



ALLA DIREZIONE GENERALE
DI TUTTE LE ASSOCIATE

CIRCOLARE SERIE
FISCALE N.2/2010

Roma, 22 febbraio 2010

Oggetto: Le novità IVA sulle prestazioni di servizi: entrata in vigore dal 1°1.2010

Rif. Norm.: Decreto legislativo n. 18 del 11.2.2010 (G.U. n.41 del 19.2. 2010) (all.1)*; Circolare Agenzia delle entrate n.58/E del 31.12.2009 (all.2)*

Rif. Assilea: Circolare Serie Fiscale n.35/2009

Facendo seguito alla Circolare Serie Assilea di pari oggetto informiamo che è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il Decreto Legislativo n. 18 dell'11.2.2010 di recepimento delle direttive comunitarie che hanno modificato la normativa comunitaria di riferimento per l'imposta sul valore aggiunto (direttiva 2006/112/CE) (in all.1).*

In merito alla territorialità delle prestazioni dei servizi (inclusi leasing e noleggio), la nuova normativa distingue tra le prestazioni effettuate nei confronti dei:

- soggetti passivi IVA (*Business to Business*) per i quali la nuova regola è il luogo di stabilimento del committente e non più quello del prestatore;
- soggetti non passivi IVA (*Business to Consumer*) per i quali permane l'attuale criterio di tassazione nel luogo di stabilimento del prestatore.

La nuova normativa nazionale contiene tuttavia delle eccezioni ai criteri generali che riguardano alcune tipologie di servizi quali le perizie, i servizi culturali, artistici e scientifici, quelli relativi agli immobili, nonché le locazioni (anche finanziarie) di mezzi di trasporto rese da prestatori italiani a soggetti non passivi IVA.

Per quanto riguarda in particolare il leasing nautico da diporto a privati consumatori permane l'attuale regime IVA secondo le percentuali cd. forfetarie; tuttavia, nei casi di impresa utilizzatrice (non persona fisica) residente in Italia i canoni di leasing rientrano nel campo applicazione dell'IVA per il loro importo totale e non più soltanto in proporzione al periodo di utilizzo nel territorio dello Stato, a meno che l'impresa utilizzatrice non possieda i requisiti per l'applicazione dell'art.'8 bis ed in questo caso l'intero corrispettivo non è imponibile ad IVA.

Tenuto conto che il decreto delegato è entrato in vigore il 20.2.2010 e che lo stesso prevede l'efficacia delle nuove disposizioni in materia di territorialità delle prestazioni dei servizi dal 1°1.2010, è ragionevole attendersi un chiarimento normativo o interpretativo volto a legittimare i comportamenti tenuti dai contribuenti nel periodo 11.2010 – 20.2.2010 (contribuenti che si sono attenuti al criterio generale previsto dalla normativa comunitaria e quelli che invece hanno adottato il criterio derogatorio dell'"utilizzo").

Nel rimandare alla lettura dell'unito appunto, predisposto in seno alla Commissione Assilea Fiscale e Contabilità e contenente un quadro organico della disciplina sulla territorialità delle prestazioni di servizi ai fini IVA con un particolare focus sulle casistiche del leasing e del noleggio a breve e lungo termine, segnaliamo che il tema in riferimento sarà approfondito durante il corso di formazione "IL LEASING NAUTICO" che avrà luogo il 17 e 18 marzo 2010 presso il Novotel Milano Est Aeroporto (Via Mecenate, 121 – Milano), il cui programma è riportato nella Circolare Leasing Forum n°3/2010 disponibile sul sito internet www.assilea.it.

Cordiali saluti

Il Direttore Generale
ing. Fabrizio Marafini

* Allegati 1 e 2 non trasmessi ma disponibili sul sito www.Assilea.it

Oggetto: Le novità IVA sulle prestazioni di servizi: entrata in vigore dal 1° .1.2010

Premessa	2
Efficacia delle disposizioni	3
Qualifica di soggetti passivi	5
Definizioni	5
Territorio dello Stato.....	5
Acque territoriali.....	6
Punti franchi.....	6
Territorio della Comunità	6
Paesi e territori d'oltremare (cd. PTOM)	6
Soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato	7
La territorialità per la cessioni di beni	7
La territorialità per le prestazioni di servizi	10
Criteri generali di tassazione	10
Leasing/locazione di beni mobiliari strumentali diversi dai mezzi di trasporto	11
Deroghe ai criteri generali	12
Leasing/locazione di immobili	12
Noleggio a breve termine di mezzi di trasporto e mezzi nautici	12
Leasing e Noleggio non a breve termine di mezzi di trasporto compresi i mezzi nautici.....	13
Leasing nautico. Precisazioni	16
Disposizioni con efficacia successiva al 1° .1.2010	16

Premessa

Il Decreto Legislativo n. 18 dell'11.2.2010 (in GU n.41 del 19.2.2010) intende assolvere all'obbligo di recepimento delle seguenti direttive comunitarie:

- la direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008 (di seguito “Direttiva Servizi”), che, con effetto dal 1° gennaio 2010 e per talune disposizioni, dal 1° gennaio 2011 e dal 1° gennaio 2013, prevede nuovi criteri in materia di territorialità delle prestazioni di servizi.
- la direttiva 2008/9/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008. che, con effetto dal 1° gennaio 2010 stabilisce una nuova procedura per il rimborso dell'imposta ai soggetti passivi stabiliti in uno Stato membro diverso da quello di rimborso e sostituisce la direttiva 79/1072/CEE del Consiglio, del 6 dicembre 1979 (cd. “ottava direttiva”);
- la direttiva 2008/117/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, che, con effetto dal 1° gennaio 2010, reca modifiche della citata direttiva 2006/112/CE in materia di lotta alle frodi fiscali connesse alle operazioni intracomunitarie (di seguito “Direttiva IVA”).

