



Roma, 29 luglio 2011

***Oggetto: Disciplina IVA in materia di territorialità delle prestazioni di servizi
– D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18.***

Sommario

<i>Sommario</i>	2
1. <i>NUOVA DISCIPLINA DELLA TERRITORIALITA': INTRODUZIONE</i>	4
2. <i>I CRITERI-BASE DI INDIVIDUAZIONE DEL PRESUPPOSTO TERRITORIALE</i>	7
2.1 <i>Criterio-base per le operazioni nei confronti di committenti soggetti passivi</i>	7
2.1.1 La soggettività passiva delle parti dell'operazione.....	8
2.1.2 Lo status di soggetto passivo del committente	9
2.1.3 La qualità di soggetto passivo del committente.....	13
2.1.4 Lo Stato di stabilimento del committente.....	16
2.2 <i>Criterio-base per le operazioni nei confronti di committenti non soggetti passivi</i>	19
3 <i>DEROGHE AI PRINCIPI GENERALI DI TERRITORIALITÀ</i>	20
3.1 <i>DEROGHE PREVISTE SIA NELL'AMBITO DEI RAPPORTI B2B CHE NELL'AMBITO DEI RAPPORTI B2C</i>	21
3.1.1 Prestazioni di servizi relativi a immobili.....	21
3.1.2 Linee guida per la distinzione tra beni mobili e beni immobili.....	25
3.1.3 Prestazioni di trasporto passeggeri	27
3.1.4 Prestazioni di servizi relative ad attività culturali, artistiche e simili.....	28
3.1.5 Prestazioni di servizi di ristorazione e di catering.....	31
3.1.6 Locazione e noleggio di mezzi di trasporto a breve termine.....	35
3.2 <i>DEROGHE PREVISTE SOLO NELL'AMBITO DEI RAPPORTI B2C</i>	38
3.2.1 Prestazioni di intermediazione	38
3.2.2 Prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario.....	39
3.2.3 Prestazioni di trasporto intracomunitario di beni	40
3.2.4 Servizi relativi a beni mobili	41

3.2.5	Locazione e noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto	41
3.2.6	Servizi resi a soggetti non comunitari	43
3.2.7	Prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici	44
3.2.8	Prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione	45
4	<i>DEBITORE D'IMPOSTA E ADEMPIMENTI</i>	45
4.1	<i>La disciplina previgente</i>	45
4.2	<i>La disciplina in vigore dal 1° gennaio 2010</i>	47
4.3	<i>Adempimenti del cessionario o del committente</i>	49
4.4	<i>I servizi di durata superiore ad un anno</i>	54
4.5	<i>Stabile organizzazione e debitore d'imposta</i>	56
5	<i>OPERAZIONI NON IMPONIBILI</i>	61
5.1	<i>Nuova disciplina in materia di territorialità e regime di perfezionamento passivo</i>	64

Il decreto legislativo 11 febbraio 2010, n. 18 (di seguito “*il decreto n. 18*”) ha recepito le direttive 2008/8/CE, del 12 febbraio 2008 (di seguito, “*la direttiva 2008/8/CE*”), 2008/9/CE, pure essa del 12 febbraio 2008, e 2008/117/CE, del 16 dicembre 2008 (di seguito, “*la direttiva 2008/117/CE*”), che hanno modificato la direttiva 2006/112/CE, del 28 novembre 2006 (di seguito, “*la direttiva 2006/112/CE*”), e ha introdotto rilevanti novità, ai fini IVA, in materia:

- di individuazione del requisito della territorialità per le prestazioni di servizi, di individuazione del debitore d’imposta e di meccanismi applicativi dell’imposta;
- di nuove procedure di rimborso dell’imposta sul valore aggiunto a soggetti passivi stabiliti in Stati membri diversi da quello del rimborso;
- di contenuto e termini di presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie.

Nella presente circolare sono esaminate le novità introdotte nella normativa nazionale in materia di territorialità delle prestazioni di servizi, di debitore dell’imposta e dei meccanismi applicativi della stessa, mentre non ci si sofferma (se non per esigenze di collegamento sistematico) sulle norme non modificate dal decreto n. 18 (ancorché riproposte in disposizioni diverse dalle previgenti) . Si rinvia, altresì:

- a documenti di prassi di prossima emanazione per la disamina delle nuove procedure di rimborso a soggetti non residenti;
- alla circolare n. 5/E del 17 febbraio 2010 ed alla prassi successiva per le novità in materia di elenchi riepilogativi.

1. NUOVA DISCIPLINA DELLA TERRITORIALITÀ: INTRODUZIONE

Come anticipato nella circolare n. 58/E del 31 dicembre 2009, la nuova disciplina della territorialità IVA recata dalla direttiva 2008/8/CE distingue le

prestazioni rese nei confronti di committenti soggetti passivi IVA (che si definiranno di seguito anche come prestazioni “*business to business*” ovvero “*B2B*”) da quelle rese nei confronti di committenti non soggetti passivi IVA (che si definiranno di seguito anche come prestazioni “*business to consumer*” ovvero “*B2C*”).

Anteriormente alle modifiche recate dal decreto n. 18, l’articolo 7, terzo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, “*il d.P.R. n. 633*”), prevedeva – ai fini dell’individuazione del requisito della territorialità per le prestazioni di servizi – il criterio generale in base al quale le prestazioni medesime si consideravano effettuate in Italia se rese da un soggetto stabilito nel territorio dello Stato. Tale criterio, tuttavia, subiva limitazioni collegate alle numerose previsioni di deroga contenute nel quarto comma del predetto articolo 7.

In seguito alle modifiche recate dal decreto n. 18, le disposizioni che disciplinano la territorialità delle prestazioni di servizi sono recate dagli articoli che vanno dal 7-ter al 7-septies del d.P.R. n. 633 del 1972 e prevedono - a far data dal 1° gennaio 2010 - due criteri base:

- il primo, dettato dall’articolo 7-ter, comma 1, lettera a), del d.P.R. n. 633, per le **prestazioni poste in essere nei confronti di soggetti passivi (rapporti *B2B*)**, che si considerano, di regola, effettuate nel territorio dello Stato quando il committente è un soggetto stabilito nel territorio dello Stato. Come si vedrà meglio in seguito, con riferimento a tale criterio sono previste limitate fattispecie derogatorie, contenute negli articoli 7-quater e 7-quinquies del d.P.R. n. 633;

- il secondo, preso in considerazione dall’articolo 7-ter, comma 1, lettera b), del d.P.R. n. 633, per le **prestazioni poste in essere nei confronti di committenti diversi dai soggetti passivi (rapporti *B2C*)**, che si considerano, di regola, effettuate nel territorio dello Stato quando il prestatore è stabilito nel territorio dello Stato medesimo. Tale criterio risulta quindi sostanzialmente

coincidente con quello in precedenza contenuto nel previgente terzo comma dell'articolo 7 del d.P.R. n. 633. Come si vedrà in modo più approfondito nel paragrafo 2.2, anche tale criterio trova di fatto applicazione quando non operano le previsioni di deroga contenute negli articoli 7-quater, 7-quinquies, 7-sexies e 7-septies del d.P.R. n. 633.

Merita rilevare, infine, che l'interpretazione sistematica delle novità introdotte a partire dal 1° gennaio 2010 è stata effettuata anche alla luce del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011, in GUUE n. 77 del 23 marzo 2011 (di seguito, "*il regolamento*"). Tale documento, che reca disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, tiene conto delle modifiche apportate - per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi - dalla direttiva 2008/8/CE alla direttiva 2006/112/CE.

Il regolamento si applica a partire dal 1° luglio 2011 (secondo quanto stabilito dal secondo comma dell'articolo 65 del regolamento medesimo). Ne consegue che le disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE in esso contenute non compromettono la validità delle scelte normative e interpretative che gli Stati membri abbiano adottato fino a tale data (si veda, al riguardo, il considerando n. 2 del regolamento).

In considerazione di tali elementi, si deve ritenere che eventuali comportamenti che i contribuenti abbiano tenuto sino all'emanazione della presente circolare e che non tengano conto delle disposizioni attuative del regolamento non saranno sanzionabili (purché, ovviamente, rispondenti alle modifiche introdotte dal decreto n. 18 e alle indicazioni che emergono dalla prassi che ha commentato le modifiche apportate alla direttiva 2006/112/CE e al d.P.R. n. 633).

2. I CRITERI-BASE DI INDIVIDUAZIONE DEL PRESUPPOSTO TERRITORIALE

2.1 Criterio-base per le operazioni nei confronti di committenti soggetti passivi

A decorrere dal 1° gennaio 2010, per i rapporti in cui non solo il prestatore, ma anche il committente sia soggetto passivo d'imposta (rapporti *B2B*), le regole di territorialità sono radicalmente mutate, da un canto per l'applicazione del nuovo principio-base contenuto nella lettera a) del comma 1 dell'articolo 7-ter del d.P.R. n. 633 e dall'altro - come anticipato in premessa - per il limitato numero delle ipotesi in cui è prevista l'operatività di deroghe.

In base al nuovo criterio, di cui alla citata lettera a), si considerano, come detto rilevanti ai fini impositivi, nei rapporti *B2B*, solo le prestazioni rese nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato. Per converso, sulla base dello stesso principio, non si considerano rilevanti ai fini impositivi le prestazioni rese nei confronti di soggetti stabiliti nel territorio di altro Stato, comunitario o non comunitario.

È da notare che, al fine di verificare l'ambito di operatività della norma, assumono rilevanza solo tre circostanze: il fatto che il committente sia un soggetto passivo (c.d. "*status*"), il fatto che detto committente agisca nella veste di soggetto passivo (c.d. "*qualità*") e il luogo di stabilimento dello stesso. Non assume invece alcuna rilevanza – per le prestazioni rientranti nel criterio-base dei rapporti *B2B* – il luogo di stabilimento del prestatore.

Non assume del pari alcuna rilevanza – per le predette prestazioni – il luogo di utilizzazione del servizio. Nel recepire, con il decreto n. 18, le disposizioni recate dalla direttiva 2008/8/CE, il legislatore nazionale ha infatti scelto di non avvalersi, per tali prestazioni, della facoltà accordata dall'articolo 59-bis della direttiva 2006/112/CE. Ne deriva, in particolare, che le prestazioni di servizi per cui opera il principio base dei rapporti *B2B* (c.d. prestazioni generiche):

- si considerano effettuate in Italia, quando rese a committente stabilito in Italia, anche se utilizzate al di fuori del territorio nazionale e comunitario;
- non si considerano effettuate in Italia, quando rese a committente stabilito in altro Stato, comunitario o non comunitario, anche se utilizzate nel territorio nazionale.

Al fine di delineare l'ambito di operatività della norma, appare quindi opportuno soffermarsi in primo luogo sullo *status* di soggetto passivo delle parti, in secondo luogo sulla qualità in cui tale soggetto agisce e, in terzo luogo, sul concetto di luogo di stabilimento.

2.1.1 La soggettività passiva delle parti dell'operazione

Prima di esaminare le novità in materia di soggettività passiva, merita rammentare che, come specificato dall'articolo 1 del d.P.R. n. 633, perché una prestazione rilevi agli effetti dell'IVA il prestatore deve agire nell'esercizio di una delle attività di impresa, arte o professione di cui agli articoli 4 e 5 del d.P.R. n. 633 (il che vale a dire che lo stesso deve agire nell'ambito di un'attività economica di cui all'articolo 9 della direttiva 2006/112/CE).

