

Territorialità delle prestazioni di servizi

Le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di un'attività di impresa o nello svolgimento di arti o professioni costituiscono operazioni rilevanti ai fini Iva (fatta chiaramente eccezione per quelle operazioni che, ai sensi dell'**art. 3**, D.P.R. 633/1972 sono espressamente escluse dal novero delle prestazioni che rientrano nell'ambito di applicazione del tributo), purché sussista l'ulteriore requisito della territorialità dell'operazione.

Laddove tale requisito sussista, l'operazione viene assoggettata ad Iva secondo il regime che le è proprio, conformemente alle disposizioni recate dalla normativa italiana, che a seconda della tipologia di operazione può prevedere:

- l'applicazione dell'imposta con l'aliquota prevista per quella determinata cessione o prestazione (aliquota ordinaria del 20%, oppure 10% o 4%);
- un regime di esenzione, se l'operazione rientra tra quelle espressamente individuate dall'**art. 10**, D.P.R. 633/1972;
- un regime di non imponibilità, se il servizio rientra tra quelli considerati dall'**art. 9** del medesimo D.P.R. 633/1972.

Laddove, viceversa, manchi il requisito di territorialità, l'operazione non rileva ai fini Iva (cd. "fuori campo" Iva).

Per effetto delle modifiche apportate alla Direttiva 2006/112/Ce, ad opera della Direttiva 2008/8/Ce, la **territorialità dei servizi** ha subito **importanti modifiche**, che saranno analizzate di seguito.

Peraltro, ulteriori modifiche alle disposizioni della Direttiva 2008/8/Ce per quanto riguarda:

- le prestazioni culturali, scientifiche, artistiche, sportive, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni, compresi i servizi ad esse accessori, per le quali dall'1.1.2011 è modificato il luogo di rilevanza territoriale, ed a prescindere dalla qualifica del committente;
- i servizi accessori ai trasporti di beni, quali le operazioni di scarico, movimentazioni ed affini, nonché le perizie ed i lavori relativi a beni mobili materiali, per i quali dal 1° gennaio 2011 è prevista una modifica del luogo di rilevanza territoriale laddove il committente non sia un soggetto passivo;
- il noleggio non a breve termine di mezzi di trasporto, che dal 1° gennaio 2013 subiranno dei cambiamenti in presenza di committente non soggetto passivo d'imposta;
- i servizi di telecomunicazione, di tele radiodiffusione e di e-commerce "diretto", per i quali dall'1.1.2015 sono previste delle modifiche in presenza di committente non soggetto passivo d'imposta.

Recepimento della Direttiva 2008/8/Ce

L'approvazione del **D.Lgs. 11.2.2010, n. 18**, per recepire la Direttiva 2008/8, determina sostanziali novità in merito alla **territorialità Iva**, soprattutto per quanto riguarda le **prestazioni di servizi**. In particolare:

- sono state riscritte le disposizioni dell'**art. 7**, co. 3 e 4, D.P.R. 633/1972, vigenti fino al 31.12.2009
- sono stati introdotti i "nuovi" **art. 7-ter**, contenente la **nuova regola generale** di territorialità dei servizi "generici" (precedente co. 3) e **7-quater, 7-quinquies, 7-sexies e 7-septies**, riferiti a particolari tipologie di servizi per le quali sono previste delle deroghe rispetto alla regola generale (fino al 31.12.2009 tali deroghe sono disciplinate dal co. 4 dell'**art. 7**).

Di particolare interesse, poi, è la "nuova" nozione di soggetto passivo ai fini Iva, che, come si vedrà in seguito, condiziona il luogo di tassazione dei servizi.

E' opportuno osservare che le **regole in vigore fino al 31 dicembre 2009** hanno da sempre comportato numerosi problemi applicativi, e ciò per diversi ordini di motivi:

- prima di tutto, la difficoltà di individuazione della natura del servizio prestato (soprattutto in presenza di servizi cd. "complessi");
- secondariamente, per la necessità di "tassare" il servizio nel **luogo di utilizzo** dello stesso, ovvero in quello di effettuazione della prestazione stessa. Ciò ha comportato, spesso, obblighi di identificazione ai fini Iva in Italia da parte dei soggetti non residenti;
- infine, difficoltà legate all'individuazione della natura del soggetto committente del servizio (provato o identificato ai fini Iva nel suo Paese).

A corollario di ciò, si tenga altresì presente che le prestazioni di servizi sono disciplinate, per alcune specie, anche nell'ambito delle disposizioni riferite agli scambi intracomunitari di cui al **D.L. 331/93**, con conseguente possibile "conflitto" con le norme del **D.P.R. 633/1972**.

Tale aspetto ha determinato non pochi problemi, ad esempio, per le **intermediazioni** relative agli scambi di beni mobili, che sono stati risolti solamente con l'approvazione della **Legge 88/2009**.

E' opportuno osservare che le novità previste dal **D.Lgs. 18/2010** si rendono applicabili, per espressa disposizione dell'art. 3 del decreto stesso, a decorrere dalle prestazioni effettuate dal 1° gennaio 2010.

Tuttavia, per alcune categorie di servizi, il decreto stesso prevede decorrenza 1° gennaio 2011 per alcuni servizi, e 1° gennaio 2013 per altri servizi (in conseguenza del recepimento delle modifiche apportate alla Direttiva 2008/8/Ce).

Relativamente alle novità introdotte, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con la C.M. 31.12.2009, n. 58/E, in cui fornisce alcune indicazioni in merito al corretto funzionamento delle nuove regole sulla territorialità delle prestazioni di servizi. Ulteriori chiarimenti sono contenuti nella CC.MM 21.6.2010, n. **36/E**, 6.8.2010, n. **43/E** (in tema di Intrastat), e nei testi della Videoconferenza Map del 23.9.2010.