La Direttiva Servizi ha modificato, con effetto dal 1° gennaio 2010 e, per talune

disposizioni (di seguito esaminate) dal 2011 e dal 2013 la Direttiva IVA del Consiglio del 28 novembre 2006, relativamente al luogo delle prestazioni di servizi rese in ambito comunitario.

Il legislatore comunitario ha inteso fissare come luogo dell'imposizione il luogo in cui avviene il consumo effettivo del servizio; a tal fine sono stabiliti **due criteri di ordine generale**, a seconda della qualifica del soggetto committente del servizio:

- per i servizi resi nei confronti di soggetti passivi (*Business to Business*), i medesimi sono tassati nel luogo dove è stabilito il soggetto committente;
- per i servizi resi nei confronti di privati consumatori, che non svolgono un'attività d'impresa, arte o professione (*Business to Consumer*), le prestazioni sono tassate nel luogo di stabilimento del prestatore del servizio stesso.

Il presente documento intende fornire un quadro organico della disciplina sulla territorialità delle prestazioni di servizi ai fini IVA, in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2010, con particolare riguardo alle novità recate dal Decreto Legislativo di interesse per il settore della locazione finanziaria e del noleggio.

Efficacia delle disposizioni

L'articolo 5 del provvedimento disciplina i termini di efficacia delle disposizioni ed, in particolare, fissa i seguenti termini:

- decorrenza per le operazioni effettuate dal 1° gennaio 2010, per le disposizioni di cui all'articolo 1 (escluse quelle di cui al comma 1, lettere t e u), articolo 2 ed articolo 4;
- decorrenza per le richieste di rimborso presentate a partire dal 1° gennaio 2010, per le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 1, lettera t), relativamente ai rimborsi da erogare a soggetti passivi comunitari;
- decorrenza da fissare nel relativo provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, per le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 1, lettera u) in materia di rimborsi a soggetti stabiliti fuori della Comunità;
- decorrenza 1° gennaio 2011, per le disposizioni di cui all'articolo 3, comma 1;
- decorrenza 1° gennaio 2013, per le disposizioni di cui all'articolo 3, comma 2.

A questo proposito osserviamo che se da un lato il citato art.5 prevede espressamente l'efficacia delle nuove disposizioni con riferimento alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2010, dall'altro lo stesso decreto delegato è entrato in vigore in data successiva (20 febbraio 2010) con il risultato che talune operazioni, per le quali il decreto attuativo ha esercitato l'opzione consentita dalla direttiva comunitaria, dovrebbero soggiacere alla disciplina contenuta nella normativa comunitaria (cd. criterio generale).

Infatti, mentre i regolamenti comunitari sono direttamente applicabili negli Stati Ue, di norma le direttive devono essere recepite in atti legislativi nazionali; tuttavia, nel caso in cui le disposizioni contenute nella direttiva siano sufficientemente dettagliate, tali da consentirne la diretta applicazione, queste regole esplicano i loro effetti anche nell'ordinamento nazionale e le norme incompatibili devono essere disapplicate. Inoltre, le norme sulla territorialità delle prestazioni di servizi devono entrare in vigore contemporaneamente in tutti gli stati membri per evitare che si verificino fenomeni di doppia tassazione o di detassazione.

In proposito richiamiamo quanto precisato dall'Agenzia delle entrate nella Circolare n.58/E del 31 dicembre u.s. : *“Si ritiene opportuno, infine, precisare che le norme comunitarie oggetto delle presenti istruzioni costituiscono di fatto un superamento delle vigenti disposizioni*

nazionali, contenute nel DPR n. 633 del 1972, con particolare riferimento all'articolo 7 e 17, nonché nell'articolo 40, commi 4-bis, 5 e 6 del DL n. 331 del 1993, che risultano incompatibili con le nuove regole dettate dalla Direttiva Servizi”.

Pertanto, anche in assenza di un formale recepimento, le regole comunitarie sulla territorialità e sull'individuazione dei soggetti passivi devono essere applicate già dal 1° gennaio 2010.

Sembrerebbe desumersi che la disciplina derogatoria recepita dal decreto attuativo non sia applicabile nel periodo intercorrente tra il 1° gennaio 2010 e il 19 febbraio 2010 (data antecedente a quella di entrata in vigore del D.Lgs n.18 dell'11.2.2010); quindi per quelle prestazioni di servizi per le quali la norma comunitaria ha concesso la facoltà ai singoli stati di introdurre il criterio dell'utilizzo (ad es. prestazioni di telecomunicazione e teleradiodiffusione, leasing nautico rese a committenti privati consumatori) sino al formale recepimento delle norme comunitarie (20 febbraio 2010), il criterio dell'utilizzo non potrebbe essere adottato dovendosi applicare la regola generale.

Tale considerazione sarebbe però contraria ai principi della tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente previsti dallo Statuto del Contribuente in quanto andrebbe a penalizzare coloro i quali si sono adeguati alla disciplina derogatoria al principio generale sulla base delle disposizioni di cui all'art.5 del decreto delegato che prevedevano la decorrenza delle nuove regole per le operazioni effettuate dal 1° gennaio 2010

Sul punto è pertanto ragionevole e logico attendersi un chiarimento normativo o interpretativo volto a legittimare i comportamenti tenuti dai contribuenti nel periodo di *vacatio legis* (contribuenti che si sono attenuti al criterio generale previsto dalla normativa comunitaria e quelli che invece hanno adottato il criterio derogatorio dell'“utilizzo”¹).

A questo proposito segnaliamo che con riferimento alla disciplina dei nuovi obblighi in materia di elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie, modificata dalle Direttive 2008/8/CE e 2008/117/CE, l'Agenzia delle entrate² ha preso atto che la normativa interna di recepimento della novellata disciplina comunitaria non è stata ancora pubblicata alla data del 17 febbraio 2010 riconoscendo l'impossibilità degli operatori di conoscere compiutamente il quadro normativo relativo alla disciplina dei nuovi obblighi in materia di elenchi riepilogativi (c.d. Intrastat).

