

SEZIONE 1

Territorialità

3652 Territorio dell'Italia (art. 7 DPR 633/72) Per territorio dell'Italia si intende il territorio soggetto alla sovranità della Repubblica Italiana, ad esclusione dei **territori extra doganali** dei comuni di Livigno e di Campione d'Italia e delle acque italiane del lago di Lugano. Le **zone assimilate** ai territori extra-doganali (depositi franchi, punti franchi, zone franche e mare non territoriale) sono invece ricomprese nel territorio dell'Italia.

3655 Territorio della Unione Europea (art. 7 DPR 633/72) La UE comprende, oltre al territorio italiano (nei termini sopra specificati), quello degli altri 26 Stati membri della Unione Europea (UE) - Austria, Belgio, Bulgaria, Cipro, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Gran Bretagna, Grecia, Irlanda, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Malta, Olanda, Polonia, Portogallo, Repubblica Ceca, Romania, Slovacchia, Slovenia, Spagna, Svezia e Ungheria - con le seguenti **esclusioni** (Circ. Min. 5 agosto 2004 n. 39/E):

- per la Germania: le isole Helgoland e il territorio di Busingen;
- per la Spagna: Ceuta, Melilla e le isole Canarie;
- per la Francia: i dipartimenti d'oltre mare (Guadalupa, Guiana, Martinica e Riunione) e Andorra;
- per la Grecia: il Monte Athos;
- per la Gran Bretagna: isole anglo-normanne, conosciute come «isole del canale» (Jersey, Guernsey, ecc.);
- per la Finlandia: le isole Aland.

Sono escluse anche la Repubblica di **San Marino** e la **Città del Vaticano**. Gli scambi con i citati Stati sono regolati da norme speciali (v. n. 3980).

3656 Sono, invece, **inclusi** nel territorio comunitario, anche se talvolta non rientrano nel territorio di nessun Stato membro:

- il Principato di Monaco, il quale, ai soli fini fiscali, si intende compreso nel territorio della Francia;
- l'isola di Man, considerata compresa, ai soli fini fiscali, nel territorio del Regno Unito;
- le zone di Akotiri e Dhekelia che, pur trovandosi sull'isola di Cipro, sono poste sotto la sovranità del Regno Unito. Le operazioni effettuate con operatori delle predette zone si considerano effettuate con operatori di Cipro.

3657 Paesi terzi Per paese terzo o «extra UE» si suole intendere tutti i Paesi diversi dall'Italia e dagli altri Stati membri, ivi compresi i territori esclusi dalla UE elencati al n. 3655.

I. Luogo di effettuazione delle operazioni

3658 Le regole che disciplinano la territorialità delle operazioni variano in funzione del tipo di operazione: **cessioni di beni** e **prestazioni di servizi**.

In ogni caso, **non si considerano effettuate in Italia**, per espressa disposizione di legge e quindi indipendentemente dal rispetto dei criteri esaminati nel prosieguo, le seguenti operazioni legate agli scambi internazionali che si considerano non imponibili:

- cessioni intracomunitarie (v. n. 3735);
- esportazioni (v. n. 3905);
- operazioni assimilate alle esportazioni (v. n. 3935);
- servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali (v. n. 3948).

Esse, però, rientrano nel **volume d'affari** e danno diritto alla **detrazione** o al **rimborso** dell'IVA assolta sugli acquisti. Di conseguenza sono soggette a tutte le formalità previste dalla legge IVA in materia di fatturazione e registrazione.

A. Cessioni di beni

(art. 7 bis DPR 633/72)

Ai fini di determinare il luogo di effettuazione delle cessioni si deve aver riguardo al luogo dove si trovano i beni a nulla rilevando la residenza dei soggetti o il luogo di conclusione o di esecuzione del contratto. Occorre distinguere tra **beni immobili** e **beni mobili**.

Beni immobili La cessione è imponibile in Italia se riguarda **immobili esistenti in Italia**, al momento in cui la cessione si intende «effettuata» (v. n. 4151). È irrilevante il luogo in cui il cedente ha la sede.

Beni mobili Esiste **una regola generale** e **4 regole particolari** concernenti:

- 1) beni soggetti a installazione o montaggio (v. n. 3665);
- 2) beni ceduti a bordo di un mezzo di trasporto nel corso di un trasporto intracomunitario iniziato in Italia (v. n. 3666);
- 3) gas ceduto attraverso la rete di distribuzione del gas naturale e l'energia elettrica (v. n. 3667);
- 4) beni ceduti fra Stati UE in base a cataloghi, per corrispondenza, via internet e simili (c.d. vendite a distanza, v. n. 3751 e s.).