Non rileva quindi ai fini dell'IVA, per carenza del presupposto soggettivo, una prestazione resa da un soggetto che non agisce nello svolgimento di tali attività, ancorché commessa da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato. In via esemplificativa, non rileva ai fini IVA una prestazione occasionale di consulenza resa nei confronti di una società stabilita in Italia da un soggetto nazionale, francese o statunitense, che non svolge abitualmente attività imprenditoriale o professionale.

Una volta verificata la soggettività passiva in capo al prestatore, occorrerà accertare lo *status* soggettivo del committente al fine di determinare il luogo in cui si considera effettuata l'operazione.

L'analisi circa la soggettività passiva del committente (e, più in particolare, il verificare se quest'ultimo non solo sia soggetto passivo, ma agisca anche in quanto tale) rappresenta una delle novità più importanti introdotte dal legislatore comunitario in sede di riforma dei criteri di territorialità delle prestazioni di servizi.

2.1.2 Lo status di soggetto passivo del committente

Come sopra già accennato, il concetto di soggetto passivo, ai fini che in questa sede interessano, è chiarito e ampliato (rispetto al passato) dall'articolo 7-ter, comma 2, del d.P.R. n. 633, in base al quale *“ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad 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 di cui all' articolo 4, quarto comma, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;

c) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto”.

Con riguardo all'applicazione del dato normativo, la configurabilità di una data attività come imprenditoriale, professionale o artistica deve valutarsi sulla base delle disposizioni di cui agli articoli da 9 a 13 della direttiva 2006/112/CE, recepiti nel nostro ordinamento dagli articoli 4 e 5 del d.P.R. n. 633, nonché sulla base delle disposizioni di cui all'articolo 43 della direttiva medesima, recepito dal legislatore nazionale proprio dal comma 2 sopra citato (in tal senso si esprime l'articolo 17 del regolamento).

Per l'espressa previsione normativa contenuta nella lettera b) del comma 2 dell'articolo 7-ter del d.P.R. n. 633, sono sempre da considerare commesse da

soggetti passivi le prestazioni di servizi rese agli enti, alle associazioni e alle altre organizzazioni che svolgono sia attività commerciale che attività non commerciale, indipendentemente dalla riferibilità degli acquisti all'una o all'altra attività.

Parimenti, ai sensi della successiva lettera c) del comma 2 dell'articolo 7-ter, del d.P.R. n. 633, si considerano sempre commesse da soggetti passivi le prestazioni rese agli enti, alle associazioni e alle altre organizzazioni che non sono soggetti passivi, ma che sono comunque identificati ai fini IVA. Tale circostanza si verifica:

- i)* ai sensi della lettera c) del comma 5 dell'articolo 38 del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 (di seguito, "*decreto legge n. 331*"), quando tali soggetti hanno dovuto identificarsi per aver posto in essere acquisti intracomunitari e acquisti per corrispondenza in altri Stati membri per un ammontare superiore a 10.000 euro (limite al cui raggiungimento non concorrono, naturalmente, le prestazioni di servizi rese da soggetti comunitari), ovvero
- ii)* quando tali soggetti, pur ponendo in essere acquisti intracomunitari non eccedenti il limite dei 10.000 euro, si siano volontariamente identificati per assolvere l'IVA su detti acquisti ai sensi del comma 6 del citato articolo 38.

Merita rammentare che non rientrano nel novero dei soggetti passivi le società di mero godimento [di cui alle lettere a) e b) del secondo periodo del quinto comma dell'articolo 4 del d.P.R. n. 633 del 1972], per le quali si presume l'assenza di svolgimento di attività commerciale.

Per quanto concerne, invece, i soggetti che beneficiano della franchigia per le piccole imprese (quali i contribuenti minimi di cui all'articolo 1, commi 96 e seguenti, della legge 24 dicembre 2007, n. 244), sempre in tema di soggettività passiva, si rinvia al punto 3 della parte prima della circolare n. 36/E del 21 giugno 2010.

In merito alla prova dello *status* di soggetto passivo del committente, fondamentale ai fini dell'applicabilità del criterio di territorialità di cui trattasi, questa risulterà invero più agevole nel caso di prestazioni rese da soggetti nazionali nei confronti di soggetti passivi comunitari. Per tali prestazioni, un ruolo centrale è sicuramente da attribuire al numero identificativo IVA comunicato dal committente comunitario. Il prestatore stabilito nel territorio dello Stato che pone in essere prestazioni generiche nei confronti di committenti stabiliti in altro Stato membro, tuttavia, dovrà ottenere la conferma della validità del numero stesso mediante il sistema VIES [Cfr. sul punto l'articolo 18, paragrafo 1, lettera a), del regolamento].

La lettera b) del primo paragrafo del medesimo articolo 18 prevede, inoltre, che il prestatore può ritenere verificato lo *status* di soggetto passivo di un committente che gli abbia comunicato che - pur avendone fatto richiesta - non ha ancora ricevuto il numero di partita IVA, nel caso in cui:

- i)* ottenga qualsiasi altra prova della soggettività passiva del committente, e
- ii)* si adoperi per effettuare una verifica di ragionevole ampiezza sull'esattezza delle informazioni che il committente medesimo gli ha fornito circa il proprio *status* soggettivo, applicando le procedure di sicurezza commerciali normalmente in uso (come, ad esempio, le procedure relative ai controlli di identità o di pagamento).

In mancanza di elementi che dimostrino palesemente l'assenza di *status* di soggetto passivo, può attribuirsi rilevanza alla richiesta di attribuzione della partita IVA che il committente stabilito al di fuori del territorio dello Stato metta a disposizione del prestatore stabilito nel territorio dello Stato.

Il paragrafo 2 dell'articolo 18 del regolamento prevede inoltre che il prestatore, ove dimostri che il committente del servizio non gli ha comunicato il proprio numero di partita IVA, può considerare il committente medesimo privo

di soggettività passiva (eccezion fatta per il caso in cui il prestatore disponga di informazioni contrarie circa lo *status* della controparte). In tal senso è da interpretare la disposizione da ultimo citata, tenuto conto sia di un criterio sistematico che delle altre versioni linguistiche del regolamento, risultando evidente il refuso della versione italiana, che ha omissso un “*non*” prima delle parole “*ha lo status*”.

Per quanto concerne le prestazioni rese da soggetti nazionali nei confronti di soggetti non comunitari, non potendosi fare ricorso alla metodologia probatoria di cui si è detto con riferimento ai servizi nei confronti di soggetti comunitari, potrà farsi riferimento ad altre circostanze atte a chiarire lo svolgimento di un’attività imprenditoriale, artistica o professionale (anche non in via esclusiva, come si verifica in particolare per i soggetti di cui all’articolo 7-ter, comma 2, lettera b, del d.P.R. n. 633). Tra gli elementi probatori all’uopo utilizzabili è da annoverare, anzitutto, la certificazione – rilasciata dalle autorità fiscali degli Stati non comunitari i cui contribuenti possono accedere alla forma semplificata di rimborso di cui all’articolo 38-ter del d.P.R. n. 633 (Norvegia, Svizzera, Israele) – attestante lo *status* di soggetto passivo d’imposta [cfr. l’articolo 18, paragrafo 3, lettera a), del regolamento]. Oltre a tale certificazione possono, tra l’altro, considerarsi validi ai predetti fini probatori:

- l’eventuale attribuzione di un numero identificativo attribuito dalle autorità fiscali del relativo Stato ai fini della corrispondente imposizione sulla cifra d’affari o qualsiasi altra prova attestante che il destinatario è un soggetto passivo

ed, inoltre,

- la verifica circa l’esattezza delle informazioni ricevute dal committente, applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento (si veda, al riguardo, l’articolo 18, paragrafo 3, lettera b) del regolamento).

2.1.3 La qualità di soggetto passivo del committente

Una volta acclarato che il committente del servizio è un soggetto passivo di imposta, è necessario verificare - ai fini della determinazione della territorialità dell'operazione - se il medesimo acquisisca i servizi nella veste di soggetto passivo d'imposta.

Al riguardo va notato che, in base al primo comma dell'articolo 19 del regolamento, un soggetto passivo o un ente non soggetto passivo assimilato ad un soggetto passivo che riceve servizi destinati esclusivamente ad un uso privato, ivi compreso l'uso da parte dei suoi dipendenti, è considerato, ai fini dell'acquisto dei predetti servizi, un soggetto non passivo (non trovando quindi applicazione la regola generale di territorialità dei rapporti B2B, ma le regole operanti per i rapporti B2C, per cui si rimanda al successivo paragrafo 2.2).

Il medesimo articolo 19, terzo comma, del regolamento precisa che, quando una prestazione di servizio sia acquistata da un soggetto passivo sia per finalità private che per finalità imprenditoriali, professionali o artistiche, per la stessa trovano applicazione i criteri di territorialità previsti per le prestazioni rese nei confronti di committenti soggetti passivi. Ne discende che - ove non trovino applicazione le previsioni di deroga di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies del d.P.R. n. 633 - detta prestazione si considererà resa in Italia se commessa da un soggetto stabilito nel territorio dello Stato e non si considererà resa in Italia se commessa da un soggetto stabilito all'estero.

In via di presunzione, l'articolo 7-ter del d.P.R. n. 633 stabilisce che, nel caso in cui il committente sia un soggetto diverso da una persona fisica, cioè una società ovvero un ente, associazione o società semplice di cui, rispettivamente, ai nn. 1) e 2) del secondo comma dell'articolo 4 del d.P.R. n. 633, la soggettività passiva - ai fini del requisito della territorialità della prestazione di servizi - sussiste sempre: si presume, pertanto, che le prestazioni di servizi siano acquisite da tali soggetti, diversi dalle persone fisiche, nella veste di soggetto passivo. L'unica fattispecie in cui le società, enti, associazioni o società semplici non

devono essere considerati, ai predetti fini, soggetti passivi è costituita dal sopra menzionato caso in cui i servizi siano destinati esclusivamente ad un uso privato del soggetto committente, ivi compreso l'uso da parte dei suoi dipendenti. A tale riguardo, si è del parere che la previsione comunitaria citata debba intendersi riferita ai casi in cui il servizio è destinato ad un uso privato delle persone facenti parte degli organi delle società o enti in esame, ovvero dei dipendenti degli stessi.

Nel caso in cui, invece, il committente sia una persona fisica non è sufficiente che lo stesso eserciti attività imprenditoriale, artistica o professionale, ma è necessario che il prestatore del servizio effettui una valutazione di compatibilità complessiva, per verificare che il servizio medesimo sia acquistato nell'esercizio di detta attività.

Non si considerano quindi effettuati da un soggetto passivo gli acquisti di servizi che attengono alla sfera privata della persona fisica esercente attività imprenditoriale, artistica o professionale, o che siano destinati esclusivamente all'uso da parte dei dipendenti dello stesso. Per tali acquisti, trovano applicazione i criteri di territorialità previsti per i servizi resi nei confronti di committenti non soggetti passivi, argomento per cui si rimanda al successivo paragrafo 2.2.

Particolare rilievo, ai fini dell'applicazione della lettera a) del comma 2 dell'articolo 7-ter, assume quindi la verifica dell'utilizzazione di un servizio per finalità riconducibili ovvero estranee all'esercizio dell'impresa.

Al riguardo, il secondo comma dell'articolo 19 del regolamento stabilisce che il prestatore - cui il destinatario dei servizi abbia comunicato il suo numero di partita IVA per una data operazione - può considerare che i servizi sono destinati all'attività economica del destinatario medesimo, a meno che non disponga di informazioni contrarie, ad esempio sulla natura dei servizi forniti.