Sussistendo, pertanto, “*obiettive condizioni di incertezza*”, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto ragionevole che, “*nelle more dell'attuazione a regime della nuova disciplina, gli operatori possano incorre in errori nella compilazione degli elenchi in questione.*”

Pertanto, in applicazione dell'art. 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000 n. 212, recante disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente, l'Amministrazione finanziaria, in sede di controllo, non applicherà sanzioni in caso di eventuali violazioni concernenti la compilazione dei suddetti elenchi, relativi ai mesi da gennaio a maggio 2010 per gli obblighi mensili, nonché al primo trimestre 2010 per gli obblighi trimestrali. Ciò a condizione che i contribuenti provvedano a sanare eventuali violazioni, inviando, entro il 20 luglio 2010, elenchi riepilogativi integrativi redatti secondo le modalità che saranno definite dalla normativa in corso di emanazione.”

¹ Ad es. per il leasing nautico da diporto nei confronti di committenti privati consumatori.

² Cfr. Circolare Agenzia delle entrate n.5/E del 17 febbraio 2010.

Qualifica di soggetti passivi

Solo in relazione all'applicazione delle norme sulla territorialità sono considerati **soggetti passivi**:

- le persone fisiche esercenti impresa, arte o professione ove agiscano in quanto tali;
- gli enti che svolgono sia attività commerciali che attività non commerciali; gli enti (ad es. gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972) che effettuano, accanto ad operazioni soggette all'imposta, anche operazioni non rientranti nell'ambito del campo applicativo del tributo ai sensi dell'articolo 2 della Direttiva 2006/112/CE, anche quando agiscono al di fuori della sfera delle attività commerciali o agricole;
- gli enti non commerciali che svolgono solo attività istituzionali, identificati ai fini IVA. Con riferimento alle disposizioni nazionali, rientrano in questo ambito gli enti che, avendo realizzato nel corso dell'anno solare precedente, ovvero nel corso dell'anno, acquisti di beni provenienti da un altro Stato membro per un ammontare superiore a 10.000 euro, sono stati obbligati a chiedere l'attribuzione di un numero di partita IVA, allo scopo di assoggettare ad IVA in Italia tali acquisti intracomunitari. Come chiarito dall'Agenzia delle entrate con Circolare n.58/E sono, altresì, considerati soggetti passivi gli stessi enti che anche al di sotto di tale soglia hanno optato per l'applicazione dell'imposta in Italia sugli acquisti intracomunitari e che a tale motivo dispongono di un numero di partita IVA.

Invece, i committenti dei servizi si considerano **non soggetti passivi** se persone fisiche che esercitano un'attività d'impresa, un'arte o una professione e che effettuano gli acquisti per il proprio uso personale (ad es. avvocato che acquisisce in locazione finanziaria un'unità da diporto). Sono quindi esclusi dalle regole del *B-TO-B* le acquisizioni effettuate dall'imprenditore (anche la ditta individuale) per i suoi bisogni privati.

In merito alla qualificazione soggettiva del committente stabilito nella Comunità, insede di esame parlamentare dello schema di decreto legislativo la Commissione Finanze del Senato aveva proposto di aggiungere all'articolo 7- ter un comma volto considerare il committente soggetto passivo subordinandone tale *status*, ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, al rilascio un'apposita comunicazione scritta in tal senso, entro il momento di effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'articolo 6.

Tale proposta non è stata recepita dal Governo in quanto l'istituzione di una procedura di questo tipo è attualmente in discussione in sede comunitaria.

Definizioni

Territorio dello Stato

Ai sensi del nuovo art. 7, lett. a) del D.P.R. n. 633/72 si intende fare riferimento al *“territorio della Repubblica italiana, con esclusione dei comuni di Livigno e di Campione d'Italia e delle acque italiane del lago di Lugano”* (cioè nel tratto racchiuso tra Ponte Tresa e Porto Ceresio). Restano fuori dal concetto di Stato il territorio della Repubblica di San Marino e lo Stato della Città del Vaticano, in quanto territori esteri.

Acque territoriali

Così come precisato dall'Agenzia delle entrate con la circolare del 22 luglio 2009, n.38/E per acque territoriali *“si devono intendere quelle comprese nel limite delle 12 miglia marine dalla costa, come si evince dall'art. 3 della Convenzione delle Nazioni Unite sul Diritto del Mare e dall'art. 2, secondo comma, del codice della Navigazione”*.

Punti franchi

Sono le zone portuali disciplinate dall'art. 166 del D.P.R. n. 43/1973 (che comprendono moli, banchine, capannoni, edifici e specchi d'acqua adiacenti che rimangono anch'essi, di regola, fuori dalla linea doganale) esistenti presso i porti di Brindisi, Genova, Messina, Napoli e Trieste, nonostante siano territori extradoganali ed in quanto tali assimilati per quel che concerne l'imposizione doganale ai territori esteri; ai fini IVA devono essere considerati a tutti gli effetti territorio dello Stato e, pertanto, del tutto equivalenti a qualsiasi altra località italiana.³

Territorio della Comunità

Ai sensi dell'art. 7, co. 1, lett. b del D.P.R. n. 633/72 corrisponde al campo d'applicazione del Trattato istitutivo della Comunità economica europea.

Dal 1° gennaio 2007 la Comunità è composta da ventisette Stati: Austria, Belgio, Bulgaria, Cipro, Germania, Danimarca, Estonia, Grecia, Spagna, Finlandia, Francia, Gran Bretagna, Irlanda, Italia, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Malta, Olanda, Polonia, Portogallo, Repubblica Ceca, Romania, Slovacchia, Slovenia, Svezia e Ungheria.

La citata lettera b dispone, inoltre, le seguenti esclusioni: per la Repubblica ellenica, il Monte Athos; per la Repubblica federale di Germania, l'isola di Helgoland ed il territorio di Busingen; per la Repubblica francese, i Dipartimenti d'oltremare; per il Regno di Spagna, Ceuta, Melilla e le isole Canarie; per la Repubblica di Finlandia, le isole Aland.