Tabella - Disposizioni normative territorialità dei servizi ai fini Iva nel D.P.R. 633/1972

	Fino al 31.12.2009	Dall'1.1.2010
Regola generale	art. 7 , co. 3	art. 7-ter , co. 1

Deroghe	art. 7, co. 4	Artt. 7-quater , 7-quinquies , 7-sexies e 7-septies
---------	---------------	---

"Nuovo" rapporto tra regola generale e deroghe

Un aspetto che assume particolare rilevanza, e costituisce una **novità rispetto al passato**, è quello riferito al rapporto che sussiste tra la **regola generale**, ora contenuta nell'**art. 7-ter**, co. 1, D.P.R. 633/1972, e le deroghe di cui ai successivi artt. da **7-quater** a **7-septies**, D.P.R. 633/1972.

In particolare, nella disciplina vigente fino al 31.12.2009, accanto alla regola generale, che prevede la tassazione nel luogo del prestatore di tutti i servizi, diversi da quelli elencati nel successivo co. 4, tale ultima disposizione individua criteri differenti in funzione della tipologia di servizio.

Tuttavia, tali deroghe sono di carattere "assoluto", nel senso che si applicano in ogni caso, a nulla rilevando la **natura del committente**, il quale può essere indifferentemente soggetto passivo d'imposta, ovvero un privato.

Tale aspetto, semmai, può determinare un cambiamento del luogo di tassazione di alcuni servizi, e ciò in funzione del meccanismo di tassazione degli stessi, atteso che il soggetto privato non può in alcun modo procedere, laddove fosse richiesto, all'autofatturazione per assoggettare ad Iva il servizio.

Nel **nuovo scenario normativo**, invece, il rapporto tra la regola generale e le deroghe assume una valenza del tutto diversa. La nuova regola generale prevede la tassazione delle prestazioni di servizi nel luogo in cui il committente è stabilito ai fini Iva, a condizione, tuttavia, che lo stesso sia un soggetto passivo d'imposta, mentre le singole deroghe prevedono di volta in volta un criterio differente a seconda della natura delle stesse. Operativamente, è possibile **suddividere le deroghe in due categorie**:

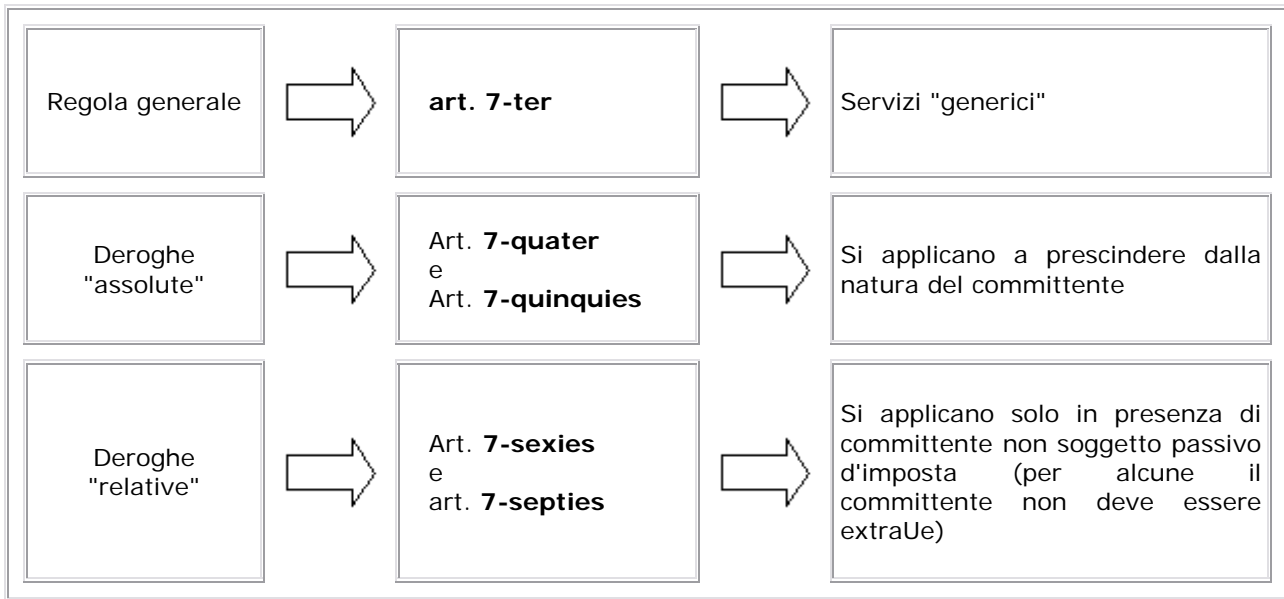
- quelle "assolute", destinate ad operare a prescindere dalla soggettività passiva del committente della prestazione, e previste dagli artt. **7-quater** e **7-quinquies**, D.P.R. 633/1972;
- quelle "relative", invece, applicabili solo in presenza di committenti non soggetti passivi (art. **7-sexies**), ovvero determinano l'estraneità ai fini Iva in caso di committenti non soggetti passivi stabiliti fuori dalla Ue (art. **7-septies**).

Da quanto descritto, deriva un diverso rapporto tra regola generale e deroghe, rispetto a quello esistente fino al 31 dicembre 2009, in quanto:

- **per le prestazioni di servizi** di cui agli artt. **7-quater** e **7-quinquies**, si rende sempre applicabile il criterio previsto da tali disposizioni, e quindi in deroga alla regola generale di cui all'**art. 7-ter**;
- per le prestazioni di servizi di cui agli artt. **7-sexies** e **7-septies**, invece, è necessario distinguere i seguenti sottocasi:

- **committente non soggetto passivo d'imposta** (per alcuni servizi, tale committente non soggetto passivo non deve essere ubicato extra-Ue): il luogo di tassazione del servizio è disciplinato dalla disposizione stessa, e quindi in deroga alla regola generale;

- **committente soggetto passivo d'imposta**: il luogo di tassazione del servizio è disciplinato dalla regola generale di cui al co. 7-ter.