L'analisi circa la destinazione o meno all'esercizio dell'impresa dei servizi prestati potrebbe risultare - in determinati casi - agevole in ragione della natura dei servizi forniti. In via esemplificativa, si pensi a un imprenditore persona fisica, stabilito in Italia, che acquisti da un avvocato spagnolo una

consulenza relativa ad un problema matrimoniale (ad esempio, una causa di divorzio): in tal caso, il servizio – pacificamente non attenendo a finalità imprenditoriali – dovrà considerarsi reso a un privato, ancorché il committente abbia comunicato il suo numero di partita IVA. Sempre in via esemplificativa, si consideri il caso di una consulenza resa a un imprenditore persona fisica, stabilito in Francia, da un prestatore stabilito in Italia, che attiene all'organizzazione dell'impresa gestita da detto imprenditore: in tal caso il servizio – pacificamente attenendo a finalità imprenditoriali – dovrà considerarsi reso a un soggetto passivo e sarà quindi irrilevante ai fini impositivi ai sensi della lettera a) del comma 1 dell'articolo 7-ter del d.P.R. n. 633, essendo il committente soggetto passivo stabilito in altro Stato e non essendo riconducibile il servizio a quelli per cui trovano applicazione le previsioni derogatorie di cui ai successivi articoli 7-quater e 7-quinquies (sempre che il committente comunichi il suo numero di partita IVA).

In tutti gli altri casi, in cui il servizio risulti essere compatibile sia con la sfera privata sia con la veste di soggetto passivo, il prestatore considera la prestazione acquisita dal committente, soggetto passivo comunitario, nell'ambito della propria attività di soggetto passivo a condizione che quest'ultimo comunichi il proprio numero di partita IVA.

Per i soggetti non comunitari, nei casi in cui il servizio risulti essere compatibile sia con la sfera privata sia con la veste di soggetto passivo dell'acquirente, il prestatore potrà richiedere al committente gli elementi a supporto della non riconducibilità dell'acquisto alla sfera privata, onde giustificare la mancata applicazione dell'imposta in base al criterio generale dei rapporti B2B.

Sulla base di quanto disposto dall'articolo 25 del regolamento, si rammenta che l'utilizzazione per finalità private ovvero per finalità imprenditoriali, artistiche o professionali deve valutarsi solo in base alle circostanze esistenti al momento dell'effettuazione dell'operazione – momento

da individuarsi in base ai criteri di cui all'articolo 6 del d.P.R. n. 633 – e che non assumono rilevanza i cambiamenti di tali circostanze che avvengano successivamente a tale momento. Ove quindi un determinato servizio – per cui non operano le previsioni di deroga di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies del d.P.R. n. 633 – sia acquistato presso un operatore non stabilito nel territorio dello Stato da un soggetto passivo stabilito in detto territorio per le esigenze della propria impresa, la prestazione si considera in ogni caso rilevante ai fini IVA in Italia, ai sensi della lettera a) del comma 2 dell'articolo 7-ter del d.P.R. n. 633, anche se il servizio acquistato venga, per mutate successive esigenze, destinato a fini privati.

È da ritenere che, qualora all'atto del pagamento di un acconto si preveda una determinata utilizzazione del servizio (ad esempio, per fini privati), che poi risulti modificata all'atto del pagamento del saldo (nell'esempio prospettato, il servizio sia riconducibile alla veste di soggetto passivo), poiché entrambi i momenti costituiscono momenti di effettuazione dell'operazione (“fatto generatore dell'imposta”, secondo la locuzione utilizzata dall'articolo 63 della direttiva 2006/112/CE e dall'articolo 25 del regolamento), possano trovare applicazione differenti regimi con riferimento all'acconto (per cui nell'esempio prospettato non troverebbero applicazione i criteri previsti per i rapporti B2B) e al saldo (per cui nell'esempio prospettato troverebbero invece applicazione i criteri previsti per i rapporti B2B).

2.1.4 Lo Stato di stabilimento del committente

In merito all'individuazione del luogo di stabilimento del committente, va notato che, alla luce della lettera d) dell'articolo 7 del d.P.R. n. 633, si considerano soggetti stabiliti nel territorio dello Stato:

- i soggetti domiciliati nel territorio dello Stato o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, la predetta disposizione chiarisce che per domicilio si intende il luogo in

cui si trova la sede legale e per residenza si intende il luogo in cui si trova la sede effettiva;

- la stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetti domiciliati o residenti all'estero.

È appena il caso di precisare che, in base alla medesima lettera d) dell'articolo 7, analoghi criteri valgono con riferimento all'individuazione del luogo di stabilimento del prestatore.

Merita, inoltre, rilevare che l'articolo 10 del regolamento individua il luogo nel quale il soggetto passivo fissa la sede della propria attività in quello in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa, vale a dire in cui sono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa o dove si riunisce la direzione. A tale riguardo, si rileva che il luogo individuato dal regolamento coincide, in linea generale, con quello della sede legale, a meno che non emergano elementi in senso contrario.

Le prestazioni rese nell'ambito dei rapporti B2B, per cui non operano i criteri di deroga di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies del d.P.R. n. 633, si considereranno dunque territorialmente rilevanti ai fini IVA in Italia ove rese:

- a soggetti ivi domiciliati o residenti che non abbiano stabili organizzazioni all'estero;

- a soggetti ivi domiciliati o residenti che abbiano stabili organizzazioni all'estero, sempreché le prestazioni non siano commesse da tali stabili organizzazioni;

- a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero.

Le stesse prestazioni non si considereranno territorialmente rilevanti ai fini IVA in Italia ove rese:

- a soggetti domiciliati o residenti all'estero e senza stabile organizzazione in Italia;
- a soggetti domiciliati o residenti all'estero e con stabile organizzazione in Italia, sempreché le prestazioni non siano commesse da tali stabili organizzazioni;
- a stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati e residenti in Italia.

Merita rilevare che l'articolo 11 del regolamento chiarisce, per la prima volta in ambito IVA, che per "stabile organizzazione" deve intendersi qualsiasi organizzazione – diversa dalla sede principale dell'attività economica – che sia caratterizzata i) da un grado sufficiente di permanenza e ii) da una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentire all'organizzazione medesima di:

- 1) ricevere e utilizzare i servizi che le sono forniti per le proprie esigenze (caso in cui la stabile sia il committente del servizio, paragrafo 1 dell'articolo 11 del regolamento);
- 2) fornire i servizi di cui assicura la prestazione (nel caso di servizi prestati a committenti non soggetti passivi d'imposta e nel caso di servizi resi tramite mezzi elettronici, come stabilito dal paragrafo 2 dell'articolo 11 del regolamento)

Il terzo paragrafo dell'articolo 11 del regolamento chiarisce, inoltre, che l'esistenza di un numero di partita IVA non costituisce da sola una prova sufficiente dell'esistenza, in uno Stato membro, di una stabile organizzazione di un soggetto passivo che abbia la sede principale della propria attività economica in uno Stato membro diverso.

In caso di committente stabilito in più di uno Stato, la prestazione si considererà effettuata nello Stato in cui il committente ha stabilito la sede della

propria attività economica (vedi art. 21 del regolamento). Tuttavia, nel caso in cui la prestazione sia resa a una stabile organizzazione del soggetto passivo, la medesima prestazione di servizi sarà imponibile nel luogo in cui è ubicata la stabile organizzazione destinataria del servizio.

Così, in via esemplificativa, in caso di prestazione resa nei confronti di un soggetto passivo residente e domiciliato in Italia che abbia una stabile organizzazione in Germania, la stessa si considererà effettuata in Germania se commessa da tale stabile organizzazione e, diversamente, in Italia.

Nel caso di un soggetto con più stabili organizzazioni localizzate in più Paesi, al fine di acclarare quale sia la stabile organizzazione del soggetto passivo stabilito in più Stati che commette una prestazione, particolare riguardo dovrà averci (cfr. l'articolo 22, paragrafo 1, primo e secondo comma, del regolamento):

- alla natura e all'utilizzazione dei servizi forniti;
- all'organizzazione che, sia contrattualmente che in base del numero di partita IVA fornito al prestatore, risulta commettere la prestazione;
- all'organizzazione che provvede al pagamento del servizio.

In caso di servizi resi nell'ambito di un contratto globale a beneficio di più stabili organizzazioni del committente site in diversi Stati, qualora il prestatore non possa determinare la stabile organizzazione cui viene fornita la prestazione, il servizio medesimo si considererà effettuato nello Stato in cui la casa madre ha la sede della propria attività economica (cfr. l'articolo 22, paragrafo 1, terzo comma, del regolamento).

2.2 Criterio-base per le operazioni nei confronti di committenti non soggetti passivi

Per le prestazioni di servizi poste in essere nei confronti di committenti non soggetti passivi continuano, in buona sostanza, ad applicarsi le regole vigenti

prima delle modifiche recate dal decreto n. 18 e, in particolare, il criterio-base per l'individuazione del requisito della territorialità, fondato sul luogo di stabilimento del prestatore.

Ove non trovino applicazione le ipotesi di deroga di cui agli articoli 7-*quater*, 7-*quinqies*, 7-*sexies* e 7-*septies* del d.P.R. n. 633, tali prestazioni si considerano effettuate in Italia, ai sensi del precedente articolo 7-*ter*, comma 1, lettera b), se rese da prestatori stabiliti in Italia, mentre non si considerano effettuate in Italia se rese da prestatori stabiliti all'estero.

Merita anche, con riferimento a tale disposizione, ribadire che si considerano rese da soggetti stabiliti in Italia le prestazioni fornite da stabili organizzazioni in Italia di soggetti esteri e che si considerano rese da soggetti stabiliti all'estero le prestazioni fornite da stabili organizzazioni all'estero di soggetti italiani.

Giova altresì ribadire che si considerano committenti non soggetti passivi d'imposta anche i soggetti esercenti imprese, arti o professioni quando acquistano i servizi al di fuori dell'esercizio di dette attività, secondo quanto precedentemente chiarito al paragrafo 2.1.3.

3 DEROGHE AI PRINCIPI GENERALI DI TERRITORIALITÀ

Sulla base delle indicazioni fornite dalla direttiva 2008/8/CE, cui si è fatto cenno nella circolare n. 58/E del 2009, il legislatore italiano ha individuato nei nuovi articoli da 7-*quater* a 7-*septies* le deroghe ai principi generali di territorialità dettati nell'articolo 7-*ter*. Si analizzano di seguito:

- le deroghe che operano sia con riferimento al criterio base del committente, previsto per i rapporti *B2B*, che con riferimento al criterio base del prestatore, previsto per i rapporti *B2C*;
- le deroghe che operano solo con riferimento al criterio base del prestatore, previsto per i rapporti *B2C*.

Mentre le deroghe previste per i rapporti *B2C* ricalcano quelle previste nella previgente disciplina, con la conseguenza che la normativa risultante dal decreto n. 18 risulta in buona sostanza non dissimile da quella in vigore fino al 31 dicembre 2009 (a parte, come si vedrà, la ormai limitata rilevanza del criterio dell'utilizzazione), per i rapporti *B2B* le deroghe sono circoscritte, risultando attratta nel criterio-base di territorialità previsto per detti rapporti la quasi totalità delle prestazioni di servizi.