La nuova lett. b, esclude esplicitamente anche le isole Anglo-Normanne: Jersey, Guernese e le sue dipendenze Brechou, Great SarK, Hern, Jethou e Lihou.

Di contro, il Principato di Monaco, l'isola di Man e le zone di Akrotiri e Dhekelia sono compresi nel territorio, rispettivamente, della Repubblica francese e del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord e della Repubblica di Cipro. Per quanto attiene il territorio del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, secondo l'amministrazione finanziaria non rientra nel territorio di questo paese Gibilterra⁴.

A titolo esemplificativo, Monte Carlo e l'Isola di Madera rientrano entrambi nel territorio della Comunità Europea, mentre lo Stato della Repubblica di San Marino, il territorio del comune di Livigno, lo Stato Di Andorra, il Lichtenstein o, ancora, Gibilterra, al pari della Svizzera o della Norvegia sono territori extracomunitari.

Paesi e territori d'oltremare (cd. PTOM)

Pur godendo di una relazione speciale con uno degli Stati membri, ai fini IVA i PTOM non sono considerati territorio dell'Unione Europea. I venti paesi e territori d'oltremare sono i seguenti:

- i) Paesi e territori d'oltremare britannici: Anguilla, Isole Cayman; Isole Falkland; Georgia del Sud e Sandwich Australi; Montserrat; Pitcairn; Sant'Elena;

³ Cfr. Ris. min. 4 gennaio 1996 n. 3/E prot. 15-841, Ris. min. 13 luglio 1995 n. 184/E prot. 15/613.

⁴ Circolare min. del 10 giugno 1998 n. 145/E.

- Ascensione; Tristan da Cunha; Territorio Antartico Britannico; Territorio Britannico dell'Oceano Indiano; Isole Turks e Caicos; Isole Vergini Britanniche;
- ii) Paesi e territori d'oltremare francesi: Mayotte; Nuova Caledonia; Polinesia Francese; Saint-Pierre e Miquelon; Terre Australi e Antartiche Francesi; Isole Wallis e Futura;
 - iii) Paesi e territori d'oltremare olandesi: Aruba; Antille Olandesi (Curaçao, Bonaire, Sint Maarten, Sint Eustatius, Saba);
 - iv) Paesi avente relazioni particolari con il Regno di Danimarca: Groenlandia.

Soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato

Ai sensi del nuovo articolo 7, lettera d) deve intendersi soggetto passivo il soggetto (ente, persona fisica, persona giuridica) che sia domiciliato⁵ nel territorio dello Stato o residente⁶ nel territorio dello Stato che non abbia stabilito il proprio domicilio all'estero. È considerato soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato anche una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di un soggetto domiciliato o residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa resa o ricevute.

Con la risoluzione del 3 ottobre 2008 n. 369 è stato precisato che un soggetto residente in un paese terzo che intende aprire un'attività economica in Italia, senza esercitare nel proprio paese alcuna professione, *“nel modello AA9/9, da presentarsi ai sensi dell'articolo 35 del decreto in materia Iva, dovrà indicare il domicilio fiscale ossia il luogo ove sarà svolta l'attività lavorativa, al fine di dotarsi di una partita Iva ordinaria.”*

La territorialità per la cessioni di beni

L'articolo 7-bis disciplina il presupposto territoriale delle cessioni di beni, lasciando invariate le disposizioni già contenute nel secondo comma del previgente articolo 7 del DPR n.633/72.

Il criterio fondamentale nella determinazione della territorialità relativamente alle cessioni di beni è il luogo d'esistenza fisica dei beni stessi, vale a dire il luogo dove questi si trovano al momento della cessione.

In particolare, sono territorialmente rilevanti in Italia le cessioni aventi ad oggetto:

- a. beni immobili
- b. beni mobili esistenti nel territorio dello Stato al momento della cessione, soltanto se: nazionali, comunitari o vincolati al regime di temporanea importazione;
- c. beni mobili, spediti da altro paese Ue, se installati montati o assiemati in Italia dal fornitore o per suo conto.

Le regole non si applicano nell'ipotesi di cessioni riguardanti:

- beni nel corso di trasporto intracomunitario di passeggeri
- gas ed energia elettrica.

Con riferimento al punto a) si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni

⁵ Ci si riferisce per le persone fisiche alla sede principale affari e interessi (art. 43 codice civile), per gli enti e persone giuridiche alla sede legale.

⁶ Ci si riferisce per le persone fisiche alla dimora abituale (art. 43 codice civile), per gli enti e persone giuridiche alla sede effettiva.

aventi ad oggetto beni immobili⁷ siti nel territorio dello Stato (ad es. da parte di soggetto passivo comunitario di bene immobile sito in Italia).

È importante tenere presente che tale regola (territorialità = luogo d'esistenza fisica del bene), vale pienamente soltanto per gli immobili, poiché per i beni mobili, oltre all'esistenza fisica nel territorio dello Stato è necessario che il bene sia "*nazionale, comunitario o vincolato al regime della temporanea importazione*".

Come precisato nella circolare n. 26/411138 del 3 agosto 1979 il regime doganale attribuito al bene è di fondamentale importanza per stabilire se una cessione è territorialmente rilevante oppure se non lo è.

