti, televisione
- n) servizi di helpdesk telefonico
- o) servizi di insegnamento che comprendono esclusivamente corsi per corrispondenza
- p) servizi di vendita all'asta tradizionali, che dipendono dal diretto intervento dell'uomo, indipendentemente dalle modalità dell'offerta
- q) lettera soppressa
- r) lettera soppressa
- s) lettera soppressa
- t) prenotazione in linea di biglietti di ingresso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o a manifestazioni affini
- u) prenotazione in linea di soggiorni alberghieri, autonoleggio, servizi di ristorazione, trasporto passeggeri o servizi affini

9.7.2 L'individuazione dello status e del domicilio del committente

Il regolamento Ue n. 282/2011 reca disposizioni che forniscono i criteri utili per l'individuazione del luogo delle prestazioni di servizi elettronici, di telecomunicazione e di teleradiodiffusione B2C, nonché delle prestazioni di cui al precedente paragrafo 9.1.

Al riguardo, l'art. 13-bis chiarisce che il luogo di stabilimento di una persona giuridica che non è soggetto passivo, di cui all'art. 56, paragrafo 2, primo comma, e agli artt. 58 e 59 della direttiva Iva, è:

LA TERRITORIALITÀ DELL'IVA

DS6901

DS6901

10.000 euro rientrano anche le vendite intracomunitarie a distanza effettuate in paesi Ue diversi da quello di stabilimento.

Esercizio dell'opzione

I fornitori nazionali devono comunicare l'eventuale opzione per la tassazione a destinazione di cui al comma 3 nella dichiarazione annuale Iva relativa all'anno in cui è stata esercitata. L'opzione ha effetto fino a quando non è revocata, ma comunque per almeno due anni. È da ritenere che rimanga fermo il principio del comportamento concludente, sicché l'eventuale omissione della comunicazione, sebbene sanzionabile, non pregiudica l'efficacia dell'opzione manifestata di fatto.

9.7.1 Nozione di "servizi resi con mezzi elettronici"

L'allegato II alla direttiva Iva chiarisce, in via esemplificativa, che costituiscono servizi prestati con mezzi elettronici (cosiddetto e-commerce diretto):

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

L'art. 58 della direttiva precisa che il solo fatto che il fornitore di un servizio e il suo cliente comunichino per posta elettronica, non implica che il servizio fornito sia un servizio elettronico.

Ulteriori indicazioni sulla portata della nozione di servizi prestati con mezzi elettronici sono contenute nel regolamento Ue n. 282/2011, il cui art. 7, dopo avere precisato, in linea generale, che tali servizi comprendono quelli 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 senza la tecnologia informatica, chiarisce che la predetta definizione include anche i seguenti servizi:

- a) la fornitura di prodotti digitali in generale, compreso il software, relative modifiche e aggiornamenti
- b) i servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o di un privato su una rete elettronica, come un sito o una pagina web
- c) i servizi generati automaticamente da un computer attraverso Internet o una rete elettronica, in risposta ai dati immessi dal destinatario
- d) la concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito Internet che operi come mercato on line, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite di una vendita attraverso posta elettronica generata automaticamente da un computer
- e) le offerte forfettarie di servizi Internet, nelle quali la componente delle telecomunicazioni rappresenta un elemento accessorio e subordinato,

nel senso che il pagamento forfettario non comprende il semplice accesso a Internet, ma anche altri elementi come pagine con contenuto che consentono l'accesso a notizie di attualità, informazioni meteo o turistiche, giochi o dibattiti on line, hosting di siti, ecc.

Una elencazione ancora più dettagliata dei servizi resi con mezzi elettronici è fornita nell'allegato I al regolamento Ue n. 282/2011, al quale si rinvia.

Prestazioni non rientranti nella nozione di e-commerce

Il par. 3 dell'art. 7 del citato regolamento chiarisce che non si considerano servizi prestati con mezzi elettronici:

- a) i servizi di teleradiodiffusione
- b) i servizi di telecomunicazione
- c) i beni la cui ordinazione avvenga o sia elaborata elettronicamente (ossia i beni materiali venduti attraverso il cosiddetto e-commerce "indiretto")
- d) cd-rom, dischetti e supporti fisici analoghi
- e) materiale stampato, come libri, bollettini, giornali o riviste
- f) cd e audiocassette
- g) dvd e videocassette
- h) giochi su cd-rom
- i) i servizi professionali resi mediante posta elettronica (per esempio consulenze legali, finanziarie)
- j) servizi di insegnamento per i quali il contenuto del corso è fornito dall'insegnante mediante un collegamento remoto
- k) servizi di riparazione materiale off line delle apparecchiature informatiche
- l) servizi di conservazione dei dati off line
- m) servizi pubblicitari, per esempio su giornali, manifesti, televisione
- n) servizi di helpdesk telefonico
- o) servizi di insegnamento che comprendono esclusivamente corsi per corrispondenza
- p) servizi di vendita all'asta tradizionali, che dipendono dal diretto intervento dell'uomo, indipendentemente dalle modalità dell'offerta
- q) lettera soppressa
- r) lettera soppressa
- s) lettera soppressa
- t) prenotazione in linea di biglietti di ingresso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o a manifestazioni affini
- u) prenotazione in linea di soggiorni alberghieri, autonoleggio, servizi di ristorazione, trasporto passeggeri o servizi affini

9.7.2 L'individuazione dello status e del domicilio del committente

Il regolamento Ue n. 282/2011 reca disposizioni che forniscono i criteri utili per l'individuazione del luogo delle prestazioni di servizi elettronici, di telecomunicazione e di teleradiodiffusione B2C, nonché delle prestazioni di cui al precedente paragrafo 9.1.

Al riguardo, l'art. 13-bis chiarisce che il luogo di stabilimento di una persona giuridica che non è soggetto passivo, di cui all'art. 56, paragrafo 2, primo comma, e agli artt. 58 e 59 della direttiva Iva, è:

LA TERRITORIALITÀ DELL'IVA

DS6901

da una società che realizza tour virtuali a carattere turistico e culturale-museale, costituiti da contenuti digitali e dalla narrazione da parte di una guida turistica abilitata, forniti in diretta via web ai partecipanti che acquistano il biglietto d'accesso attraverso una piattaforma elettronica.

Alla luce delle definizioni di "servizi prestati con mezzi elettronici" e delle relative esemplificazioni fornite dalla normativa Ue, esaminate sopra, l'Agenzia ha dichiarato che i tour virtuali in diretta in musei e simili, offerti dalla società istante, sono delle vere e proprie visite personalizzate, con possibilità di interazione dei clienti con la guida turistica, non dissimili dalle visite in presenza, nel cui ambito lo strumento elettronico costituisce solo un mezzo per accedere al servizio. Di conseguenza, il trattamento applicabile ai tour virtuali svolti con le descritte modalità è il medesimo di quello previsto per le visite in presenza, compreso il regime di esenzione dall'Iva nel caso in cui la visita si svolga in uno dei luoghi menzionati al punto 22) dell'art. 10, dpr n. 633/1972.

10. DETASSAZIONE DI ALCUNE PRESTAZIONI RESE A PRIVATI EXTRAUE

L'art. 7-septies del dpr n. 633/1972, infine, stabilisce che le seguenti prestazioni di servizi resi a privati consumatori non si considerano effettuate nel territorio dello Stato qualora il destinatario sia "domiciliato e residente" (stabilito, domiciliato o abitualmente residente, secondo l'art. 59 della direttiva Iva) fuori dell'Ue:

- prestazioni di servizi di cui all'art. 3, secondo comma, n. 2, del dpr n. 633/1972, ossia le operazioni relative ai diritti immateriali: cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative a invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessio-

DS6901

ni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti

- prestazioni pubblicitarie
- prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale, nonché di elaborazione e fornitura dati e simili. Ai fini dell'individuazione della categoria di prestazioni in esame, è utile fare riferimento alla più puntuale elencazione fornita dalla corrispondente disposizione sovranazionale, contenuta nell'art. 59, lett. c), della direttiva, che menziona le prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili e altre prestazioni analoghe, nonché elaborazione di dati e fornitura d'informazioni. Indicazioni utili per l'interpretazione di questa disposizione si ricavano dalla sentenza della Corte di giustizia del 6 dicembre 2007, C-401/06, secondo cui le prestazioni di un esecutore testamentario non possono essere ricondotte tra quelle abitualmente fornite dagli avvocati;

- operazioni bancarie, finanziarie e assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione, con esclusione delle locazioni di casseforti

- messa a disposizione di personale; con sentenza 26 gennaio 2012, C-218/10, la Corte di giustizia ha chiarito che la nozione comprende anche la messa a disposizione di personale autonomo, non legato da rapporto di lavoro dipendente con l'impresa fornitrice;

- prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto

- concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, servizio di trasporto o di trasmissione mediante tali sistemi e fornitura di altri servizi direttamente collegati

- prestazioni inerenti all'obbligo di non esercitare in tutto o in parte un'attività o un diritto di cui ai punti precedenti.