Regola generale La cessione si considera effettuata in Italia quando si verificano **entrambe le seguenti condizioni**:

- a) il bene si deve trovare in Italia al momento dell'operazione (generalmente al momento della sua consegna o spedizione, salvo diverse eccezioni, v. n. 4140 e s.);
- b) si deve trattare di un bene nazionale, nazionalizzato, comunitario o vincolato al regime della temporanea importazione.

Sono considerati **nazionali** i beni prodotti in Italia o il cui perfezionamento sia avvenuto nello stesso.

Sono **nazionalizzati** quei beni che, pur essendo di provenienza estera, sono ormai definitivamente importati.

Sono **comunitari** quei beni prodotti in altri Stati membri della UE.

Sono **vincolati al regime della temporanea importazione** quei beni esteri che vengono importati per essere lavorati e successivamente riesportati, ovvero quelli destinati al traffico internazionale (compresi i containers).

Una società con sede in Italia **acquista dei prodotti tessili in Italia**, poi li invia in un **Paese extra UE** per la lavorazione di un'azienda ivi domiciliata; successivamente i prodotti finiti sono inviati in **Austria**, dove vengono immessi in libera pratica, e poi vengono ceduti definitivamente in **Germania** al cliente finale.

In tal caso, sia l'introduzione dei prodotti finiti in Austria che la loro consegna in Germania al cliente tedesco non rilevano in Italia per mancanza del requisito territoriale (Ris. Min. 22 gennaio 2002 n. 19/E).

Non rientra nel campo di applicazione dell'IVA la cessione di beni mobili che, pur esistendo in Italia, hanno la condizione di **beni viaggianti allo Stato estero**, in **transito** o **depositati** in luoghi sottoposti a vigilanza doganale (depositi doganali e territori assimilati a quelli extra doganali) (Circ. Min. 3 agosto 1979 n. 26/411138).

Per le cessioni di beni in transito e di beni depositati in luoghi sottoposti a vigilanza doganale, vi è comunque l'obbligo di emissione della fattura.

Cessione previa installazione, montaggio o assiemaggio Qualora, prima della cessione, i beni **inviati da un paese membro UE** in Italia siano ivi installati, montati o assiemati da parte del fornitore (o per suo conto), la cessione risulta imponibile in Italia.

Tale operazione non costituisce una cessione intracomunitaria ma una cessione interna per la quale sono necessari gli adempimenti di cui al n. 3690 e s.

Nel caso in cui vi sia l'introduzione in Italia, da parte di un **fornitore straniero**, di un bene trasportato o spedito a partire da uno **Stato extra UE** il fornitore straniero, a meno che non sia stata richiesta la temporanea

3660

3661

3662

3663

3664

3665

importazione, oltre ad adempiere agli obblighi IVA relativi alla cessione, deve anche assolvere l'imposta afferente all'importazione del bene da installare o montare.

Tale imposta può essere detratta, ovvero può essere chiesta a rimborso se di importo superiore a 2.582,28 euro, purché, in entrambe le ipotesi, il fornitore straniero abbia una stabile organizzazione in Italia, oppure, nomini un rappresentante fiscale o si identifichi direttamente in Italia.

3666 Beni ceduti nel corso di un trasporto intracomunitario Le cessioni di beni mobili a passeggeri, effettuate su una nave, aeromobile o treno nel corso di un trasporto avente come **luogo di partenza** l'Italia e **luogo di arrivo** un altro Stato membro - senza che siano effettuati scali fuori dalla UE (mentre è irrilevante l'attraversamento di Stati extra UE senza scali) - si considerano effettuate in Italia.

In proposito, si considera luogo di partenza quello di primo punto di imbarco dei passeggeri nella UE (eventualmente dopo uno scalo fuori dalla UE) e luogo di arrivo quello dell'ultimo punto di sbarco previsto nella UE, per passeggeri imbarcati nella UE, eventualmente prima di uno scalo fuori dalla UE. Inoltre, nel caso di trasporto andata e ritorno, il percorso di ritorno è considerato come un viaggio a sé stante.