Per quanto attiene alle cessioni di beni mobili esistenti nel territorio dello Stato, si intendono:

- nazionali, i prodotti originari italiani o il cui perfezionamento sia avvenuto in Italia; sono considerati beni originari di uno Stato, oltre i prodotti ivi interamente fabbricati, anche le merci ivi trasformate mediante una fabbricazione composita risultante da un processo di trasformazione avviato in Paesi terzi. Questi ultimi prodotti possono essere considerati originari di uno Stato quando hanno ivi subito la loro ultima trasformazione o lavorazione sostanziale, economicamente giustificata, effettuata in un'impresa attrezzata a tale scopo e che abbia come risultato la fabbricazione di un prodotto nuovo o che rappresenti una fase importante di fabbricazione (art. 24, c.d.c.)⁸; i beni nazionali introdotti nei punti franchi non perdono lo status di merce nazionale in quanto l'art. 7 non attribuisce ai punti franchi la condizione di ambiti extraterritoriali⁹;
- comunitari, se originari di altro stato Ue o in libera pratica in Ue (art. 79, c.d.c.);
- temporanea importazione, se di provenienza estera e introdotti in Italia per essere soggetti a lavorazione o trasformazione ed essere riesportati (art. 137, c.d.c.).

Per le cessioni di beni, ai fini della sussistenza del requisito della territorialità, non rilevano:

- il luogo di conclusione o di esecuzione del contratto
- il luogo di residenza del cedente o del cessionario

Rileva esclusivamente:

- il luogo di esistenza fisica del bene oggetto di cessione
- (per i soli beni mobili) rileva anche lo status giuridico del bene.

A titolo esemplificativo nell'ipotesi di beni italiani inviati in regime di temporanea esportazione per essere esposti in una fiera di un Paese extraUe e successivamente venduti, l'operazione è priva del requisito della territorialità, in quanto i beni al momento della cessione si trovano all'estero.

Altra ipotesi in cui sussiste la territorialità contemplata dall'art. 7 - bis comma 1, del d.p.r. n. 633 è la cessione di beni spediti da altro Stato membro, installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato da parte del fornitore o per suo conto.

⁷ Sono considerati tali il suolo, le sorgenti e i corsi d'acqua, gli alberi, gli edifici e le altre costruzioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio e in genere tutto ciò che naturalmente o artificialmente incorporato al suolo (art. 812 c.c., primo comma); sono altresì reputati immobili i molini, i bagni e gli altri edifici galleggianti quando sono saldamente assicurati alla riva o all'alveo e sono destinati ad esserlo in modo permanente per la loro utilizzazione (art. 812 c.c., secondo comma).

⁸ Cfr. Risoluzione Min. Fin. 7 settembre 1998, n. 127.

⁹ Cfr. Risoluzione Min. Fin. 13 luglio 1995, n. 184/E

In pratica, la cessione previa installazione, montaggio o assiemaggio a cura del fornitore comunitario o per suo conto, rileva nella sua interezza come fornitura all'interno dello Stato, indipendentemente dalla circostanza che ciò avvenga in esecuzione di un contratto d'appalto.

Il secondo comma dell'art. 7 – bis del d.p.r. n. 633 tratta delle cessioni di beni a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso di una parte di un trasporto passeggeri all'interno della comunità che si considerano effettuate nel territorio dello Stato laddove il luogo di partenza è ivi ubicato.

A questo riguardo ricordiamo le importanti precisazioni contenute all'art. 7, comma 1, lett. e dove viene chiarito che parte di un trasporto passeggeri all'interno della Comunità si intende la parte di un trasporto che non prevede uno scalo fuori della Comunità tra il luogo di partenza e il luogo di arrivo.

Il successivo comma dell'art. 7 bis in esame, tratta delle cessioni di gas mediante la rete di distribuzione del gas naturale e le cessioni di energia elettrica riprendendo nella sostanza quanto previsto nella vecchia formulazione dell'art. 7 comma 2.

Presupposto territoriale nella cessione di beni	
SUSSISTE IL PRESUPPOSTO	NON SUSSISTE IL PRESUPPOSTO
1. beni nazionali esistenti nel territorio dello stato;	1. beni esistenti all'estero;
2. beni comunitari esistenti nel territorio dello stato;	2. beni viaggianti all'estero;
3. beni vincolati al regime della temporanea importazione esistenti nel territorio dello stato;	3. beni in transito;
4. beni di provenienza UE, installati, montati o assemblati nel territorio dello stato;	4. beni depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganali;
5. beni ceduti durante un trasporto comunitario con partenza dallo stato;	5. beni comunitari acquistati in triangolazione a condizione che il secondo cessionario sia designato quale debitore d'imposta nello stato UE di destinazione dei beni acquistati in altro stato UE.
Le cessioni di energia elettrica, nonché del gas ceduto attraverso reti di distribuzione del gas naturale se sono rese nei confronti: i) di soggetti passivi-rivenditori (cioè di soggetti passivi la cui principale attività in relazione all'acquisto di gas ed energia elettrica è rappresentata dalla rivendita di tali prodotti e il cui consumo personale dei prodotti è trascurabile), che abbiano il domicilio nel territorio dello stato o siano ivi residenti senza avere stabilito il domicilio all'estero, ovvero di stabili organizzazioni in Italia dei suddetti soggetti domiciliati o residenti all'estero; ii) di soggetti passivi, diversi dai rivenditori, qualora i beni vengano effettivamente usati o consumati nel territorio nazionale.	
6. mezzi di trasporto nuovi acquistati nella UE ¹⁰	
7. beni UE acquistati in base a cataloghi.	

La territorialità per le prestazioni di servizi

Criteri generali di tassazione

L'articolo 7-ter disciplina il presupposto territoriale delle prestazioni di servizi, con riguardo ai nuovi criteri previsti dalle disposizioni comunitarie che sono stati illustrati in premessa; a tal fine, sono considerati territorialmente rilevanti

- al comma 1, lett. a, le prestazioni quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;
- al comma 1, lett. b, le prestazioni che sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

È importante rilevare come il comma 2 dell'art. 17, del DPR n. 633 del 1972, imponga agli operatori nazionali che commissionano dei servizi a soggetti non residenti, di assolvere sempre l'imposta tramite il meccanismo dell'inversione contabile (cd. *reverse charge*), indipendentemente dalla circostanza che i prestatori possiedano sul territorio nazionale un rappresentante fiscale ovvero si siano identificati direttamente.