A far data dal 1° gennaio 2010 nel criterio generale del committente previsto per i rapporti *B2B*, a titolo esemplificativo, rientrano le seguenti fattispecie, che prima erano invece regolate da criteri derogatori:

- le locazioni non a breve termine di mezzi di trasporto, per cui in precedenza rilevavano il luogo di stabilimento del prestatore e il luogo di utilizzazione;
- le prestazioni relative a beni mobili, per cui in precedenza rilevava il luogo di materiale esecuzione (e, in determinate ipotesi, il trasporto del bene al di fuori dello Stato di esecuzione della prestazione nonché il luogo di identificazione del committente);
- le prestazioni di trasporto beni, prima rilevanti sulla base della distanza percorsa in Italia e, per i trasporti intracomunitari, sulla base del luogo di identificazione del committente.

3.1 DEROGHE PREVISTE SIA NELL'AMBITO DEI RAPPORTI B2B CHE NELL'AMBITO DEI RAPPORTI B2C

3.1.1 Prestazioni di servizi relativi a immobili

L'articolo 7-quater del d.P.R. n. 633 stabilisce, alla lettera a), che si considerano effettuate nel territorio dello Stato “... *le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il*

campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato”.

Tale deroga ripropone, sostanzialmente, la regola concernente la territorialità delle prestazioni di servizi relative a beni immobili già contenuta nella lettera a) del quarto comma del previgente articolo 7. Rispetto a tale ultima disposizione, la nuova norma si differenzia:

(1) per l'espressa menzione della *“fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio”*;

(2) per l'espressa menzione della *“concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili”*.

Sotto il primo profilo, la norma - cui deve essere attribuita portata ricognitiva - specifica l'applicabilità alle prestazioni del servizio alberghiero - e dell'ospitalità più in generale - del criterio di territorialità previsto per le prestazioni di servizi relative a immobili. Si considerano quindi rilevanti ai fini impositivi in Italia le prestazioni relative alle strutture ubicate nel territorio dello Stato e irrilevanti quelle relative a strutture ubicate in altri Stati (sia comunitari che non comunitari).

Sotto il secondo profilo viene precisato che rientrano nel campo di applicazione della disposizione le prestazioni che comportano l'attribuzione al committente, da parte del prestatore, di diritti di utilizzazione dell'immobile (quali locazione, sub-locazione, concessione e sub-concessione).

È appena il caso di rilevare che non rientra nell'ambito applicativo della disposizione la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento su immobili (quali, in via meramente esemplificativa, il diritto di usufrutto). In base all'articolo 2, primo comma, del d.P.R. n. 633 tale fattispecie è infatti ricompresa tra le cessioni di beni, essendosi lo Stato italiano avvalso della facoltà accordata dall'articolo 15, n. 1) e n. 2), della Direttiva 2006/112/CE (che, appunto, accorda agli Stati membri la facoltà di considerare beni materiali *“determinati diritti su*

beni immobili” e, segnatamente, “*i diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d’uso sui beni immobili*”). Ai fini della disciplina della territorialità delle operazioni citate, pertanto, la disciplina applicabile è quella dettata dall’articolo 7-bis per la cessione dei beni.

Rientrano nell’ambito applicativo dell’articolo 7-quater, lettera a) – come già nella vigenza della precedente normativa avveniva – sia le perizie relative a beni immobili, che le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell’esecuzione dei lavori immobiliari. Tra queste ultime, vi sono, in particolare, le prestazioni – rese da ingegneri, architetti o altri soggetti abilitati – relative alla progettazione e alla direzione di lavori immobiliari, al collaudo di uno specifico immobile, alla progettazione degli interni e degli arredamenti. Esulano dall’ambito applicativo della disposizione anzidetta, invece, i servizi di consulenza che non afferiscono alla preparazione e al coordinamento dei lavori immobiliari, ancorché riferiti a un immobile specificamente individuato. In via esemplificativa, deve ritenersi esclusa dal criterio derogatorio in esame l’attività dell’avvocato relativa alla predisposizione dell’atto di vendita di un immobile o l’attività del tributarista relativa alla valutazione dei profili fiscali dell’operazione; tali attività, se rese a committenti soggetti passivi d’imposta, rileveranno dunque sotto il profilo territoriale nello Stato del committente, a nulla rilevando il luogo di ubicazione dell’immobile.

Con riferimento ai servizi che possono o meno rientrare nella previsione derogatoria, merita rammentare che in ogni caso l’analisi deve essere effettuata alla luce delle indicazioni - più volte fornite dalla Corte di Giustizia dell’Unione Europea - circa il fatto che le disposizioni della direttiva che prevedono deroghe rispetto al principio generale devono essere interpretate in maniera restrittiva (si veda, ad esempio, le sentenze n. C-49/09 del 28 ottobre 2010, n. C-86/09 del 10 giugno 2010, n. C-308/96 e n. C-94/97 del 22 ottobre 1998).

Tra le prestazioni rilevanti nel luogo in cui è ubicato l’immobile, ricomprese nell’ambito applicativo dell’articolo 7-quater, lettera a), vi sono le

prestazioni di agenzia; sul punto, la norma ripropone la medesima disposizione già contenuta nella lettera a) del quarto comma del previgente articolo 7.

La disposizione recepisce, in termini oggettivi, la previsione comunitaria, che è invece redatta con riferimento soggettivo alla figura del prestatore: l'articolo 47 della direttiva contiene, infatti, un riferimento alle prestazioni degli agenti immobiliari.

Alla luce di tali disposizioni, è da ritenere che rientrino nell'ambito applicativo della disposizione di cui all'articolo 7-quater, lettera a), tutte le prestazioni di intermediazione relative:

- alla cessione di immobili (locuzione come detto comprensiva della costituzione o del trasferimento di diritti reali sugli stessi) e
- alla concessione di diritti di utilizzazione degli stessi (prestazioni di locazione e sublocazione, eminentemente).

Atteso il puntuale riferimento – sia nella normativa comunitaria che in quella nazionale – alle prestazioni di agenzia immobiliare, non sono invece da ritenere ricompresi nell'ambito applicativo della disposizione stessa le intermediazioni (rese dalle agenzie di viaggio o da altri soggetti) relative alla prenotazione di servizi alberghieri (si veda, in materia, la risoluzione n. 48/E del 1° giugno 2010).

Pertanto, come chiarito anche dall'articolo 31 del regolamento, qualora le intermediazioni relative a servizi alberghieri siano rese in nome e per conto del cliente a soggetti passivi d'imposta, trova applicazione la regola generale dei rapporti *B2B* e le stesse sono rilevanti ai fini impositivi in Italia se rese a un committente nazionale e irrilevanti se rese a un committente comunitario o non comunitario.

Diversamente, ove tali prestazioni siano rese (in nome e per conto del cliente) a committenti non soggetti passivi d'imposta, trova applicazione la disposizione di cui all'articolo 7-sexies, lettera a), assumendo rilievo il luogo in cui è effettuata la prestazione alberghiera oggetto dell'intermediazione; le stesse sono pertanto rilevanti ai fini impositivi in Italia se la struttura ricettiva è situata

in Italia e irrilevanti se la struttura ricettiva è situata in altro Stato (comunitario o non comunitario).

È appena il caso di rilevare che a conclusioni diverse deve pervenirsi ove la prestazione alberghiera sia compresa dall'agenzia di viaggio in un pacchetto turistico (così come definito dal decreto 30 luglio 1999, n. 340) di cui all'articolo 74-ter del d.P.R. n. 633. In tal caso, per la prestazione dell'agenzia di viaggio trova applicazione il particolare meccanismo applicativo dell'imposta previsto da tale norma. La prestazione – in base alla disposizione di cui al secondo comma dell'articolo 307 della direttiva 2006/112/CE, non modificata dalla direttiva 2008/8/CE – si considera in ogni caso effettuata nello Stato in cui ha sede l'agenzia di viaggio, o la stabile organizzazione dell'agenzia di viaggio, che cede il pacchetto turistico.

3.1.2 Linee guida per la distinzione tra beni mobili e beni immobili

In seguito alla riforma dei principi generali che disciplinano la territorialità delle prestazioni di servizi, risulta ora essenziale – in relazione alle prestazioni di servizi relativi a beni materiali – verificare se tali beni siano immobili ovvero mobili.

Anteriormente al 1° gennaio 2010, agli effetti della territorialità dell'imposizione, non assumeva di fatto rilievo la distinzione tra le prestazioni relative a beni immobili e quelle relative a beni mobili. Fino al 31 dicembre 2009, infatti, in forza delle disposizioni contenute nelle lettere a) e b) del quarto comma dell'articolo 7 del d.P.R. n. 633, le prestazioni di servizi relative a un immobile si consideravano effettuate, come pure attualmente avviene, nel territorio dello Stato in cui era situato l'immobile medesimo, mentre le prestazioni di servizi relative a un bene mobile (ad esempio, un impianto riparato *in loco*, senza essere trasportato altrove) si consideravano in ogni caso effettuate nel luogo in cui erano materialmente eseguite. Tali luoghi normalmente coincidevano, per cui la difficoltà di qualificare un determinato bene come mobile o immobile non avrebbe comportato incertezze in sede di determinazione

del luogo di effettuazione dell'operazione (si immagini, ad esempio, il caso di un committente italiano che avesse affidato a un fornitore francese la riparazione di un impianto incorporato in un immobile situato in Italia, intervento a sua volta subappaltato dal soggetto francese a un soggetto tedesco: a prescindere dalla qualificazione dell'impianto come bene mobile o bene immobile, fino al 31 dicembre 2009 le prestazioni di servizi citate sarebbero state da assoggettare a IVA in Italia).

Nell'attuale quadro normativo i servizi relativi a beni mobili resi a committenti soggetti passivi d'imposta si considerano, come rilevato, effettuati nello Stato del committente – in carenza di una espressa previsione di deroga al criterio-base di territorialità – mentre i servizi relativi a immobili resi a tali soggetti continuano a considerarsi effettuati nello Stato ove è situato l'immobile.

In tale quadro, assume fondamentale importanza la distinzione fra beni mobili e beni immobili. Trattandosi di profili di territorialità dell'imposizione, nel procedere a tale distinzione dovrà aversi riguardo ai criteri operanti con riferimento all'IVA, quali risultanti dalla disciplina comunitaria come interpretata dalla Corte di Giustizia

Al riguardo, particolare rilievo assume la disposizione contenuta nell'articolo 12, paragrafo 2, primo comma, che - con specifico riferimento alla acquisizione dello *status* di soggetto passivo d'imposta – stabilisce che “*si considera <<fabbricato>> qualsiasi costruzione incorporata al suolo*”.

Da ciò si ricava implicitamente che quando tali beni siano fissati stabilmente, gli stessi sono da considerare agli effetti dell'IVA quali beni immobili. A conclusioni sostanzialmente analoghe si giunge sulla base dell'orientamento costante più volte ribadito dalla scrivente [si veda, da ultimo, il punto 1.8.a) della circolare n. 38/E del 23 giugno 2010], e cioè che si è in presenza di beni immobili quando non sia possibile separare il bene mobile dall'immobile (terreno o fabbricato) senza alterare la funzionalità del bene stesso o quando per riutilizzare il bene in un altro contesto con le medesime finalità debbano essere effettuati antieconomici interventi di adattamento.

Ne consegue che, agli effetti della determinazione del luogo di effettuazione dell'operazione, quando il bene mobile – nel momento in cui il servizio è eseguito – sia fissato stabilmente e non possa essere separato (a meno di alterarne la funzionalità o di antieconomici interventi di adattamento), non opererà il criterio base del committente, bensì la disposizione specifica prevista per i servizi relativi a beni immobili.