Rientrano, pertanto, nel campo di applicazione dell'IVA le **cessioni effettuate a bordo** nei confronti di passeggeri - indipendentemente dal luogo in cui si trova il mezzo di trasporto al momento della cessione e dalla destinazione del singolo passeggero - nel corso dei seguenti trasporti:

- un trasporto intracomunitario con partenza dall'Italia;
- una tratta intracomunitaria, con partenza dall'Italia, di un trasporto con partenza o destinazione fuori della Comunità.

3667 Cessioni di gas e di energia elettrica (Circ. Min. 23 dicembre 2004 n. 54/E, Circ. Min. 23 dicembre 2004 n. 79/D) Le cessioni di gas che avvengono attraverso la rete di distribuzione del gas naturale (escluse quindi le cessioni in bombole) e le cessioni di energia elettrica sono soggette a regole differenziate a seconda del soggetto acquirente.

Le cessioni a **soggetti rivenditori** si considerano effettuate in Italia quando il rivenditore ha la sede in Italia. Sono considerati rivenditori i soggetti passivi che destinano principalmente alla rivendita gli acquisti di gas e/o di energia elettrica (anche se il cessionario ne consuma una trascurabile quantità nell'ambito della sua attività economica). Non è necessario che si tratti di clienti-grossisti, potendo trattarsi anche di soggetti che acquistano una singola partita di prodotto per rivenderla.

Le cessioni a **privati consumatori** si considerano effettuate in Italia quando il contatore dell'acquirente si trova in Italia (luogo del consumo finale).

Le cessioni a **soggetti passivi non rivenditori** si considerano effettuate in Italia se il prodotto è consumato in Italia o, comunque, se la sede dell'acquirente si trova in Italia.

L'**importazione** di gas/energia elettrica non dà luogo al pagamento dell'IVA in dogana, ma richiede l'emissione di autofattura da parte dell'acquirente soggetto passivo IVA (anche se il non residente ha nominato un rappresentante fiscale o si è identificato direttamente in Italia) o, se è un privato, del rappresentante del fornitore o dal fornitore stesso che si è identificato. Essa è comunque soggetta al rispetto degli obblighi procedurali doganali.

Ugualmente, l'**esportazione** di tali beni comporta l'obbligo di presentare la dichiarazione doganale di esportazione e di emettere fattura senza applicazione dell'IVA.

B. Prestazioni di servizi

3668 I criteri di territorialità applicabili alle prestazioni di servizi sono stati **riformati dal 1° gennaio 2010**, a seguito dell'approvazione del D.Lgs. (avvenuta il 22 gennaio 2010 e in corso di pubblicazione in GU) che ha recepito la direttiva 2008/8/CE che ha modificato la direttiva 2006/112/CE (c.d. direttiva rifusa).

Scopo principale della riforma è quello di fissare come luogo dell'imposizione il luogo in cui avviene il consumo effettivo del servizio e di semplificare la disciplina riducendo le deroghe alla regola generale, quanto meno quelle riguardanti i servizi effettuati nei confronti di soggetti che agiscono nell'esercizio d'impresa, arte o professione (c.d. soggetti passivi

IVA). A tal fine, la modifica principale interessa l'individuazione del luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi poste in essere nei confronti di soggetti passivi; sono invece variati solo in misura marginale i criteri applicabili alle prestazioni di servizi poste in essere nei confronti di privati.

In sintesi, la riforma ha fissato una **regola generale**, nell'ambito della quale operano 2 criteri, uno per i **committenti soggetti passivi IVA** (tassazione nel Paese di stabilimento del cliente) e uno per i **committenti privati** (tassazione nel Paese del prestatore). Inoltre, accanto alla regola generale sono previste diverse **deroghe** che riguardano determinati servizi, alcuni «materialmente localizzabili» (v. n. 3672); ed altri di natura immateriale (v. n. 3681).

Infine, sono state eliminate le disposizioni specifiche riguardanti le **prestazioni intracomunitarie**, ora disciplinate dalle disposizioni ordinarie sulla territorialità e divenute irrilevanti ai fini del plafond di esportatore abituale.

In linea di massima, nei **rapporti tra imprese** le deroghe sono decisamente più limitate rispetto alla disciplina previgente, così come più limitata è l'applicazione del criterio del luogo di utilizzo della prestazione, fonte di un notevole contenzioso negli anni passati per via della sua difficile identificazione pratica.