Tuttavia, la regola dell'inversione contabile sancita dall'art. 17, comma 2, del DPR n. 633 del 1972, non opera se il soggetto non residente fornisce beni e servizi ad un operatore economico facendo intervenire "attivamente" la propria stabile organizzazione in Italia.

¹⁰ N.B. Al momento dell'immatricolazione mediante F24 "Iva immatricolazione auto Ue".

Leasing/locazione di beni mobiliari strumentali diversi dai mezzi di trasporto

Nella tabella seguente è sintetizzata la disciplina applicabile ai canoni relativi a contratti di leasing/locazione di beni mobiliari strumentali diversi dai mezzi di trasporto distinguendo tra operazioni nei confronti di committenti (locatari) i) soggetti passivi e di ii) soggetti non passivi.

Nel caso di **committenti soggetti passivi** si applica il criterio generale previsto dal nuovo art.7 ter del DPR n.633/72:

DPR n.633/72	Criterio	Società di leasing /Noleggio	Locatario	Utilizzo del bene	Territorialità	Fattura
art. 7 – ter	Principio generale (Domicilio o residenza del locatario soggetto IVA in Italia)	Indipendente dal luogo di residenza	Soggetto IVA residente in Italia	ovunque	SI	con IVA *
art. 7 – ter			Soggetto IVA non residente in Italia	ovunque	NO	fuori campo IVA

Note:

* Quando il prestatore non è residente in Italia l'imposta dovrà essere assolta, ai sensi dell'art. 17, co. 2, del DPR n. 633 del 1972, dal locatario italiano mediante il meccanismo dell'inversione contabile.

Nel caso di **committenti non soggetti passivi**, se residenti nel territorio UE si applica il criterio generale, se residenti extra UE trova invece applicazione il nuovo art. 7 - septies, co.1, lett.f) del DPR n.633/72:

DPR n.633/72	Criterio	Società di leasing /Noleggio	Locatario	Utilizzo del bene	Territorialità	Fattura
art. 7 – ter	Principio generale (rese a locatari non soggetti IVA da prestatori soggetti IVA in Italia)	Residente in Italia	Non soggetto IVA residente nel territorio UE	ovunque	SI	con IVA
art. 7 - septies, co.1, lett.f)	Locatario non soggetto IVA residente o domiciliato extra UE	Indipendente dal luogo di residenza	Non soggetto IVA residente extra UE	ovunque	NO	FC IVA

Deroghe ai criteri generali

Sul piano sostanziale delle norme il Decreto delegato ha abbandonato il criterio “di utilizzo” del servizio; tuttavia, tale criterio permane, per finalità antievasive, in forza della facoltà di cui all’articolo 59-bis della direttiva 2006/112/CE, in relazione a talune specifiche fattispecie declinate nei nuovi articoli 7-quater, 7-quinquies, 7-sexies e 7-septies:

- a) servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione resi a committenti privati;
- b) servizi a breve termine di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, di mezzi di trasporto a prescindere dallo status di soggetto passivo del committente;
- c) servizi non a breve termine di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto sempre che siano resi a committenti privati.

Gli articoli 7-quater, 7-quinquies, 7-sexies e 7-septies disciplinano la territorialità di particolari tipologie di servizi per le quali i criteri generali subiscono una deroga.

Leasing/locazione di immobili

L’articolo 7-quater, in particolare, stabilisce che le prestazioni di servizi relative a beni immobili sono tassate in Italia se l’immobile si trova nel territorio dello Stato; è espressamente previsto, inoltre, che le prestazioni di alloggio nel settore alberghiero rientrano in questa categoria di prestazioni di servizi.

Come si evince nella tabella di seguito riportata, la disciplina prevista per i canoni relativi a contratti di leasing/locazione di immobili è quella contenuta all’art. 7 - quater 1° c, lett. a) del DPR n.633/72 .

LEASING/LOCAZIONE DI IMMOBILI						
DPR n.633/72	Criterio	Società di leasing /Noleggio	Locatario	Ubicazione del bene	Territorialità	Fattura
art. 7 - quater 1° c, lett. a)	Ubicazione dell’immobile (in Italia o fuori)	Indipendente dal luogo di residenza	Indipendente dal luogo di residenza	in Italia	SI	con IVA*
				extra Italia	NO	fuori campo IVA

Note:

* Quando il prestatore non è residente in Italia l’imposta dovrà essere assolta, ai sensi dell’art. 17, co. 2, del DPR n. 633 del 1972, dal locatario italiano mediante il meccanismo dell’inversione contabile.

Noleggio a breve termine di mezzi di trasporto e mezzi nautici

Nell’ambito dell’articolo 7-quater sono disciplinate anche le prestazioni di servizi a breve termine di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, di mezzi di trasporto in relazione ai quali è stato combinato il criterio del luogo della messa a disposizione con il criterio dell’utilizzo.

Infatti, tali prestazioni si considerano effettuate in Italia:

- quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e siano utilizzati all’interno del territorio della Comunità;

- quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario al di fuori del territorio della Comunità e sono utilizzati nel territorio dello Stato.

In sintesi:

- non ci sono differenze se il committente è soggetto passivo Iva o privato;
- criteri di collegamento: messa a disposizione e utilizzo del mezzo;
- non rilevano: luogo in cui sono stabiliti il committente o il prestatore.

Sono da intendersi mezzi di trasporto: veicoli terrestri, compresi anche i mezzi per il trasporto di persone portatrici di handicap; imbarcazioni a motore o senza, tra cui i panfili a vela d'alto mare, utilizzati dai locatari per sport velico; aeromobili, carrelli elevatori.

Non sono da considerare mezzi di trasporto i container.

Nel contesto del nuovo articolo 7, è stata inserita una definizione dei servizi a breve termine di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto, intendendosi per tali quelli che implicano il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo non superiore a 30 giorni ovvero a 90 giorni per i mezzi nautici (natanti, imbarcazioni, navi).