Per i beni situati in Italia, nelle more dell'emanazione da parte dell'Unione Europea di criteri generali atti a distinguere beni mobili da beni immobili, occorre altresì aver riguardo all'eventuale accatastamento del bene, elemento che lascia presumere di norma che il bene medesimo abbia caratteristiche tali da essere qualificato come immobile.

3.1.3 Prestazioni di trasporto passeggeri

La lettera *b)* del comma 1 dell'articolo 7-quater del d.P.R. n. 633 conferma, sia nei rapporti *B2B* che nei rapporti *B2C*, la disciplina previgente. Come in precedenza, quindi, in deroga ai criteri base operanti per tali rapporti, le prestazioni di trasporto di persone si considerano effettuate in Italia “*in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato.*”

In questo ambito si possono riconfermare le istruzioni già impartite in passato con riguardo alla determinazione di percentuali forfetarie di percorrenza nel territorio nazionale per i vari tipi di trasporto di passeggeri, tra cui si ricordano a titolo esemplificativo:

- per il trasporto marittimo internazionale, la circolare n. 11/420390 del 7 marzo 1980, in base alla quale si fissa forfetariamente - nella misura del cinque per cento di ogni singolo intero trasporto - la quota parte del servizio di trasporto marittimo internazionale che può considerarsi effettuata nel territorio dello Stato, sia pure in regime di non imponibilità ai sensi dell'articolo 9, primo comma, n. 2), del d.P.R. n. 633;

- per il trasporto aereo internazionale, la risoluzione n. 89 del 23 aprile 1997, in base alla quale si è stabilito che le prestazioni di servizi rese nello spazio aereo italiano debbano essere forfetariamente individuate nella misura del 38 per cento dell'intero tragitto del singolo volo internazionale.

3.1.4 Prestazioni di servizi relative ad attività culturali, artistiche e simili

L'articolo 7-quinquies del d.P.R. n. 633 ha confermato, per il 2010, sia per i rapporti *B2B* che per i rapporti *B2C*, il regime territoriale già vigente per le prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, esplicitando che il regime riguarda anche le fiere e le esposizioni, le prestazioni di servizi degli organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti: in sostanza, per il 2010, tutte le prestazioni di servizio citate erano da considerare effettuate nel territorio dello Stato quando le medesime attività fossero materialmente svolte nel territorio stesso.

Per quanto riguarda, in particolare, la nozione di “*fiere ed esposizioni*” si deve intendere che rientrino in tale ambito:

- le prestazioni di servizio rese dagli Enti fiera titolari degli spazi espositivi a favore dei soggetti che organizzano l'evento;
- le prestazioni di servizi resi dai soggetti organizzatori alle imprese ed ai soggetti che partecipano all'evento espositivo;
- le prestazioni di servizio che siano in modo diretto connesse all'allestimento degli *stand* fieristici (compresa, ad esempio, la predisposizione degli impianti elettrici o idraulici nell'ambito dello *stand* espositivo), i committenti delle quali siano le società che partecipano alla fiera.

Un accenno particolare merita il richiamo effettuato rispettivamente dall'articolo 53 della direttiva 2006/112/CE e - in ambito nazionale - dall'articolo

7-quinquies del d.P.R. n. 633 ai servizi accessori ai servizi culturali, artistici, sportivi, educativi ed affini, che fino al 31 dicembre 2010 dovevano essere tassati nel luogo in cui erano materialmente svolti. Al riguardo, si è del parere che - nello specifico ambito in esame - debba essere adottata un'interpretazione più ampia del concetto generale di accessorietà (già più volte chiarito dall'Amministrazione finanziaria), in forza del quale una prestazione di servizi si considera accessoria qualora sussistano contemporaneamente *i*) un nesso di dipendenza funzionale della prestazione di servizi medesima rispetto all'operazione principale (in particolare, l'operazione accessoria deve essere posta in essere al fine di integrare, completare o rendere possibile l'operazione principale, rappresentando per la clientela non un fine a sé stante, ma il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore) e *ii*) il requisito soggettivo della necessaria identità dei soggetti che sono parte dell'operazione principale e di quella accessoria (si veda, a tale riguardo, quanto affermato dalla risoluzione n. 367/E del 3 ottobre 2008).

In considerazione dell'attuale formulazione del testo normativo e dell'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in materia si deve ritenere che il concetto di accessorietà nell'ambito dei servizi culturali, scientifici e simili (si veda, al riguardo, l'articolo 33 del regolamento) debba essere inteso, con riferimento al profilo soggettivo dell'operazione, in senso più ampio rispetto a quanto in precedenza previsto. In sostanza, al fine di qualificare una prestazione di servizi come accessoria rispetto a quella principale, pur restando confermata la necessaria strumentalità della prima rispetto alla seconda, è opportuno prescindere dall'identità dei soggetti coinvolti nell'operazione principale e in quella accessoria: come affermato dalla Corte di Giustizia, piuttosto, debbono essere considerate accessorie ad un'attività artistica, scientifica o affine tutte le prestazioni che, senza costituire direttamente una siffatta attività, rappresentano un presupposto necessario della realizzazione dell'attività principale, indipendentemente dalla persona che presta tali servizi (sentenze C-327/94 del 26 settembre 1996 e C-114/05 del 9 marzo 2006).

Il principio in base al quale le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le attività sono materialmente svolte nel territorio stesso era esteso, in forza di quanto disposto dal secondo periodo dell'articolo 7-quinquies, anche alle prestazioni di servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, nonché alle prestazioni accessorie all'accesso alle manifestazioni stesse.

A far data dal 1° gennaio 2011, la disciplina delle prestazioni di servizi in oggetto ha peraltro subito alcune modifiche, previste dall'articolo 3 del decreto n. 18. La formulazione dell'articolo 7-quinquies attualmente in vigore regola diversamente i servizi resi nei rapporti *B2B* e quelli resi nei rapporti *B2C*.

I servizi resi nei rapporti *B2B* sono attratti, a partire dal 1° gennaio 2011, nel criterio base del committente, ad eccezione dei servizi connessi all'accesso alle manifestazioni e dei servizi accessori connessi con l'accesso (per i quali il requisito della territorialità sarà sempre individuato sulla base del luogo di materiale esecuzione). A tale riguardo, un utile contributo all'individuazione dei servizi da ultimo citati è fornito dagli articoli 32, comma 1, e 33 del regolamento, in base ai quali:

- i servizi aventi per oggetto l'accesso alle manifestazioni *“comprendono la prestazione di servizi le cui caratteristiche essenziali consistono nel concedere un diritto d'accesso ad una manifestazione in cambio di un biglietto o di un corrispettivo, ivi compreso un corrispettivo sotto forma di abbonamento, di biglietto stagionale o di quota periodica”*; nel novero dei servizi in esame il comma 2 dell'articolo 32 comprende (tra gli altri) il diritto d'accesso a spettacoli, rappresentazioni teatrali, fiere, concerti, manifestazioni sportive e manifestazioni educative e scientifiche, mentre il successivo comma 3 esclude che possa essere considerato *“servizio relativo all'accesso a una manifestazione”* l'utilizzazione

degli impianti, sportivi o di altro tipo, a fronte del pagamento di quote d'iscrizione;

- i servizi accessori all'accesso alle manifestazioni devono essere forniti separatamente (e dietro corrispettivo) allo spettatore della manifestazione e comprendono in particolare l'utilizzazione di spogliatoi o impianti sanitari ma escludono i semplici servizi di intermediari relativi alla vendita di biglietti (cfr. secondo comma dell'articolo 33).

Alla luce dei chiarimenti forniti dal regolamento, si può ritenere in via esemplificativa che debbano essere considerati connessi con l'accesso ad una manifestazione scientifica i servizi di ristorazione, di pernottamento e di distribuzione degli atti, forniti nell'ambito dell'organizzazione della manifestazione scientifica medesima.

Per quanto invece concerne i rapporti *B2C*, il luogo di effettuazione, anche in seguito al 1° gennaio 2011, non ha subito variazioni rispetto alla disciplina vigente nel 2010 ed è pertanto individuato in funzione del luogo di materiale esecuzione del servizio. Come espressamente previsto dalla relativa norma (articolo 7-quinquies, comma 1, lettera a, del d.P.R. n. 633, nel testo risultante dall'articolo 3, comma 1, del decreto n. 18), tale criterio trova applicazione non solo per i servizi relativi all'organizzazione della manifestazione, ma anche per le prestazioni di servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili (manifestazioni tra le quali sono ricomprese, come rilevato, anche le fiere e le esposizioni).

3.1.5 Prestazioni di servizi di ristorazione e di catering

Nelle lettere c) e d) dell'articolo 7-quater del d.P.R. n. 633 sono contemplate le prestazioni di ristorazione e di *catering*, prevedendosi criteri specifici di individuazione del luogo di effettuazione dell'operazione che

derogano sia al criterio base operante nei rapporti *B2B* che al criterio base operante nei rapporti *B2C*.

Merita notare che il d.P.R. n. 633 – al pari delle direttive comunitarie – non contiene una definizione dei servizi di ristorazione e di *catering*. Utili criteri definitivi sono peraltro contenuti nell'articolo 6 del regolamento, in cui si chiarisce che tali servizi consistono nella fornitura di cibi (preparati o non preparati) o di bevande o di entrambi, accompagnati da servizi di supporto sufficienti a permetterne il consumo immediato. Quanto alla distinzione tra le due tipologie di servizi, va rilevato che i servizi di ristorazione sono prestati nei locali del prestatore, mentre quelli di *catering* sono prestati in locali diversi da quelli del prestatore (si veda, al riguardo, la recente sentenza della Corte di Giustizia C-497/09 e C-499/09 del 10 marzo 2011). Il comma 2 dell'articolo 6 citato sottolinea altresì che, in assenza di servizi di supporto (quali, ad esempio, la fornitura di stoviglie e di mobili e la messa a disposizione di personale incaricato del servizio), l'operazione non è considerata servizio di ristorazione o *catering*. La fornitura di cibi o bevande si configura, pertanto, non come prestazione di servizi, ma come cessione di beni, risultando applicabili i relativi criteri di individuazione del presupposto territoriale, non modificati dalla direttiva 2008/8/CE e dal decreto n. 18. A tale proposito, si rammenta che anche la fornitura - da parte di una società di *catering* - di pasti già pronti, consegnati a bordo di navi, treni o aerei, costituisce una cessione di beni effettuata nei confronti della compagnia di navigazione o di trasporto ferroviario.

Con riferimento alle operazioni riconducibili – sulla base dei predetti criteri – nella nozione di servizi di ristorazione e di *catering*, la lettera c) dell'articolo 7-quater stabilisce che il luogo di effettuazione è di regola individuato in funzione dello Stato in cui i servizi sono materialmente eseguiti. La successiva lettera d), con riferimento alla specifica ipotesi di servizi di ristorazione e di *catering* resi a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso di un trasporto di passeggeri effettuato nella Comunità, stabilisce che la territorialità è da individuarsi in funzione dello Stato di partenza del trasporto.

In definitiva:

- ✓ i servizi di ristorazione e di *catering* – diversi da quelli eseguiti a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata nella Comunità – si considerano effettuati in Italia se ivi materialmente eseguiti e non si considerano effettuati in Italia se materialmente eseguiti in altro Stato (comunitario o non comunitario);
- ✓ i servizi di ristorazione e di *catering* eseguiti a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata nella Comunità si considerano effettuati in Italia se il trasporto ha inizio in Italia e non si considerano effettuati in Italia se il trasporto ha inizio in altro Stato comunitario.