In merito alle **deroghe** presenti nella nuova disciplina si può osservare che (Circ. Min. 31 dicembre 2009 n. 58/E):

- alcune deroghe già esistenti sono confermate (servizi relativi ad immobili, servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili, prestazioni di trasporto passeggeri);
- nuove deroghe sono introdotte, sia per le prestazioni rese a soggetti passivi che a privati consumatori (prestazioni di ristorazione e catering, locazione a breve termine dei mezzi di trasporto);
- alcune deroghe già esistenti permangono, ma limitatamente ai servizi resi a privati consumatori (servizi di intermediazione, di trasporto di beni, relative a beni mobili materiali, di telecomunicazione, teleradiodiffusione e servizi resi tramite mezzi elettronici);
- è introdotta una regola particolare per la locazione a lungo termine di mezzi di trasporto, resa a privati consumatori.

Come in precedenza, la regola generale continua a restare applicabile in tutte le ipotesi non comprese nelle deroghe. Nel caso di **prestazioni promiscue**, cioè rientranti in categorie diverse alle quali si applicano le deroghe (es. attività di perizia su beni mobili e di consulenza tecnica), è necessario che il prestatore tenga separati i relativi importi da addebitare al proprio committente, al fine di un'esatta qualificazione della base imponibile su cui calcolare l'imposta, ove dovuta. In caso contrario, invece, all'intera attività svolta si applica la regola generale sotto descritta (Ris. Min. 25 novembre 1987 n. 356351).

In presenza di operazioni **particolarmente complesse**, cioè costituite da una serie di elementi e atti, è necessario prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali esse si svolgono, tenendo conto che ciascuna prestazione di servizio deve essere considerata, di regola, autonoma ed indipendente e che, d'altro canto, la prestazione costituita da un unico servizio sotto il profilo economico non deve essere suddivisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA.

Qualora le prestazioni comprendano una **pluralità di attività** distinte, per l'esatta qualificazione dell'operazione occorre aver riguardo al contenuto del contratto; in particolare occorre verificare se le diverse attività sono **autonome**, come tali soggette ciascuna ai criteri di territorialità che le sono proprie, ovvero attività **accessorie** strumentali al risultato finale dell'operazione, come tali soggette ai criteri di territorialità della prestazione principale (Ris. Min. 6 agosto 2002 n. 267/E).

Tavola riepilogativa Prima di esporre analiticamente i differenti criteri previsti in relazione alle diverse tipologie di prestazioni, si propone una tabella di sintesi volta a facilitare la comprensione delle nuove disposizioni.

Criteri di territorialità nelle prestazioni di servizi vigenti dal 2010					
Tipologia di operazione		Operazione	MF n.	Committente (*)	Criteri di territorialità
Servizi generici (Regola generale)		Prestazioni diverse da quelle individuate nelle righe sottostanti della tabella	3669	Soggetto IVA	Sede del committente
				Non soggetto IVA	Sede del prestatore
Servizi specifici	Relativi ai beni immobili	Prestazioni relative agli immobili (locazioni, lavorazioni, perizie, intermediazioni, ecc.)	3672	Non rileva	Luogo di ubicazione dell'immobile
	Relativi ai beni mobili	Lavori e perizie relativi ai beni mobili	3673	Soggetto IVA	Sede del committente
				Non soggetto IVA	Luogo di esecuzione della prestazione
	Trasporti intracomunitari di beni	3674	Soggetto IVA	Sede del committente	
			Non soggetto IVA	Luogo di partenza	
	Trasporti di beni (diversi dai trasporti intracomunitari)	3674	Soggetto IVA	Sede del committente	
			Non soggetto IVA	Distanza percorsa nello Stato	
	Servizi accessori al trasporto intraUE ed internazionale	3675	Soggetto IVA	Sede del committente	
			Non soggetto IVA	Luogo di esecuzione	
	Trasporto di persone	3676	Non rileva	Distanza percorsa nello Stato	
	Locazione di mezzi di trasporto	3677	Soggetto IVA	— contratti a breve termine: luogo di messa a disposizione e di utilizzo — contratti a lungo termine: sede del committente	
			Non soggetto IVA	— contratti a breve termine: luogo di messa a disposizione e di utilizzo — contratti a lungo termine: sede del prestatore e luogo di utilizzo	
	Locazione di beni mobili (diversi dai mezzi di trasporto)	3682	Soggetto IVA	Sede del committente	
			Non soggetto IVA	Sede del prestatore	
Servizi di intermediazione	3678	Soggetto IVA	Sede del committente		
		Non soggetto IVA	Luogo di effettuazione dell'operazione intermediazione		
Altri servizi «materialmente localizzabili»	Servizi culturali, scientifici, artistici, didattici, sportivi, ricreativi e simili	3679	Non rileva	Luogo di esecuzione della prestazione (**)	
	Servizi accessori a quelli culturali, artistici, scientifici, didattici, sportivi, ricreativi, ecc.	3679	Non rileva	Luogo di esecuzione della prestazione principale (**)	