NOLEGGIO A BREVE TERMINE DI MEZZI DI TRASPORTO COMPRESI I MEZZI NAUTICI
--

DPR n.633/72	Criterio	Società di noleggio a breve termine	Locatario	Utilizzo del bene	Territorialità	Fattura
art. 7 - quater co.1, lett. e)	Messa a disposizione del destinatario in Italia	Indipendente dal luogo di residenza	Soggetto IVA/Non Soggetto IVA indipendente dal luogo di residenza	nel territorio UE	SI	con IVA
	Messa a disposizione fuori dal territorio UE			in Italia	SI	con IVA
	Messa a disposizione in Italia			extra UE	NO	fuori campo IVA
	Messa a disposizione nel territorio UE (ma non in Italia)			ovunque	NO	fuori campo IVA
	Messa a disposizione fuori dal territorio UE			extra Italia	NO	fuori campo IVA

Leasing e Noleggio non a breve termine di mezzi di trasporto compresi i mezzi nautici

Il nuovo art. 7 - sexies, co.1, lett. e) del DPR n.633/72, di particolare interesse per le società di leasing e noleggio operanti nel settore auto e nautico, stabilisce specifici criteri di territorialità in relazione ad alcune tipologie di prestazioni di servizi che sono rese **a**

committenti non soggetti passivi; occorre tener presente, infatti, che tali criteri trovano applicazione esclusivamente alle prestazioni di servizi rese nei confronti di privati consumatori, mentre le analoghe prestazioni rese nei confronti di soggetti passivi rilevano territorialmente sulla base della regola generale del luogo di stabilimento del committente del servizio di cui all'art.7 - ter.

Per quanto attiene alle prestazioni di servizi non a breve termine di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, di mezzi di trasporto, nonché per le prestazioni di telecomunicazione e teleradiodiffusione, resi a committenti non soggetti passivi, è stato mantenuto il criterio dell'utilizzo.

In particolare, per le prestazioni di servizi non a breve termine di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, di mezzi di trasporto, è previsto che:

- se resi da un soggetto stabilito nel territorio dello Stato, e quindi secondo la regola generale rileverebbero agli effetti dell'IVA in Italia, sono esclusi dal campo di applicazione dell'imposta se utilizzati fuori dal territorio della Comunità;
- se resi da un soggetto stabilito fuori della Comunità, e quindi secondo il criterio generale sarebbero irrilevanti ai fini dell'IVA in Italia, rientrano nel campo di applicazione dell'imposta se utilizzati nel territorio dello Stato.

LEASING/NOLEGGIO NON A BREVE TERMINE DI MEZZI DI TRASPORTO COMPRESI I MEZZI NAUTICI VS. NON SOGGETTI PASSIVI

DPR n.633/72	Criterio	Società di Leasing/Noleggio	Locatario	Utilizzo del bene	Territorialità	Fattura
art. 7 - sexies, co.1, lett. e)	Prestatore italiano ed utilizzo nel territorio UE	Residente in Italia	Non soggetto IVA indipendentemente dal luogo di residenza	nel territorio UE	SI	con IVA *
				extra UE	NO	fuori campo IVA
	Prestatore estero ed utilizzo in Italia	Residente extra UE		in Italia	SI	con IVA
				extra Italia	NO	fuori campo IVA
	Prestatore residente in altro stato UE	Residente in altro stato UE		ovunque	NO	fuori campo IVA**

Note:

*In caso di utilizzo in parte in territorio UE e in parte al di fuori, si considera in campo IVA la percentuale di canone corrispondente all'utilizzo fatto in ambito comunitario.

** L'operazione è soggetta all'imposta sul valore aggiunto prevista dallo Stato UE (non Italia) in cui ha la residenza il prestatore.

Invece, nel caso di **committenti soggetti passivi** trova applicazione la regola generale prevista dall'art. 7 - ter, co. 1, lett. a, del DPR n.633/72; in sintesi:

- Tassazione in Italia se rese a soggetti passivi italiani;
- Fuori campo Iva se rese a soggetti passivi non residenti;
- Non più operante il criterio di utilizzo

LEASING/NOLEGGIO NON A BREVE TERMINE DI MEZZI DI TRASPORTO COMPRESI I MEZZI NAUTICI VS. SOGGETTI PASSIVI

DPR n.633/72	Criterio	Società di Leasing/Nolegg a LT	Locatario	Utilizzo del bene	Territorialità	Fattura
art. 7 - ter, co. 1, lett. a	Natura e residenza del locatario	Residente in Italia	Soggetto IVA residente in Italia	nel territorio UE o extra UE	SI	con IVA
			Soggetto IVA non residente in Italia		NO	fuori campo IVA
		Non residente in Italia	Soggetto IVA residente in Italia		SI	con IVA (<i>reverse charge</i>)
			Soggetto IVA non residente in Italia		NO	fuori campo IVA*

* L'operazione è soggetta all'imposta sul valore aggiunto prevista dallo Stato UE o extra UE (se prevista) in cui ha la residenza il committente.

A titolo esemplificativo riportiamo alcuni possibili casi riferibili alla nuova disciplina prevista per le locazioni finanziarie e i noleggi a ML termine di mezzi di trasporto.

- Locazione finanziaria di un'autovettura da parte di una società di leasing francese nei confronti di un'impresa utilizzatrice italiana. Indipendentemente da dove viene impiegato il mezzo di trasporto, l'operazione è territorialmente rilevante e, pertanto, dal 1° gennaio 2010:
 - la fattura emessa dalla società di leasing francese non deve riportare l'IVA francese (TVA),
 - l'impresa utilizzatrice italiana deve assolvere l'IVA con il meccanismo del reverse charge.
- Noleggio a LT di un veicolo da parte di una società di noleggio italiana nei confronti di una società sammarinese. L'operazione è sempre fuori campo IVA.