In merito alla definizione di parte di trasporto di passeggeri effettuata nella Comunità, l'articolo 7, comma 1, lettera e), del d.P.R. n. 633 stabilisce che per tale si intende la parte di trasporto che non prevede uno scalo fuori della Comunità tra il luogo di partenza e quello di arrivo del trasporto passeggeri (dovendosi intendere per “*luogo di partenza*” il primo punto di imbarco di passeggeri previsto nella Comunità, eventualmente dopo uno scalo fuori della Comunità, e “*luogo di arrivo di un trasporto passeggeri*” l'ultimo punto di sbarco previsto nella Comunità, per passeggeri imbarcati nella Comunità, eventualmente prima di uno scalo fuori della Comunità medesima) e che, per il trasporto andata e ritorno, il percorso di ritorno è considerato come un trasporto distinto.

Come si ricava anche dall'articolo 35 del regolamento, la parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità è determinata non in termini soggettivi, in funzione del singolo passeggero, ma in termini oggettivi, in funzione del tragitto del mezzo di trasporto.

Si consideri, in via esemplificativa, un trasporto a mezzo nave Genova – Barcellona – Cagliari – Patrasso - Alessandria d'Egitto. Le prestazioni di ristorazione rese nella tratta Genova - Patrasso sono soggette a IVA in Italia, Stato in cui è sito il primo punto di imbarco nella Comunità, mentre nella tratta

Patrasso - Alessandria d'Egitto trova applicazione il criterio base in materia di prestazioni di ristorazione, dovendosi quindi determinare il luogo di effettuazione in funzione dello Stato nelle cui acque nazionali si trova la nave al momento dell'esecuzione della prestazione (sul punto cfr. anche l'articolo 36, secondo comma, del regolamento).

Si consideri, sempre in via esemplificativa, un trasporto a mezzo nave Alessandria d'Egitto – Palermo - Barcellona. Le prestazioni di ristorazione rese nella tratta Palermo - Barcellona sono soggette a IVA in Italia, Stato in cui è sito il primo punto di imbarco nella Comunità, mentre, con riferimento alla tratta Alessandria d'Egitto - Palermo, saranno soggette a IVA in Italia le prestazioni di ristorazione rese nelle acque territoriali italiane.

È da ritenere che, nella peculiare ipotesi in cui una prestazione di ristorazione inizi durante una parte di trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità e prosegua durante una parte di trasporto di passeggeri effettuata al di fuori della Comunità (ma sempre nel territorio di un Stato membro) o viceversa, il luogo della prestazione sia determinato all'inizio della prestazione (cfr. l'articolo 37 del regolamento). Si pensi, in via esemplificativa, tornando alla prima delle sopra prospettate fattispecie, a una prestazione di ristorazione che cominci prima dell'arrivo al porto di Patrasso e prosegua mentre è ormai iniziato l'imbarco alla volta del porto di Alessandria d'Egitto: in questo caso la prestazione sarà comunque soggetta a IVA in Italia. Sempre in via esemplificativa, con riferimento alla seconda delle sopra prospettate fattispecie, si pensi a una prestazione di ristorazione che inizi in acque internazionali, dopo che la nave ha lasciato il porto di Alessandria d'Egitto, e che prosegua mentre è già iniziato l'imbarco nel porto di Palermo alla volta del porto di Barcellona: in questo caso la prestazione resterà esclusa dal campo di applicazione dell'IVA.

Le prestazioni di ristorazione e *catering* che, soddisfacendo il requisito di territorialità, si considerano effettuate in Italia, saranno assoggettate al regime di non imponibilità di cui all'articolo 8-*bis*, lettera d), del d.P.R. n. 633.

Vale ricordare, ad ogni buon conto, che non rientrano nell'articolo 7-quater, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 633 del 1972 i servizi di *catering* forniti senza il pagamento di alcun corrispettivo a bordo di una nave, di un aereo o di un treno, in quanto inclusi nel prezzo del biglietto. In tal caso il servizio di *catering* deve ritenersi accessorio alla prestazione di trasporto passeggeri rientrante nella previsione di cui all'articolo 7-quater, comma 1, lett. b), del d.P.R. n. 633.

Non rientrano, altresì, nella previsione di cui all'articolo 7-quater, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 633 le prestazioni di *catering* materialmente rese a bordo di una nave, di un aereo o di un treno, qualora rese nell'ambito di un c.d. pacchetto turistico venduto da un *tour operator* al cliente. Per le predette prestazioni comprese nel pacchetto turistico (così come definito dal decreto 30 luglio 1999, n. 340), la cui vendita rileva nel paese del prestatore, trovano applicazione le speciali disposizioni per le agenzie di viaggio e turismo di cui all'articolo 74-ter del d.P.R. n. 633.

3.1.6 Locazione e noleggio di mezzi di trasporto a breve termine

Nella lettera e) dell'articolo 7-quater, è prevista una deroga ai criteri generali operanti sia nei rapporti *B2B* che nei rapporti *B2C* per le prestazioni di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto a breve termine.

La definizione di mezzi di trasporto non è fornita né dal d.P.R. n. 633 né dalle direttive comunitarie. Utili criteri definitivi sono peraltro forniti dall'articolo 38 del regolamento, che, in via generale, definisce come mezzi di trasporto i veicoli, motorizzati o no, e gli altri dispositivi e attrezzature concepiti per il trasporto di persone od oggetti da un luogo all'altro, che possono essere tirati, trainati o spinti da veicoli e che sono generalmente concepiti ed effettivamente idonei a essere utilizzati per il trasporto. In via esemplificativa, costituiscono mezzi di trasporto: veicoli terrestri, quali automobili, motociclette, biciclette, tricicli e roulotte; rimorchi e semirimorchi; vagoni ferroviari; navi; aeromobili; veicoli specificamente allestiti per il trasporto di malati e feriti;

trattori e altri vettori agricoli; veicoli a propulsione meccanica o elettronica per il trasporto di disabili.

Il medesimo articolo 38, inoltre, specifica al paragrafo 3 che non possono in alcun caso essere considerati mezzi di trasporto i veicoli immobilizzati in modo permanente e i container.

La definizione di “*locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine di mezzi di trasporto*” è contenuta nella lettera g) dell’articolo 7 del d.P.R. n. 633, a norma del quale per tale si intende “*il possesso o l’uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo non superiore a trenta giorni ovvero a novanta giorni per i natanti*”.

Merita rammentare che l'articolo 39 del regolamento, ai fini della determinazione dell'arco temporale citato, fa riferimento al contratto concluso tra le parti, chiarendo anche (cfr. paragrafo 2, comma 1, dell'articolo 39 citato), che se il noleggio dello stesso mezzo di trasporto è coperto da contratti consecutivi (ivi comprese le proroghe) conclusi fra le stesse parti, la durata è quella del possesso o dell'uso ininterrotto del mezzo di trasporto prevista.

Il terzo comma del paragrafo 2, tuttavia, chiarisce che nel caso in cui il contribuente abbia agito in buona fede, e manchi un disegno preordinato ad una pratica abusiva, deve riconoscersi ai fini della territorialità la durata di breve termine al/ai contratti di durata inferiore ai trenta giorni che precedono il contratto considerato a lungo termine. Esemplicando, si pensi al caso in cui una società noleggi un automezzo in prima battuta per dieci giorni e successivamente, rendendosi conto di proprie ulteriori necessità, faccia ulteriori contratti: il primo per altri quindici giorni ed il secondo per venti giorni.

In assenza di pratiche abusive, i primi due contratti (rispettivamente della durata di dieci giorni e di quindici giorni) debbono essere considerati a breve termine, non oltrepassando la somma delle rispettive durate il limite di trenta giorni previsto dalla norma. Il terzo contratto - della durata di venti giorni - dovrà invece essere trattato, ai fini del requisito della territorialità, come un contratto di noleggio a lungo termine (pur durando solo venti giorni), dal momento che la

sommatoria del contratto medesimo e dei due precedenti porta a valicare il limite temporale proprio dei contratti a breve termine.

Il paragrafo 3 del medesimo articolo specifica che – salvo pratica abusiva - i contratti consecutivi tra le stesse parti relativi a mezzi di trasporto diversi non sono considerati come contratti consecutivi ai fini della determinazione del periodo di possesso.

Per le prestazioni riconducibili nella lettera g) del primo comma dell'articolo 7 sopra citata (ovvero nella locazione e noleggio a breve termine), il presupposto è determinato, prescindendo completamente dal luogo di stabilimento del prestatore e del committente, in funzione del luogo in cui il mezzo di trasporto è effettivamente messo a disposizione del committente, per tale dovendosi intendere, ai sensi dell'articolo 40 del regolamento, il luogo in cui il destinatario (o un terzo che agisce per suo conto) prende fisicamente possesso del mezzo. La norma nazionale, inoltre, prevede che in determinati casi, assuma rilievo – ai fini della determinazione del presupposto territoriale per i servizi di cui trattasi – anche il luogo di effettiva utilizzazione del mezzo di trasporto.

I servizi anzidetti si considerano effettuati in Italia se il mezzo di trasporto è messo a disposizione del committente in Italia, sempreché la concreta utilizzazione del mezzo di trasporto avvenga nel territorio comunitario: nel caso, infatti, di parziale utilizzo del mezzo di trasporto in tratte che sono al di fuori di tale ambito territoriale, i predetti servizi sono irrilevanti ai fini impositivi per la parte corrispondente.

A tale riguardo, con riferimento all'applicazione alle imbarcazioni della lettera e) dell'articolo 7-quater [oltre che della successiva lettera e) dell'articolo 7-sexies, di cui si tratterà più avanti], si ritiene che debba essere confermata la validità dei documenti di prassi che (nel caso in cui manchino elementi certi attestanti l'effettivo utilizzo dell'imbarcazione in acque territoriali comunitarie) hanno stabilito percentuali forfetarie di utilizzo dell'imbarcazione medesima in ambito comunitario, a seconda della tipologia del natante (si rinvia, in particolare, alle circolari n. 49/E del 7 giugno 2002 e n. 38/E del 22 luglio 2009).

Si rileva, infine, che i servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili a breve termine di mezzi di trasporto non si considerano effettuati in Italia se il mezzo stesso è messo a disposizione del committente in altro Stato, comunitario o non comunitario. Nell'ipotesi di messa a disposizione in altro Stato non comunitario, peraltro, l'operazione è soggetta a IVA in Italia quando la concreta utilizzazione del mezzo di trasporto avvenga nel territorio italiano. Nel caso in cui, invece, il mezzo di trasporto sia messo a disposizione in uno Stato comunitario, non rileva l'utilizzo del mezzo nel territorio italiano, e l'operazione non si considera effettuata in Italia.

3.2 DEROGHE PREVISTE SOLO NELL'AMBITO DEI RAPPORTI B2C

Come rilevato nel paragrafo 2.2, analogamente a quanto a suo tempo previsto nel previgente terzo comma dell'articolo 7 del d.P.R. n. 633, le prestazioni di servizi rese a committenti privati si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando il prestatore è un soggetto ivi stabilito (articolo 7-ter, comma 1, lettera b, del d.P.R. n. 633, come risultante dal decreto n. 18).