Criteri di territorialità nelle prestazioni di servizi vigenti dal 2010				
Tipologia di operazione	Operazione	MF n.	Committente (*)	Criteri di territorialità
	Servizi di ristorazione e di catering destinati al consumo a bordo di una nave, un aereo o un treno durante un trasporto intracomunitario	3680	Non rileva	Luogo di partenza
	Servizi di ristorazione e di catering diversi dai precedenti	3680	Non rileva	Luogo di esecuzione della prestazione
Immateriali	Prestazioni comuni: — locazione, leasing, noleggio di beni diversi dai mezzi di trasporto — cessioni di diritti su beni immateriali — prestazioni pubblicitarie — prestazioni di consulenza tecnica e legale — elaborazione e fornitura di dati e simili — operazioni bancarie, finanziarie e assicurative — prestiti di personale — servizi collegati alla fornitura di gas o di energia elettrica — attività relative all'obbligo di non esercizio dei servizi immateriali	3682	A) Soggetto IVA B) Non soggetto IVA	A) Sede del committente B) Sede del prestatore
	E-commerce	3685	Soggetto IVA Non soggetto IVA	Sede del committente Sede del prestatore e sede del committente
	Servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione	3687	Soggetto IVA Non soggetto IVA	Sede del committente Sede del prestatore, sede del committente e luogo di utilizzazione
(*) Per la nozione di soggetto passivo IVA si rinvia al n. 3669.				
(**) Per questi servizi la disciplina subirà un'ulteriore modifica dal 2011 (v. n. 3679).				

a. Regola generale

(art. 7 ter DPR 633/72)

La regola generale, coerentemente con l'obiettivo di tassare il servizio nel luogo in cui avviene il consumo effettivo, distingue a seconda della qualità del committente:

- se il **committente è soggetto IVA** (c.d. prestazioni business-to-business o B2B), le prestazioni si considerano effettuate in Italia e, quindi, sono imponibili, quando il committente ha sede in Italia, indipendentemente dal luogo in cui le prestazioni sono di fatto eseguite;
- se il **committente è un privato non soggetto IVA** (c.d. prestazioni business-to-consumer o B2C), le prestazioni si considerano effettuate in Italia quando il prestatore ha sede in Italia, indipendentemente dal luogo in cui le prestazioni stesse sono di fatto eseguite.

Soggetto passivo IVA

Ai fini delle disposizioni relative alla territorialità, si considerano soggetti passivi IVA, per le **prestazioni a essi rese**:

- a) i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni. Le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività;
- b) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, anche quando agiscono al di fuori delle predette attività (v. n. 9726);
- c) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi (perché svolgono solo attività istituzionali), ma identificati ai fini IVA in quanto (Circ. Min. 31 dicembre 2009 n. 58/E):

Soggetto passivo IVA
— hanno effettuato, nell'anno precedente o nell'anno in corso, acquisti intra UE di beni al di sopra del limite di 10.000 euro (v. tabella n. 9738); — anche se sono al di sotto del limite di 10.000 euro, hanno optato per l'applicazione dell'imposta in Italia sugli acquisti intracomunitari e che a tale motivo dispongono di un numero di partita IVA.
Esclusione Al contrario, i committenti dei servizi non si considerano soggetti passivi se si tratta di persone fisiche che esercitano un'attività d'impresa, un'arte o una professione e che effettuano gli acquisti per il proprio uso personale .