Servizi intracomunitari

La previsione della **regola generale**, secondo cui tutti i servizi generici prestati nei confronti di soggetti passivi d'imposta (B2B) sono rilevanti ai fini Iva nel Paese del committente, ha determinato l'abrogazione dei servizi intracomunitaria, disciplinati fino al 31.12.2009 dall'**art. 40**, co. 4-bis, 5, 6 e 7, **D.L. 331/1993**.

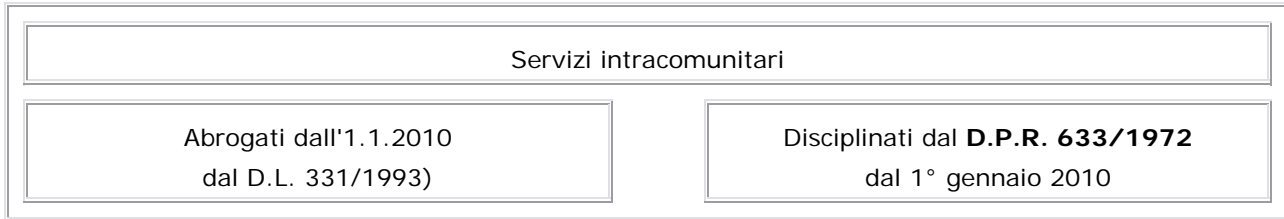
Da ciò deriva che le lavorazioni su beni mobili, i trasporti intracomunitari e le relative prestazioni accessorie, sono ora disciplinate, per quel che concerne la territorialità, ed i relativi adempimenti, dal **D.P.R. 633/1972**.

Da quanto detto derivano principalmente i seguenti effetti:

- il soggetto residente, che effettua o riceve servizi che fino al 31.12.2009 rientravano nell'ambito di quello intracomunitari, non realizza più rispettivamente una cessione intracomunitaria non imponibile, ovvero un acquisto intracomunitario di servizi da assoggettare ad Iva con le regole delle operazioni intracomunitarie (integrazione della fattura, registrazione, ecc., secondo le regole del D.L. 331/1993). **Dal 1° gennaio 2010, infatti, i soggetti residenti nel territorio dello Stato effettuano operazioni "fuori campo" Iva se effettuano i servizi anzidetti nei confronti di operatori soggetti passivi e residenti in altri Stati Ue, mentre realizzano operazioni rilevanti ai**

fini Iva in qualità di committenti di tali servizi prestati da soggetti passivi residenti in altri Stati Ue (**art. 7-ter**, D.P.R. 633/1972);

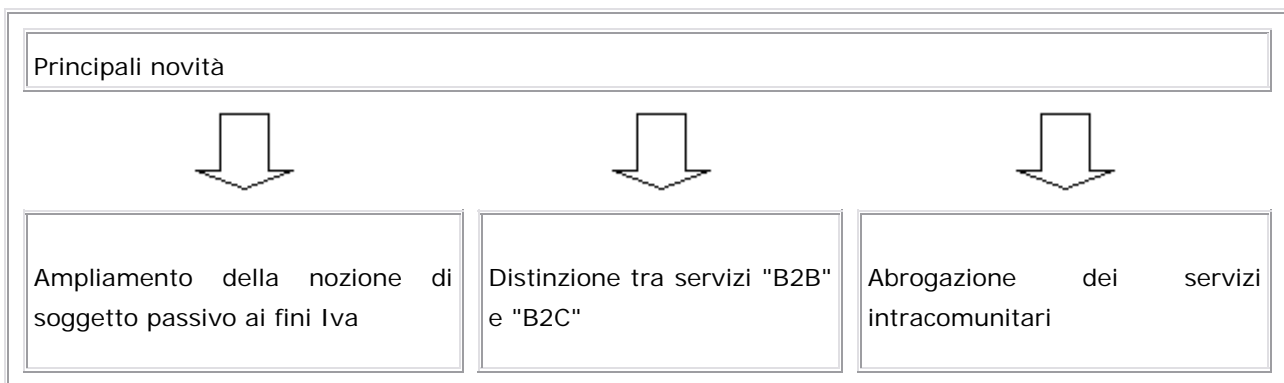
- da quanto precede, discende che le operazioni attive (servizi resi) non concorrono più a formare lo status di esportatore abituale, con notevoli ricadute operative nei confronti di quegli operatori che fino al 31.12.2009 effettuavano tali servizi.



Aspetti generali del D.Lgs 18/2010

Oltre al diverso rapporto tra regola generale e singole deroghe, il **D.Lgs. 11.2.2010, n. 18** che ha recepito la Direttiva 2008/8 si muove secondo le seguenti direttrici:

- previsione di una **nozione di soggetto passivo più ampia** rispetto al passato;
- distinzione, nell'ambito dei **servizi "generici"**, tra quelli **prestati nei confronti di soggetti passivi d'imposta** (*business to business*, o più brevemente "B2B"), e quelli resi nei confronti di **soggetti "privati"** (*business to consumer*, o più brevemente "B2C");
- l'**abrogazione dei servizi intracomunitari**, ossia di quelle prestazioni disciplinate anche dalle disposizioni di cui al D.L. 331/1993, ed in particolare dall'**art. 40**, co. 4-bis, 5 e 6 (disposizioni abrogate a decorrere dal 1° gennaio 2010).