Leasing nautico. Precisazioni

A seguito della facoltà concessa dalla direttiva comunitaria e della relativa opzione esercitata dall'Italia nel D.Lgs. n.18 dell'11.2.2010, anche dopo il 1° gennaio 2010 è possibile continuare ad adottare per le locazioni di mezzi di trasporto il “criterio del luogo di utilizzazione” ed a mantenere le istruzioni stabilite in via interpretativa per il leasing nautico¹¹ (cfr. Circolari Agenzia delle Entrate n.49/E/2002 e n.38/E/2009), **con la precisazione che tali regole permangono solo se effettuate nei confronti di committenti privati persone fisiche** che, seppur esercitanti un'attività d'impresa, un'arte o una professione, effettuano l'acquisizione del servizio per il proprio uso personale (ad es. avvocato, ditta individuale, farmacista, notaio etc).

Ai sensi del nuovo art. 7 - ter del dpr n.633/72, a decorrere dal 1° gennaio 2010 i canoni di leasing su unità da diporto fatturati da una società di leasing italiana nei confronti di un'impresa utilizzatrice (non persona fisica) residente in Italia rientrano nel campo applicazione dell'IVA per il loro importo totale e non più soltanto in proporzione al periodo di utilizzo nel territorio dello Stato (con l'applicazione delle percentuali *forfetarie*).

In particolare, se l'impresa utilizzatrice utilizza l'unità da diporto:

- per i fini commerciali di cui all'art.2 del Codice della Nautica da diporto in ottemperanza al proprio oggetto sociale, è applicabile l'art.8 bis per cui l'intero corrispettivo, pur essendo in campo IVA (criterio generale di cui all'art.7 ter), non è imponibile ad imposta;
- per un'attività diversa da quella risultante dall'oggetto sociale (ad es. immobiliari, imprese di costruzione etc) ovvero solo per concederle in comodato gratuito ai propri soci, l'IVA deve essere regolarmente corrisposta ai sensi del criterio generale di cui all'art.7 ter.

A questo proposito ricordiamo che la destinazione ad attività commerciale dell'unità da diporto¹², avente i requisiti richiesti dalla normativa in materia per l'iscrizione nei registri preposti, ai sensi dell'art.2, comma 2 del Codice della Nautica da Diporto, è condizione necessaria per inquadrare, ai fini IVA, l'operazione di acquisizione (anche in leasing) nell'ambito del regime di non imponibilità di cui all'art.8-bis del D.P.R. 633 del 1972.

L'art.2, comma 1 del Codice della Nautica da diporto riconosce specificatamente l'uso commerciale delle unità da diporto (anche di quelle battenti una bandiera comunitaria) quando:

- sono oggetto di contratti di locazione e di noleggio (c.d. attività di “charteraggio”)
- sono utilizzate per l'insegnamento professionale della navigazione da diporto
- sono utilizzate da centri di immersione e di addestramento subacqueo come unità di appoggio per i praticanti immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo (c.d. attività di “diving”).

Disposizioni con efficacia successiva al 1°1.2010

La direttiva 2008/8/CE, agli articoli 3 e 4. contiene alcune disposizioni che trovano

¹¹ Ci si riferisce alla determinazione in via forfetaria dell'utilizzo extracomunitario, sulla base delle caratteristiche tipologiche delle unità da diporto.

¹² L'utilizzazione a fini commerciali delle imbarcazioni e delle navi da diporto deve essere annotata, a richiesta delle imprese (proprietarie o armatrici dei mezzi) che svolgono le descritte attività, nei registri di iscrizione e sulla licenza di navigazione dell'unità.

applicazione, rispettivamente, a partire dal 1° gennaio 2011 e dal 1° gennaio 2013; in particolare, il comma 2 dell'articolo 3 prevede la sostituzione dell'articolo 7-sexies, comma 1, lettera e) e l'aggiunta di una lettera e-bis).

Con il primo periodo della lettera e) si prevede che le prestazioni di servizi non a breve termine di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto rese ad un committente che non riveste la qualità di soggetto passivo, le quali, con la norma in vigore dal 2010 sono tassate nel luogo di stabilimento del prestatore, dal 1° gennaio 2011 sono rilevanti ai fini IVA in Italia se ivi è residente o domiciliato il committente del servizio, sempre che dette prestazioni siano utilizzate nel territorio della Comunità.

Una disposizione speculare è contenuta nel secondo periodo di detta lettera e), il quale stabilisce che le prestazioni in questione, rese ad un committente residente e domiciliato fuori della Comunità, rilevano comunque ai fini della loro tassazione in Italia se sono utilizzate nel territorio dello Stato.

Con la lettera e-bis) si prevede una disciplina più complessa per le prestazioni di servizi non a breve termine di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili relative ad unità da diporto formulata sulla base dei criteri che seguono:

- le prestazioni in questione rilevano ai fini IVA in Italia se l'unità da diporto è messa a disposizione del committente nel territorio dello Stato da un soggetto che è ivi stabilito, sempre che detta prestazione sia utilizzata nel territorio della Comunità; questa disposizione recepisce quanto stabilito dall'articolo 4 della direttiva 2008/8/CE, che, modificando con effetto 1° gennaio 2013 l'articolo 56, paragrafo 2, della direttiva 2006/112/CE, prevede che, se il mezzo nautico è messo a disposizione del committente in uno Stato da un prestatore ivi stabilito, l'imposta si applica in quello Stato; questo criterio è comunque applicato insieme con il criterio dell'utilizzo;
- per converso, le stesse prestazioni sono rilevanti se il mezzo nautico è messo a disposizione del committente nel territorio di uno Stato situato fuori della Comunità da un soggetto che è ivi stabilito, sempre che detta prestazione sia utilizzata nel territorio dello Stato.

Si rileva che, laddove il mezzo nautico sia messo a disposizione in uno Stato da un prestatore che non è ivi stabilito, si applicherà la regola generale delle locazioni non a breve termine di cui alla lettera e) sopra illustrata.