N.B. Poiché rileva la natura del committente, il **prestatore deve acquisire**, prima di emettere fattura, una **documentazione specifica** da cui risulti se il committente è un ente identificato ai fini IVA o, se persona fisica, è un privato o un soggetto passivo e, in quest'ultimo caso, se agisce come privato o come soggetto passivo (es. numero di identificazione IVA dei soggetti comunitari, autodichiarazione sull'uso che si intende fare del servizio, personale o professionale, attestato rilasciato dall'autorità fiscale di paesi extra UE, ecc.).

3670 Nozione di sede Con l'espressione «sede in Italia» si fa riferimento alla presenza in Italia di uno dei seguenti elementi definiti nelle tabelle successive:

- il domicilio (anche se la residenza è all'estero);
- la residenza, purché non si abbia all'estero il domicilio;
- una stabile organizzazione, nel caso in cui si abbia il domicilio o la residenza all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute (le operazioni, attive o passive, effettuate direttamente dalla casa madre si considerano quindi effettuate da un soggetto con sede all'estero, anche se determinano obblighi operativi per la stabile organizzazione, v. n. 3691). Viceversa, quando ci si riferisce a soggetti con «**sede all'estero**» (Stato UE o extra UE) si intende evidenziare l'assenza in Italia di tali elementi.

	Persone fisiche (art. 43 c. 1 c.c.)	Soggetti diversi (es. società, enti, associazioni) (art. 7 DPR 633/72)
Domicilio	È il luogo dove hanno stabilito la sede principale dei loro affari ed interessi.	È il luogo dove si trova la sede legale.
Residenza	È il luogo dove risulta stabilita la dimora abituale che è, di regola, desumibile dall'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente.	È il luogo in cui si trova la sede effettiva.
Stabile organizzazione		La stabile organizzazione consiste nella fissazione, in uno Stato diverso da quello della sede legale, di una sede dotata di un'autonomia gestionale e contabile rispetto all'impresa stessa, in cui viene svolta un'attività imprenditoriale di carattere stabile e non provvisoria (es. filiali, succursali, uffici commerciali, stabilimenti ecc.). Per ulteriori dettagli si veda il n. 3690.

b. Servizi materialmente localizzabili

3672 Servizi relativi a beni immobili (art. 7 quater DPR 633/72) Rientrano in questa categoria:

- la **locazione** di immobili, gli **appalti**, i **subappalti** e le altre **forniture** riguardanti la costruzione, la ristrutturazione, la modifica, la manutenzione, la riparazione degli immobili stessi;
- le **perizie**, cioè quelle prestazioni di servizi dirette ad individuare «in modo oggettivo» concreti elementi di fatto riguardanti i singoli beni esaminati, in relazione alla loro quantità, qualità, valore ecc., in base a specifiche conoscenze o calcoli tecnico-scientifici;
- le prestazioni di **intermediazione** (es. prenotazione alberghi situati in Italia, Ris. Min. 21 luglio 2008 n. 312/E) e le prestazioni degli agenti immobiliari;
- la **fornitura di alloggio** nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa la fornitura di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio;
- la concessione di **diritti di utilizzazione** di beni immobili;
- le prestazioni degli ingegneri, degli architetti, degli uffici di sorveglianza ed altre che, in

generale, afferiscono alla **preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori** immobiliari (es. progettazione, direzione lavori).

Queste prestazioni si considerano effettuate in Italia quando l'immobile è **situato in Italia**.

Precisazioni 1) Le **perizie** vanno distinte dalle «**consulenze**» per le quali è preminente la valutazione soggettiva ed implicano valutazioni di carattere generale, non limitate al singolo bene esaminato (v. n. 3681)

2) In caso di contratto di appalto per la fornitura, in un paese Extra UE, di uno **stabilimento «chiavi in mano»** (costruzione di immobile e fornitura di macchinari destinati ad essere incorporati nell'ufficio) l'insieme delle prestazioni è escluso da IVA (Ris. Min. 22 ottobre 1992 n. 450184; Cass. 22 marzo 1999 n. 2643).

3) Sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA le prestazioni consistenti nella **locazione degli stands** (e cioè nella loro realizzazione, trasporto, montaggio, manutenzione e smontaggio) rese da ditte italiane per l'**allestimento di fiere** al di fuori del territorio nazionale (Ris. Min. 21 aprile 1997 n. 70/E). Vedi anche n. 3673.

4) L'utilizzo esclusivo di **Internet** nell'effettuazione di un'attività di intermediazione, non cambia la natura giuridica della prestazione. Infatti l'uso di Internet, quale mezzo di comunicazione, è equiparabile all'uso del telefono o del fax (Ris. Min. 16 maggio 2008 n. 199/E).