La Direttiva 2008/8 prevede che gli Stati membri adottino i necessari decreti di recepimento della direttiva con effetto 1° gennaio 2010. Sul tale aspetto, la C.M. 58/E/2009 afferma che *"considerato che alcune delle disposizioni contenute nella Direttiva Servizi risultano sufficientemente dettagliate e tali da consentirne la diretta applicazione almeno per ciò che riguarda le regole generali (...), le norme comunitarie oggetto delle presenti istruzioni costituiscono di fatto un superamento delle vigenti"*

disposizioni nazionali, contenute nel **D.P.R. 633/1972**, con particolare riferimento all'**art. 7** e **art. 17**, nonché nell'**art. 40**, commi 4-bis, 5 e 6, del **DL n. 331 del 1993**, che risultano incompatibili con le nuove regole dettate dalla Direttiva Servizi".

Su tale aspetto, si rendono opportune alcune osservazioni:

- in linea generale, per la territorialità delle prestazioni di servizi, le nuove regole previste dalla direttiva 2008/8, in quanto sufficientemente dettagliate, si rendono già applicabili sin dal 1° gennaio 2010;
- devono quindi considerarsi "abrogate" le disposizioni dell'**art. 7**, co. 3 e 4, del **D.P.R. 633/1972**, sulla territorialità delle prestazioni di servizi, e quelle di cui all'**art. 40**, co. 4-bis, 5 e 6, **D.L. 331/1993**, in materia di servizi intracomunitari (abrogati dal 1° gennaio 2010);
- nella C.M. 58/E/2009 sono fornite le prime istruzioni operative, cui gli operatori devono attenersi.

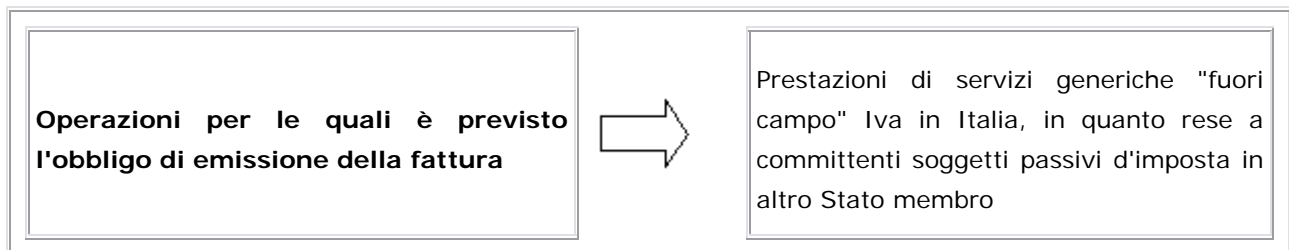
Tuttavia, è bene altresì evidenziare che per alcune tipologie di servizi, le disposizioni della direttiva non sono così dettagliate da permetterne una diretta applicazione sin dal 1° gennaio 2010.

Ci si riferisce, in particolare, alle prestazioni di locazione, anche finanziaria, e noleggio di mezzi di trasporto, per le quali il **D.Lgs. 18/2010** ancora la territorialità al luogo di utilizzo del mezzo.

Obblighi di emissione della fattura

Prima di passare all'analisi delle novità indicate, è opportuno evidenziare che per effetto delle modifiche apportate all'**art. 21**, co. 6, del D.P.R. 633/1972, ad opera del decreto legislativo, è previsto, rispetto al passato, l'**obbligo di emissione della fattura** anche per le prestazioni di servizi rese a committenti comunitari, escluse da Iva in Italia, ai sensi dell'**art. 7-ter**, D.P.R. 633/1972 (si tratta delle prestazioni "generiche").

- In particolare:
- il citato co. 6 dell'**art. 21**, prevede che in tali casi, in luogo dell'indicazione dell'imposta, la fattura deve recare l'annotazione che si tratta di operazione non soggetta;
- l'**art. 21**, co. 2, lett. f-bis), **D.P.R. 633/1972**, prevede che nella fattura deve essere indicato il numero di identificazione Iva attribuito dallo Stato membro di stabilimento del cessionario o committente.



Tale obbligo di fatturazione, sia pure in presenza di un'operazione "fuori campo" Iva, come precisato anche nella **C.M. 43/E/2010**, risponde alla necessità del successivo obbligo di inclusione di tali operazioni negli elenchi riepilogativi.

Prima dell'emanazione del citato documento di prassi ci si chiedeva se tale obbligo sussistesse anche nel caso in cui l'operazione non debba essere inclusa negli elenchi, in quanto l'imposta non è dovuta nello Stato del committente (si veda cap. 5 paragrafo 5.7.7).

Secondo l'Amministrazione finanziaria, il suddetto obbligo di fatturazione deve essere letto in coordinamento con altre disposizioni nazionali che prevedono l'esonero dall'obbligo di fatturazione per determinate categorie di operazioni esenti (quelle indicate nei nn. da 1) a 5) e 7), 8), 9), 16) e 22) dell'**art. 10**, D.P.R. 633/1972, ovvero in presenza della dispensa prevista dall'**art. 36-bis**, D.P.R. 633/1972, per coloro che effettuano esclusivamente operazioni esenti).