Gli articoli 7-sexies e 7-septies del d.P.R. n. 633, recependo specifiche disposizioni recate dalla direttiva 2006/112/CE, prevedono varie deroghe al principio generale di territorialità operante nei rapporti *B2C*. Si procede, di seguito, all'esame delle diverse fattispecie.

3.2.1 Prestazioni di intermediazione

In base all'articolo 7-sexies, lettera a), le prestazioni di intermediazione in nome e per conto del cliente – diverse da quelle di agenzia immobiliare che, come sopra si è detto, rilevano in Italia se l'immobile è ivi situato – si considerano effettuate in Italia quando l'operazione oggetto dell'intermediazione è effettuata in Italia (e quindi non si considerano effettuate in Italia quando l'operazione oggetto dell'intermediazione è effettuata in altro Stato, comunitario o non comunitario). Per i rapporti *B2C* qui analizzati, la regola è sostanzialmente

corrispondente a quella in precedenza contenuta nel previgente articolo 7, quarto comma, lettera f-quinquies, del d.P.R. n. 633.

Per esemplificare, si ipotizzi una prestazione di intermediazione, relativa al trasporto di un gruppo di persone dall'Italia alla Spagna (percorso Roma -Aix en Provence - Madrid), resa da un soggetto passivo stabilito in Italia nei confronti di un privato italiano. Come già accennato in precedenza (si veda sopra par. 3.1.3), il trasporto di passeggeri si considera effettuato nel territorio dello Stato in proporzione alla distanza ivi percorsa, mentre per la restante parte si considera effettuato in parte in Francia ed in parte in Spagna: da ciò consegue che il soggetto che presta il servizio di intermediazione relativo a tale trasporto dovrà identificarsi (oltre che in Italia, paese in cui si è presunto essere già soggetto passivo) anche in Francia e in Spagna, al fine di assolvere in ogni Stato agli obblighi **di fatturazione** che si riferiscono all'intermediazione relativa a ciascuna tratta del trasporto.

Merita, inoltre, ricordare (come già affermato nel paragrafo 3.1.1) che, in base a quanto stabilito dall'articolo 31 del regolamento, le intermediazioni relative alla fornitura di alloggio nel settore alberghiero *i*) rientrano nell'ambito della regola generale del committente, se i servizi di intermediazione sono resi a un soggetto passivo (o ad un ente non soggetto passivo considerato soggetto passivo), mentre *ii*) sono da considerare prestate nel Paese in cui è effettuata l'operazione principale, se i servizi stessi sono resi nell'ambito di un rapporto *B2C*.

3.2.2 Prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario

In base all'articolo 7-sexies, lettera b), le prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario si considerano effettuate in Italia in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato. La disposizione

ripropone, per i rapporti *B2C* qui analizzati, quella in precedenza contenuta nel previgente articolo 7, quarto comma, lettera c).

Si è del parere che, con riguardo alla determinazione della quota parte di tali prestazioni di servizi resa nel territorio dello Stato, si debba tuttora fare riferimento alla circolare n. 11/420390 del 7 marzo 1980, che ha fissato nella misura del cinque per cento la percentuale forfetaria di ogni singolo intero trasporto internazionale marittimo riferibile alle acque territoriali italiane, e alla risoluzione n. 89 del 23 aprile 1997, che ha fissato nella misura del trentotto per cento la percentuale forfetaria dell'intero tragitto del singolo volo internazionale riferibile alla prestazione resa nello spazio aereo italiano.

3.2.3 Prestazioni di trasporto intracomunitario di beni

In base all'articolo 7-sexies, lettera c), le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni si considerano effettuate in Italia quando il trasporto ha inizio nel territorio dello Stato (e quindi non si considerano effettuate in Italia quando il trasporto ha inizio in altro Stato comunitario). La disposizione, in buona sostanza, ripropone, per i rapporti *B2C* qui analizzati, quella in precedenza contenuta nell'articolo 40, comma 5, del decreto legge n. 331.

È utile rammentare che ai sensi della lettera f) del comma 1 dell'articolo 7 del d.P.R. n. 633 del 1972, «per “trasporto intracomunitario di beni” si intende il trasporto di beni il cui luogo di partenza e il cui luogo di arrivo sono situati nel territorio di due Stati membri diversi. “Luogo di partenza” è il luogo in cui inizia effettivamente il trasporto dei beni, senza tener conto dei tragitti compiuti per recarsi nel luogo in cui si trovano i beni; “luogo di arrivo” è il luogo in cui il trasporto dei beni si conclude effettivamente» (risulta, in buona sostanza, riproposto l'articolo 40, comma 7, del decreto legge n. 331).

3.2.4 Servizi relativi a beni mobili

In base all'articolo 7-sexies, lettera d), le seguenti operazioni si considerano effettuate in Italia quando sono materialmente eseguite nel territorio dello Stato (e quindi non si considerano effettuate in Italia quando sono eseguite nel territorio di altro Stato, comunitario o non comunitario):

- prestazioni di lavorazioni e perizie relative a beni mobili materiali;
- prestazioni accessorie ai trasporti, quali quelle di carico, scarico, movimentazione e simili.

La disposizione in buona sostanza ripropone, per i rapporti *B2C* qui analizzati, quelle in precedenza contenute nell'articolo 7, quarto comma, lettera b), del d.P.R. n. 633 e nell'articolo 40, comma 6, del decreto legge n. 331.

Per quanto, invece, concerne i servizi relativi a beni mobili resi nell'ambito di rapporti *B2B* (cui si applica il criterio-base del committente), si rinvia alla disamina compiuta nel paragrafo 3.1.2).

3.2.5 Locazione, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto

Le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto sono disciplinate dall'articolo 7-sexies, lettera e). Come si ricava *a contrario* dalla lettera g) dell'articolo 7, tali prestazioni sono quelle per cui il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto si verifica per un periodo superiore a trenta giorni ovvero a novanta giorni per i natanti (si rinvia, al riguardo, alle considerazioni già fatte nel paragrafo 3.1.6).

In base all'articolo 7-sexies, lettera e), le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto si considerano in linea di principio effettuate in Italia, per i rapporti *B2C* qui analizzati, quando rese da prestatori stabiliti nel territorio dello Stato (e

non si considerano quindi effettuate in Italia quando rese da prestatori stabiliti fuori del territorio dello Stato) se utilizzate nel territorio della Comunità.

Agli effetti di tale disposizione, assume pertanto rilevanza anche la circostanza dell'effettiva utilizzazione del mezzo di trasporto. Sulla base di tale circostanza, da un lato sono escluse dall'ambito applicativo dell'IVA nazionale le prestazioni che, pur se rese da prestatori stabiliti in Italia, sono utilizzate fuori del territorio comunitario e, dall'altro, sono attratte nel predetto ambito le prestazioni che, pur se rese da soggetti stabiliti in territori non comunitari, sono utilizzate in Italia.

Il decreto n. 18 prevede, all'articolo 3, comma 2, lettera a), che a partire dal 1° gennaio 2013:

- la lettera e) in esame sia sostituita. In seguito a tale modifica, le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto diversi dalle imbarcazioni da diporto, rese a soggetti privati, saranno considerate eseguite nel territorio dello Stato qualora *i*) il committente del servizio sia domiciliato nel territorio dello Stato medesimo o ivi risieda, senza essere domiciliato all'estero e *ii*) le prestazioni medesime siano utilizzate nel territorio della Comunità. Le predette prestazioni si considereranno altresì effettuate nel territorio dello Stato quando rese a un soggetto non comunitario e utilizzate nel territorio dello Stato;
- sia inserita, dopo la lettera e), la nuova lettera e-bis), in base alla quale si considereranno effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine di imbarcazioni da diporto, nel caso in cui *i*) l'imbarcazione sia effettivamente messa a disposizione nel territorio dello Stato, *ii*) sia utilizzata nel territorio della Comunità e *iii*) la prestazione sia resa da soggetti passivi stabiliti nel territorio

dello Stato. Saranno altresì da considerare effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine di imbarcazioni da diporto, che siano utilizzate nel medesimo territorio dello Stato, qualora l'imbarcazione sia messa a disposizione in uno Stato non comunitario e il prestatore sia stabilito in quello stesso Stato. Quando, invece, le imbarcazioni da diporto siano messe a disposizione in uno Stato diverso da quello di stabilimento del prestatore, si applicheranno i criteri previsti, per gli altri mezzi di trasporto, dalla precedente lettera e).

3.2.6 Servizi resi a soggetti non comunitari

L'articolo 7-septies stabilisce che le seguenti operazioni, quando rese a committenti non soggetti passivi stabiliti in Stati non comunitari, non rilevano ai fini impositivi in Italia (in deroga al criterio base dello stabilimento del prestatore previsto per i rapporti B2C):

- a) le prestazioni di servizi di cui all'articolo 3, secondo comma, numero 2), del d.P.R. n. 633, e cioè le *“cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti”*;
- b) le prestazioni pubblicitarie;
- c) le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale nonché quelle di elaborazione e fornitura di dati e simili, ivi compresi i servizi di traduzione di testi (ai sensi dell'articolo 41 del regolamento);
- d) le operazioni bancarie, finanziarie ed assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione ed escluse le locazioni di casseforti;
- e) la messa a disposizione di personale;

f) le prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto;

g) la concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, il servizio di trasporto o di trasmissione mediante gli stessi e la fornitura di altri servizi direttamente collegati.

La nuova disposizione ricalca quella in precedenza contenuta nell'articolo 7, quarto comma, lettera f), ma si differenzia da quest'ultima per il fatto che l'irrilevanza ai fini impositivi è prevista anche qualora l'utilizzazione del servizio avvenga in Italia.

In base alla lettera l) dell'articolo 7-septies, sono altresì irrilevanti ai fini impositivi, indipendentemente dalla loro concreta utilizzazione, le prestazioni di servizi inerenti all'obbligo di non esercitare interamente o parzialmente un'attività o un diritto di cui alle lettere precedenti.

3.2.7 Prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici

In base alla lettera f) dell'articolo 7-sexies e alla lettera i) dell'articolo 7-septies, nell'ambito dei rapporti *B2C* le prestazioni rese tramite mezzi elettronici, in deroga al criterio base del prestatore previsto dall'articolo 7-ter, comma 1, lettera b):

- si considerano effettuate nel territorio dello Stato anche quando sono rese da soggetti stabiliti fuori della Comunità quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero;
- non si considerano effettuate in Italia quando rese a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti in Stati non comunitari.

È da notare che, in base alla lettera l) dell'articolo 7-septies, sono altresì irrilevanti ai fini impositivi le prestazioni di servizi inerenti all'obbligo di non prestare interamente o parzialmente servizi per via elettronica a committenti non soggetti passivi stabiliti in Stati non comunitari.

3.2.8 Prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione

In base alla lettera g) dell'articolo 7-sexies e alla lettera h) dell'articolo 7-septies, nell'ambito dei rapporti *B2C* le prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, in deroga al criterio base del prestatore previsto dall'articolo 7-ter, comma 1, lettera b), si considerano effettuate in Italia:

- se rese da prestatori stabiliti nel territorio dello Stato a committenti residenti o domiciliati nel territorio della Comunità, solo se utilizzate nel territorio comunitario;
- se rese da prestatori stabiliti nel territorio dello Stato a committenti domiciliati e residenti fuori della Comunità, solo se utilizzate nel territorio dello Stato;
- se rese da prestatori stabiliti in altro Stato comunitario, solo se rese a committenti non comunitari e se utilizzate nel territorio dello Stato;
- se rese da prestatori stabiliti in Stato non comunitario, se utilizzate nel territorio dello Stato.