Se le prestazioni di servizi sono relative a beni immobili situati in **parte in Italia** e in parte in **territorio estero**, sono assoggettabili ad IVA limitatamente a quelle afferenti alla parte d'immobile situato in Italia. È però possibile adottare un criterio di proporzionalità quando non sia oggettivamente possibile fare una distinzione esatta tra le prestazioni effettuate in Italia e quelle effettuate all'estero (es. progettazione di un metanodotto sul fondo marino - Ris. Min. 25 agosto 1992 n. 450156), ovvero quando sono stati versati degli acconti e, all'atto della fatturazione, non è possibile stabilire con esattezza quale parte dei medesimi si riferisca a prestazioni effettuate in Italia, salvo successiva regolarizzazione - v. n. 5072 (Ris. Min. 27 giugno 1980 n. 411350).

Lavori e perizie relativi a beni mobili materiali (art. 7 ter e art. 7 sexies DPR 633/72) Le prestazioni di costruzione, manutenzione, riparazione, modifica, trasformazione, lavorazione, le perizie (v. n. 3672) e le altre prestazioni effettuate sui beni mobili materiali si considerano effettuate in Italia:

— quando sono rese ad un **committente soggetto IVA** stabilito in Italia, indipendentemente dalla residenza del prestatore e dal luogo in cui sono eseguite (in base alla regola generale) e indipendentemente dal luogo in cui i beni lavorati saranno inviati;

— se sono rese ad un **committente privato** (non soggetto passivo IVA), quando sono materialmente effettuate in Italia. In questo caso, se la prestazione riguarda beni in temporanea importazione o beni nazionali, nazionalizzati o comunitari destinati ad essere esportati da o per conto del prestatore o del committente, l'operazione è non imponibile (v. n. 3957).

I prestatori italiani che eseguono lavorazioni fuori campo IVA per **committenti soggetti IVA comunitari**, devono presentare i **modelli INTRA** connessi alla movimentazione dei beni lavorati e quelli relativi al servizio prestato (v. n. 3855 e s.).

Pertanto se una **società italiana riceve** da un'impresa comunitaria **materia prima da lavorare** e da rispedire nello stesso (o in un altro) Stato UE (prestazione fuori campo IVA), gli adempimenti formali che dovranno essere osservati dalla società italiana sono i seguenti:

- prende in carico la materia prima di proprietà del soggetto non residente, annotandola negli appositi registri dei «beni di terzi in conto lavorazione» con destinazione al consumo al di fuori del territorio nazionale;
- se tenuta alla presentazione dell'INTRASTAT con cadenza mensile, lo compila (parte statistica) in relazione alle merci introdotte;
- ultimata la lavorazione emette fattura fuori campo IVA per la propria prestazione intestandola direttamente al committente non residente;
- compila il modello INTRASTAT per la prestazione effettuata;
- storna il registro dei beni di terzi in conto lavorazione.

Esempio 1) Manutenzione effettuata dalla società Weiss di Berlino a favore dell'impresa Rossi di Como. La prestazione è soggetta ad IVA indipendentemente dal luogo in cui è eseguita e dal luogo in cui saranno inviati i beni lavorati (Svizzera, Italia, Francia ecc.); Rossi deve emettere un'autofattura con IVA e compilare un modello INTRA 2 quater.

Esempio 2) Lavorazione effettuata dalla società Alfa di Lugano a favore della società Beta di Como. La prestazione è soggetta ad IVA indipendentemente dal luogo in cui è eseguita e dal luogo in cui saranno inviati i beni lavorati (Svizzera, Italia, Francia ecc.); Beta deve emettere un'autofattura con IVA.

Esempio 3) Manutenzione effettuata dalla società X di Milano a favore della società Y di Parigi. La prestazione non è soggetta ad IVA indipendentemente dal luogo in cui è eseguita e X emette fattura fuori campo IVA (irrelevante ai fini del plafond e della qualifica di esportatore abituale) e compila il modello INTRA 1 quater.

Esempio 4) Perizia effettuata dalla società X di Genova a favore della società Y di Tokyo. La prestazione non è soggetta ad IVA indipendentemente dal luogo in cui è eseguita e X emette fattura fuori campo IVA (irrelevante ai fini del plafond e della qualifica di esportatore abituale).