In altre parole, secondo l'Agenzia, è necessario tener presente che le suddette operazioni, rese ad un operatore comunitario, se fossero territorialmente rilevanti in Italia, e quindi esenti, fruirebbero di una disposizione di esonero dall'obbligo di fatturazione. In base a ciò, precisa la C.M. 43/E/2010, non sussiste alcun obbligo di emissione della fattura per le prestazioni di servizi non rilevanti territorialmente in Italia, ai sensi dell'**art. 7-ter**, D.P.R. 633/1972, qualora ricorrano congiuntamente le seguenti **condizioni**:

- l'**operazione non** deve essere **inclusa negli elenchi**, in quanto non è dovuta l'imposta nello Stato del committente in quanto in base alle disposizioni vigenti in detto Stato l'operazione fruisce di un regime di non imponibilità o di esenzione (si rinvia al paragrafo 5.7.7);
- l'operazione, ove fosse territorialmente rilevante in Italia, beneficerebbe di un **regime di esonero dall'obbligo di fatturazione** (operazioni esenti indicate nei nn. da 1) a 5) e 7), 8), 9), 16) e 22) dell'**art. 10**, D.P.R. 633/1972, ovvero in presenza delle condizioni di cui all'**art. 36-bis**, D.P.R. 633/1972).

In buona sostanza, laddove un'operazione, soggetta ad Iva in Italia, possa godere di un beneficio in relazione agli adempimenti da porre in essere, tra cui rientra l'obbligo di fatturazione, deve poter godere dello stesso beneficio laddove l'operazione stessa sia "fuori campo" Iva in Italia, come nell'ipotesi prevista dall'**art. 7-ter**, D.P.R. 633/1972 per le prestazioni di servizi rese ad operatore soggetto passivo stabilito in altro Stato Ue.

Nozione di soggetto passivo

Come si evince da quanto sopra descritto, al fine di verificare il **luogo di tassazione Iva dei servizi "generici"**, diventa rilevante comprendere la **nozione di soggetto passivo**. In tal senso, l'**art. 7-ter** D.P.R. 633/1972, al co. 2, stabilisce che "*si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad esse rese*":

- i soggetti esercenti attività d'impresa o arti e professioni:

- per le persone fisiche, tuttavia, la soggettività passiva è limitata alle sole prestazioni ricevute nello svolgimento dell'attività d'impresa o professionale;
- gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, anche quando agiscono al di fuori dell'esercizio di un'attività commerciale (enti commerciali);
- gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, ma identificati ai fini Iva (enti non commerciali).

Enti commerciali e non commerciali

Relativamente agli **enti, alle associazioni ed alle altre organizzazioni**, la relazione al decreto legislativo contiene particolari chiarimenti. In buona sostanza, tali enti **sono considerati soggetti passivi**:

- **nel caso in cui svolgano sia attività commerciale, sia attività istituzionale**: in tale ipotesi, quindi, sussiste una sorta di "presunzione" secondo cui per tutti i servizi acquisiti da tali enti, gli stessi sono considerati soggetti passivi ai fini Iva, a prescindere dalla sfera (commerciale o istituzionale) in cui il servizio stesso si riferisce. E' evidente, tuttavia, che se il servizio è stato acquisito nella sfera istituzionale, l'imposta afferente l'acquisto del servizio stesso, ed oggetto di autofatturazione, non può essere portata in detrazione;
- **nel caso in cui svolgano solo attività istituzionale, ma risultano identificati ai fini Iva** in quanto effettuano acquisti intracomunitari per importi superiori a euro 10.000, in conseguenza dei quali sussiste l'obbligo di identificazione per assoggettare ad Iva in Italia tali acquisti (**art. 38**, co. 5, lett. c), **D.L. 331/1993**). Anche tali enti, pertanto, essendo di fatto identificati ai fini Iva, sono considerati soggetti passivi per le prestazioni ricevute, anche se l'utilizzo dei servizi avviene nell'ambito della sfera istituzionale.

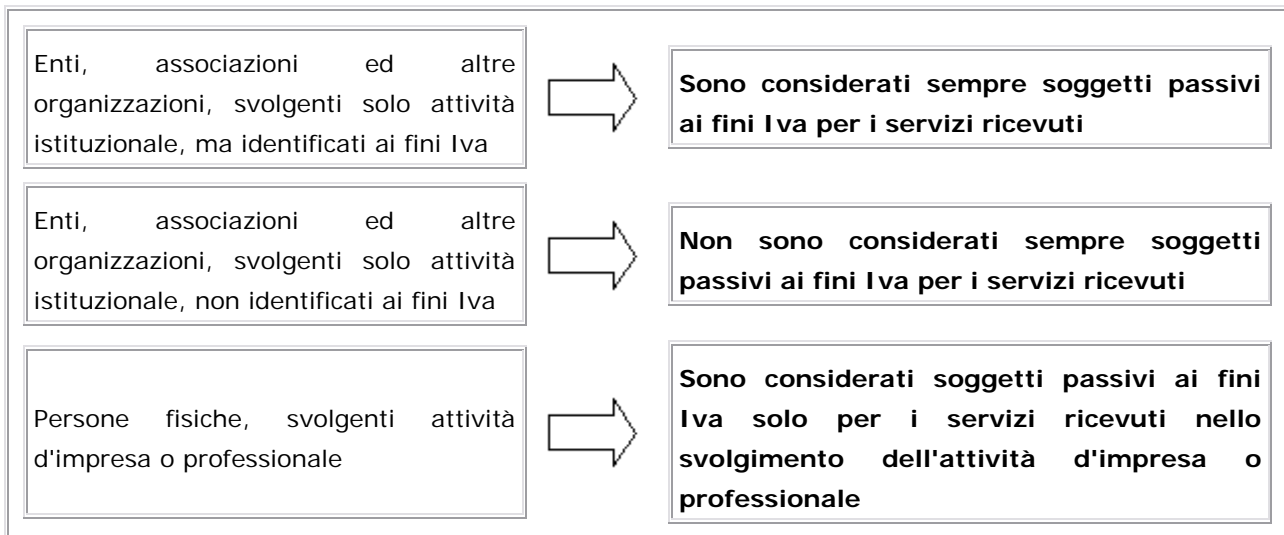
Al contrario, **non sono considerati soggetti passivi** gli enti non commerciali, e che svolgono solo attività istituzionale, i quali non sono identificati ai fini Iva, in quanto effettuano acquisti intracomunitari.

Persone fisiche

Per quanto riguarda, invece, le **persone fisiche che svolgono attività d'impresa, o professionale**, la natura di soggetti passivi ai fini Iva si riferisce solamente agli acquisti, in qualità di committenti, che si riferiscono alla sfera imprenditoriale o professionale. Al contrario, per quelli acquisiti ad uso personale, gli stessi non rivestono la qualifica di soggetti passivi.

Tale ultimo aspetto comporta senza dubbio alcuni problemi operativi, in quanto per tali soggetti sarà sempre necessario verificare la sfera di acquisizione del servizio, in quanto solo per quelli riferiti all'attività commerciale o professionale, gli stessi assumono la natura di soggetto passivo. Si pensi, ad esempio, all'ipotesi di un soggetto non residente che presta un servizio "generico" nei confronti di un imprenditore individuale stabilito nel nostro territorio. In tal caso, tale servizio:

- è **rilevante ai fini Iva in Italia**, con conseguente obbligo di autofatturazione ai sensi dell'**art. 17**, co. 2, D.P.R. 633/1972, se il committente residente acquisisce la prestazione nell'ambito della sfera imprenditoriale;
- è **fuori campo Iva in Italia**, se il servizio si riferisce alla sfera personale del soggetto committente. In tal caso, quindi, il luogo di tassazione è quello di residenza del prestatore, il quale dovrà emettere fattura assoggettandola ad imposta del suo Paese.



Adempimenti

L'estensione della qualifica di soggetto passivo anche agli enti ed altre associazioni, nei casi visti in precedenza, esplica effetti anche ai fini degli obblighi connessi all'assolvimento del tributo.

A tal fine, l'**art. 17**, co. 2, D.P.R. 633/1972, nella versione in vigore dal 1° gennaio 2010, dispone che per le operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) territorialmente rilevanti in Italia, e poste in essere da soggetti non residenti, gli **obblighi di assolvimento dell'Iva** sono adempiuti dai cessionari o committenti, anche se tali ultimi soggetti rivestono la qualifica di enti di cui all'**art. 7-ter**, co. 2, lett. b) e c), ossia:

- enti svolgenti anche attività commerciale, e quindi identificati ai fini Iva;
- enti non svolgenti attività commerciale, ma solo istituzionale, ma comunque identificati in esecuzione degli obblighi connessi agli acquisti intracomunitari.

Nei suddetti casi, dunque, si rientra nella fattispecie di tassazione "B2B", con tassazione nel luogo del committente. Al contrario, se l'acquirente/committente riveste la qualifica di **ente non commerciale**, che svolge **solamente attività istituzionale**, e non identificato ai fini Iva (in quanto non effettua acquisti intracomunitari), è necessario seguire le regole del "B2C", che prevede la tassazione nel luogo di stabilimento del prestatore.

Quale diretta conseguenza di quanto appena descritto, si segnala l'**introduzione del nuovo art. 30-bis, D.P.R. 633/1972**, dedicato agli obblighi di registrazione, dichiarazione e versamento dell'imposta per gli acquisti effettuati dai suddetti enti non commerciali "identificati" (e quindi considerati soggetti passivi). In particolare, è previsto che tali soggetti devono adempiere a tutti gli obblighi Iva, secondo le modalità ed i termini di cui agli **artt. 47**, co. 3, e **49, D.L. 331/1993** (e quindi in base alle previsioni applicabili per gli acquisti intracomunitari effettuati dagli enti non commerciali senza partita Iva), anche per gli acquisti di beni e di servizi realizzati nello svolgimento di attività non commerciali, oggetto di autofatturazione ai sensi dell'**art. 17**, co. 2, D.P.R. 633/1972, in quanto il cedente, o il prestatore, è un soggetto non residente nel territorio dello Stato.

Sul punto, tuttavia, è da segnalare che non appare chiara l'estensione degli adempimenti sopra indicati anche in relazione agli acquisti di beni territorialmente rilevanti in Italia, effettuati da parte di tali soggetti, in quanto l'**art. 7-ter**, co. 2, D.P.R. 633/1972, stabilisce che la qualifica di soggetto passivo, così come individuata, è rilevante "ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi", e non anche, quindi, alle cessioni di beni se destinate all'attività istituzionale dei soggetti in questione.

Adempimenti per gli enti: distinzione tra attività commerciale ed attività istituzionale

Per quanto riguarda gli **enti, commerciali e non**, che sono considerati soggetti passivi d'imposta, nei modi e nei termini in precedenza analizzati, per gli adempimenti connessi al *reverse charge*, è necessario distinguere gli acquisti effettuati nella sfera commerciale rispetto a quelli effettuati in ambito istituzionale, in quanto:

- per quelli **effettuati nello svolgimento dell'attività commerciale**, oltre alla "doppia" annotazione della fattura sul registro degli acquisti e su quello delle fatture emesse, è necessario far confluire l'imposta nelle liquidazioni periodiche e nella dichiarazione annuale Iva;
- per quelli **effettuati nello svolgimento dell'attività istituzionale**, invece, occorre tenere una distinta e separata numerazione delle autofatture emesse rispetto a quelle riferite all'attività commerciale, nonché la loro registrazione in un apposito registro ed un separato versamento dell'imposta.

A tale proposito, nella tabella sottostante, sono indicati tutti gli adempimenti che devono essere rispettati da parte degli enti in questione, con indicata separazione degli acquisti effettuati in ambito commerciale rispetto a quelli effettuati in ambito istituzionale.

Tabella - Acquisti effettuati dagli enti: adempimenti

Adempimento	Acquisti commerciali	Acquisti istituzionali
Ricevimento fattura dal fornitore estero	La fattura ricevuta non contiene l'imposta. In presenza di valuta diversa dall'euro, è necessario convertire l'importo al cambio della data di emissione della fattura, se coincidente con il momento di effettuazione dell'operazione di cui all' art. 6 , D.P.R. 633/1972	La fattura ricevuta non contiene l'imposta. In presenza di valuta diversa dall'euro, è necessario convertire l'importo al cambio della data di emissione della fattura, se coincidente con il momento di effettuazione dell'operazione di cui all' art. 6 , D.P.R. 633/1972
Emissione autofattura	Presenta le seguenti caratteristiche : <ul style="list-style-type: none"> - deve avere numerazione autonoma rispetto alle altre; - deve essere emessa con la data di effettuazione del pagamento o, se precedente, alla data di emissione della fattura da parte del fornitore estero; - deve essere applicata l'imposta in base alle aliquote previste dal D.P.R. 633/1972, ovvero deve essere indicato il titolo di esenzione o di non imponibilità 	Presenta le seguenti caratteristiche : <ul style="list-style-type: none"> - deve avere numerazione autonoma rispetto alle altre; - deve essere emessa con la data di effettuazione del pagamento o, se precedente, alla data di emissione della fattura da parte del fornitore estero; - deve essere applicata l'imposta in base alle aliquote previste dal D.P.R. 633/1972, ovvero deve essere indicato il titolo di esenzione o di non imponibilità
Registrazione autofattura	Deve essere effettuata: <ul style="list-style-type: none"> - nei registri utilizzati per l'attività commerciale; - nel registro delle fatture emesse, entro gli ordinari termini previsti dalle disposizioni del D.P.R. 633/1972; - nel registro acquisti, nel mese di esercizio del diritto alla detrazione 	Deve essere effettuata: <ul style="list-style-type: none"> - su apposito registro, non relativo alla sfera commerciale dell'ente; - entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (tale termine risulta dalla lettura dell'art. 30-bis, D.P.R. 633/1972)
Liquidazione periodica Iva	L'Iva indicata nell'autofatture deve: <ul style="list-style-type: none"> - confluire, come imposta a debito, nella liquidazione periodica nel mese di esigibilità individuata con la data di emissione); - essere portata in detrazione secondo le regole ordinarie (nel mese di registrazione) 	L'Iva indicata nell'autofattura non deve concorrere come imposta a debito nelle liquidazioni periodiche, ma deve essere versata entro il mese successivo a quello di registrazione dell'autofattura

Modelli Inrastat	In presenza di fornitore residente in un Paese Ue, è necessario includere tali acquisti negli elenchi Inrastat	In presenza di fornitore residente in un Paese Ue, è necessario includere tali acquisti negli elenchi Inrastat
Dichiarazione annuale Iva	Le autofatture emesse: - confluiscono tra gli acquisti indicati nel quadro VF; - devono essere indicate nel quadro VJ non confluiscono nel volume d'affari di cui al quadro VE; - l'imposta a debito deve essere indicata nel quadro VL	Non deve essere indicato alcun dato nella dichiarazione annuale
Dichiarazione all'Agenzia delle Entrate	Non deve essere inviata alcuna dichiarazione all'Agenzia delle Entrate (le autofatture confluiscono nella dichiarazione annuale Iva)	Entro lo stesso termine previsto per il versamento, deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate un'apposita dichiarazione (in base al richiamo contenuto nell' art. 30-bis del D.P.R. 633/1972, tale dichiarazione sarà simile al modello Instra-12 per gli acquisti intracomunitari)

Servizi "generici"

La Direttiva 2008/8/Ce (in particolare il terzo "considerando") chiarisce le finalità delle modifiche apportate alla Direttiva 112/06, che sono quelle di ancorare il **luogo di tassazione dei servizi** con quello in cui avviene il consumo effettivo degli stessi. Per completezza, si segnala che tale obiettivo era già previsto dall'art. 6, co. 2, della Direttiva 67/228/Ce (II Direttiva), secondo cui *"in linea di principio, si considera come luogo della prestazione di servizi il luogo in cui il servizio reso, il diritto ceduto o concesso o il bene locato sono utilizzati o sfruttati"*.

Dopo l'enunciazione del suddetto principio generale, i successivi quarto e quinto "considerando" della stessa Direttiva 2008/8/Ce stabiliscono che il **luogo di rilevanza territoriale** coincide con quello in cui è stabilito:

- il committente, se soggetto passivo (prestazioni "B2B");
- il prestatore, se il committente non è un soggetto passivo (prestazioni "B2C").

Per effetto delle suddette modifiche, i "nuovi" artt. 44 e 45 della Direttiva 122/06, stabiliscono pertanto che il luogo impositivo delle prestazioni di servizi:

- è quello in cui il committente ha stabilito la sede della sua attività economica o, in mancanza, il suo domicilio o la sua residenza abituale, se il committente stesso è soggetto passivo d'imposta;

- è quello in cui il prestatore ha stabilito la sede della sua attività economica o, in mancanza, il suo domicilio o la sua residenza abituale, se il committente non ha la qualifica di soggetto passivo d'imposta.

Nuovo art. 7-ter: tassazione dei servizi generici

I principi contenuti nella Direttiva 2008/8, sono stati recepiti dal Legislatore nazionale nell'**art. 7-ter**, D.P.R. 633/1972, che di fatto sostituisce il precedente co. 3 dell'**art. 7**, contenente la **regola generale per l'individuazione del luogo di rilevanza territoriale delle prestazioni di servizi**. Nel dettaglio, si deve distinguere tra:

- **servizi resi nei confronti di soggetti passivi**, nel qual caso il luogo di rilevanza territoriale ai fini Iva è quello in cui è stabilito il committente (tassazione a "destino");
- **servizi resi nei confronti di privati**, ossia soggetti che non svolgono attività d'impresa o professionale, nel qual caso le prestazioni sono rilevanti nel luogo in cui è stabilito il prestatore (tassazione all'"origine").

Tali indicazioni sono state recepite dal Legislatore nazionale nel citato **art. 7-ter**, in cui si prevede, quale **regola generale**, che le prestazioni di servizi sono rilevanti nel territorio dello Stato:

- quando sono rese a soggetti passivi d'imposta nel territorio stesso dello Stato;
- quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

In buona sostanza, a differenza di quanto si verificava fino al 31 dicembre 2009, dal 1° gennaio 2010, i **servizi generici**, ossia diversi da quelli indicati nei successivi artt. **7-quater** e seguenti sono rilevanti in Italia:

- **quando il committente è stabilito, o meglio identificato, ai fini Iva in Italia**: ciò significa che se il prestatore è un soggetto non residente in Italia, e presta un servizio generico nei confronti di un soggetto passivo d'imposta in Italia, quest'ultimo deve assoggettare ad Iva il servizio stesso, emettendo un'autofattura ai sensi dell'**art. 17**, co. 2, D.P.R. 633/1972 (anche tale ultima disposizione è stata rivista dal decreto in commento);
- **quando il committente non è soggetto passivo d'imposta**, da parte di un prestatore stabilito ai fini Iva in Italia: da ciò deriva che laddove il committente non residente non assuma la qualifica di soggetto passivo Iva, il prestatore italiano deve tassare ai fini Iva il servizio nel nostro territorio, emettendo (normalmente) fattura con addebito dell'Iva.

Da quanto detto emerge che:

- la **regola generale** di tassazione dei servizi generici è il luogo in cui è stabilito il committente ai fini Iva;
- tale regola generale subisce, forzatamente, una **deroga** nel caso in cui il committente non sia soggetto passivo d'imposta nel suo Paese (in tal caso, infatti, non può effettuare il cd. *reverse charge* per assoggettare ad imposta la prestazione), nel qual caso il servizio "orna" ad essere tassato nel luogo in cui è stabilito il prestatore (soggetto passivo).



E' agevole osservare che la nuova regola di tassazione dei servizi "generici", ed in particolare la distinzione tra le prestazioni "B2B" e "B2C"

Con la richiamata C.M. 31.12.2008, n. 58/E, l'Agenzia delle Entrate, per meglio comprendere l'ambito oggettivo delle nuove disposizioni concernenti la regola generale di cui all'**art. 7-ter** lett. a) D.P.R. 633/1972, ha ritenuto opportuno fornire una elencazione delle fattispecie che dal 1° gennaio sono considerate tassabili in relazione alla regola del committente.

A titolo esemplificativo - secondo quanto indicato dalla stessa Agenzia - debbono considerarsi territorialmente rilevanti ai fini Iva in Italia, se resi a soggetti passivi stabiliti in Italia:

- le prestazioni di trasporto di beni, comprendendo in tale ambito i trasporti nazionali, quelli intracomunitari e quelli internazionali;
- le prestazioni rese in attività accessorie ai trasporti di beni (carico, scarico e trasbordo merci);
- le prestazioni di qualsiasi genere su beni mobili materiali, ovunque rese, ed indipendentemente dall'uscita fisica dei beni, al termine della prestazione, dallo Stato in cui la stessa viene eseguita, in particolar modo nel caso di prestazione resa in altro Stato comunitario;
- le prestazioni di intermediazione, ovunque eseguite;

- le seguenti prestazioni di servizi, disciplinate dal previgente **art. 7**, co. 4, lett. d) del **DPR n. 633/1972**, indipendentemente da dove siano materialmente utilizzate:
- prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto;
 - prestazioni di servizi relative a cessioni di diritti immateriali redevances, royalties, diritti di autore, e simili;
 - prestazioni pubblicitarie;
 - prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale, comprese quelle di formazione e di addestramento del personale. Rientrano in questa fattispecie anche le prestazioni di consulenza rese ad agenzie immobiliari, non essendo possibile applicare in questo caso il criterio di riferimento al luogo in cui è situato l'immobile (R.M. 1.6.2010, **n. 48/E**).
 - prestazioni di elaborazione e fornitura di dati e simili;
 - prestazioni di interpreti e traduttori;
 - prestazioni di servizi di telecomunicazione, di radiodiffusione e di televisione;
 - prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici;
 - prestazioni relative ad operazioni bancarie, finanziarie e assicurative;
 - prestazioni relative a prestiti di personale;
 - concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, servizio di trasporto o di trasmissione mediante gli stessi e fornitura di altri servizi direttamente collegati;
 - cessioni di contratti relativi alle prestazioni di sportivi professionisti.

Si ottiene l'importante risultato di evitare l'identificazione Iva in altri Stati, laddove il committente del servizio sia un soggetto "privato" (e quindi tecnicamente impossibilitato ad effettuare l'inversione contabile).

Dal 1° gennaio 2010, infatti, in tali ipotesi si assiste ad un'inversione della regola territoriale, ossia del luogo di tassazione del servizio, che si identifica con quello di residenza del prestatore.

PRESTAZIONI di TRASPORTO all'ESPORTAZIONE: i trasporti accessori ad operazioni di esportazione, compreso il caso di vendita da soggetto italiano a soggetto extracomunitario con trasferimento diretto dei beni da un proprio fornitore di altro Paese Ue, sono territorialmente rilevanti in Italia se resi a committente italiano ma sono non imponibili ex art. 9, D.P.R. 933/1972 in quanto relativi a beni in esportazione. E' obbligatoria l'autofattura da parte del committente italiano, anche se non imponibile (R.M. 20.12.2010, **n. 134/E**).