Merita infine rilevare, che, in base alla lettera l) dell'articolo 7-septies, sono irrilevanti ai fini impositivi, indipendentemente dalla loro concreta utilizzazione, le prestazioni di servizi inerenti all'obbligo di non esercitare interamente o parzialmente attività di telecomunicazione e di teleradiodiffusione nei confronti di committenti non soggetti passivi stabiliti in Stati non comunitari.

4 DEBITORE D'IMPOSTA E ADEMPIMENTI

4.1 La disciplina previgente

Il decreto ha apportato rilevanti modifiche alla disciplina dettata fino al 31 dicembre 2009 dall'articolo 17 del d.P.R. n. 633, in particolare per ciò che riguarda l'individuazione del debitore d'imposta nelle operazioni poste in essere nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti residenti. Non risultano invece di regola modificati i criteri di individuazione del debitore dell'imposta per le operazioni rese da soggetti residenti (o da soggetti

non residenti per il tramite di stabili organizzazioni degli stessi nel territorio dello Stato) nei confronti di altri soggetti residenti.

Fino al 31 dicembre 2009, l'articolo 17 prevedeva che i soggetti passivi non residenti né stabiliti in Italia, che avessero effettuato operazioni nel territorio dello Stato nei confronti di cessionari o committenti non esercenti attività d'impresa, arte o professione, dovessero assolvere agli obblighi IVA derivanti dalla disciplina nazionale o identificandosi direttamente in Italia ovvero tramite la nomina di un rappresentante fiscale. Nel peculiare caso di cessioni di beni o prestazioni di servizi rese a soggetti passivi, i soggetti non stabiliti potevano scegliere se identificarsi in Italia (o direttamente ovvero tramite la nomina di un rappresentante fiscale) o non identificarsi. Nel caso, poi, in cui il soggetto non residente avesse optato per tale ultima possibilità, il terzo comma dell'articolo 17 stabiliva che gli obblighi in materia IVA fossero assolti dal cessionario o committente con il meccanismo del *reverse charge*. In base a tale disposizione e al comma 2 dell'articolo 44 del decreto legge n. 331, tale ultimo meccanismo applicativo dell'imposta trovava in ogni caso applicazione (c.d. "*reverse charge* obbligatorio") – pure nell'ipotesi in cui il soggetto non residente fosse identificato ai fini IVA in Italia – per le prestazioni (ad esempio, quelle derivanti da contratti di locazione anche finanziaria di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto, quelle pubblicitarie, di consulenza e assistenza tecnica, quelle di trasporto intracomunitario di beni - e le relative intermediazioni - che avessero avuto inizio nel territorio dello Stato) già disciplinate dall'articolo 7, quarto comma, lettera d), del d.P.R. n. 633 e dall'articolo 40, commi 4-bis, 5, 6 e, fino alla sua soppressione, 8, del decreto legge n. 331 rese da un soggetto non stabilito nel territorio dello Stato nei confronti di un soggetto ivi stabilito. Per tali prestazioni, il debitore dell'imposta era comunque da individuarsi nel committente stabilito in Italia, anche quando il prestatore non residente fosse ivi identificato ai fini IVA.

4.2 La disciplina in vigore dal 1° gennaio 2010

Il secondo comma dell'articolo 17, così come sostituito dal decreto n. 18, amplia l'ambito applicativo del *reverse charge* obbligatorio, vale a dire delle ipotesi in cui – in deroga ai criteri generali previsti dal primo comma dell'articolo 17 del d.P.R. n. 633 – il debitore dell'imposta non è, come di regola avviene, il cedente o prestatore, bensì il cessionario o committente. A partire dal 1° gennaio 2010, l'IVA relativa a tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi territorialmente rilevanti ai fini dell'imposta in Italia – rese da soggetti non residenti (ad eccezione di quelle rese per il tramite di una stabile organizzazione in Italia) – deve sempre essere assolta dal cessionario o committente, quando questi sia un soggetto passivo stabilito in Italia, mediante l'applicazione del meccanismo del *reverse charge*, ancorché il cedente o prestatore sia identificato ai fini IVA in Italia, tramite identificazione diretta o rappresentante fiscale.

In sostanza, nell'estendere il meccanismo del *reverse charge* obbligatorio alla generalità delle operazioni di cessione di beni e di prestazioni di servizi effettuate da soggetti non residenti nel territorio dello Stato nei confronti di soggetti passivi ivi stabiliti, il legislatore nazionale:

- non solo ha recepito quanto previsto dall'articolo 196 della Direttiva 2006/112/CE (che prevede l'obbligo per gli Stati di introdurre il *reverse charge* per le prestazioni di servizi poste in essere da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato a soggetti ivi stabiliti, ove ivi rilevanti ai fini impositivi in base alla regola generale di territorialità prevista per i rapporti *B2B*),
- ma si è anche avvalso della facoltà concessa agli Stati membri dall'articolo 194, paragrafo 1, della direttiva stessa, consistente nella possibilità di applicare il meccanismo dell'inversione contabile anche alle altre operazioni di cessione di beni e prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da

soggetti ivi non residenti nei confronti di soggetti passivi ivi stabiliti.

Ai fini dell'applicazione del *reverse charge* obbligatorio, deve ritenersi che per cessionari o committenti stabiliti in Italia tenuti all'applicazione dell'IVA, ai fini dell'articolo 17, secondo comma, debbano intendersi:

- ✓ i cessionari o committenti ivi domiciliati o residenti, quando l'operazione sia territorialmente rilevante in Italia (il che in via esemplificativa non avverrà, per le prestazioni disciplinate dal criterio-base di territorialità nei rapporti *B2B*, quando sia una stabile organizzazione degli stessi all'estero a commettere il servizio reso dal soggetto non residente);
- ✓ le stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero, quando l'operazione sia territorialmente rilevante in Italia (il che in via esemplificativa avverrà, per le prestazioni disciplinate dal criterio-base di territorialità nei rapporti *B2B*, quando sia detta stabile organizzazione a commettere il servizio reso dal soggetto non residente).

Sempre ai fini dell'applicazione del *reverse charge* obbligatorio, deve ritenersi che per cedenti o prestatori non residenti in Italia, ai fini dell'articolo 17, secondo comma, debbano intendersi:

- ✓ i cedenti o prestatori non domiciliati né residenti e privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato (ancorché, si ripete, ivi identificati ai fini IVA);
- ✓ i cedenti o prestatori non domiciliati né residenti nel territorio dello Stato che ivi abbiano una stabile organizzazione, quando detta organizzazione non intervenga nella cessione del bene o nella prestazione del servizio (su tale aspetto, si tornerà più ampiamente nel prosieguo).

Verificandosi le due circostanze sopra delineate – e cioè cedente/prestatore non residente e cessionario/committente stabilito – è solo su

quest'ultimo, ove soggetto passivo, che, a norma dell'articolo 17, secondo comma, ricadono gli obblighi relativi all'applicazione dell'imposta. È da ritenere quindi che a nessun adempimento sia tenuto il cedente o prestatore non residente, anche se identificato nel territorio dello Stato; ciò, in particolare, esclude che il cedente o prestatore non residente sia tenuto all'emissione della fattura (e ai conseguenti adempimenti di annotazione e dichiarazione), tramite il numero identificativo IVA italiano (si veda, in tal senso, il principio già dettato dalla risoluzione n. 89/E del 25 agosto 2010).

4.3 Adempimenti del cessionario o del committente

Il cessionario o committente, soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato dovrà provvedere, ai sensi dei commi 4 e 5 dell'articolo 21 del d.P.R. n. 633, all'emissione della fattura in un unico esemplare (nella prassi definita "autofattura") al momento di effettuazione dell'operazione, determinato ai sensi dell'articolo 6 del predetto decreto. Giova rilevare che, ai fini dell'individuazione di tale momento, non assume alcuna rilevanza il momento di ricezione della fattura estera (diversamente da quanto previsto, in materia di acquisto intracomunitario di beni, dall'articolo 39 del decreto legge n. 331). Tale "autofattura" dovrà quindi essere emessa, per le prestazioni di servizi, non oltre il momento del pagamento (in caso di pagamento parziale, limitatamente all'importo pagato) e, per le cessioni di beni, non oltre il momento della consegna o spedizione o, se anteriore, del pagamento (in caso di pagamento parziale, limitatamente all'importo pagato).

In ogni caso, i committenti che ricevono da soggetti UE servizi disciplinati, ai fini della territorialità, dalla regola generale di cui all'articolo 7-ter, possono scegliere tra l'emissione dell'autofattura di cui sopra, e l'integrazione del documento ricevuto dal prestatore comunitario con la relativa IVA italiana, fermo restando l'obbligo di rispettare le regole generali sul

momento di effettuazione dell'operazione (si veda, al riguardo, quanto affermato al punto 3.2 della circolare n. 12/E del 12 marzo 2010).

Per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulti dal documento di cui al d.P.R. n. 472 del 1996, all'emissione dell'autofattura (anche riepilogativa delle consegne intervenute nel corso di un mese) potrà provvedersi entro il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione.

Le "autofatture" dovranno essere annotate nel registro delle fatture emesse di cui all'articolo 23 del d.P.R. n. 633, entro i quindici giorni dall'emissione (entro il 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione per le fatture di cui all'articolo 21, comma 4, secondo periodo, del d.P.R. n. 633). Per i commercianti al minuto e gli altri soggetti che ai sensi dell'articolo 24 del d.P.R. n. 633 non sono obbligati alla tenuta del registro delle fatture emesse, le "autofatture" potranno essere annotate, nel rispetto della predetta tempistica, nel registro dei corrispettivi tenuto ai sensi del predetto articolo.

Ai sensi dell'articolo 25, le "autofatture", fotografando pur sempre operazioni di acquisto di beni o servizi, dovranno poi ricevere un numero progressivo in entrata – in base all'ordine progressivo delle fatture ricevute – e riportate nel registro degli acquisti di cui allo stesso articolo. Poiché l'annotazione in detto registro è funzionale all'esercizio del diritto alla detrazione, alla stessa dovrà procedersi anteriormente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale in cui il diritto viene esercitato. L'annotazione in esame potrà quindi essere effettuata, ai sensi dell'articolo 19, comma 1, del d.P.R. n. 633, a partire dal mese in cui l'imposta diviene esigibile – come di regola nella pratica avviene, al fine di compensare, attraverso la detrazione, la corrispondente partita a debito – fino alla scadenza del termine della dichiarazione annuale relativa al secondo anno in cui l'imposta è divenuta

esigibile (tale dichiarazione rappresenta, a norma del primo comma dell'articolo 19, l'ultimo momento per esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA).

È ovviamente possibile, per i cessionari o committenti che effettuino acquisti di beni e servizi per i quali trova applicazione il *reverse charge*, annotare detti acquisti – sia con riferimento al registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi) che a quello degli acquisti – in un registro sezionale o in un blocco sezionale, con correlativa adozione di una distinta serie di numerazione. Come già riconosciuto con riferimento agli acquisti intracomunitari di beni (cfr. la risoluzione del Ministero delle Finanze n. 144/E dell'8 settembre 1999), gli obblighi in tema di numerazione delle fatture e di annotazione delle stesse sia nel registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi) che in quello degli acquisti possono ritenersi soddisfatti anche ove si proceda a un'unica numerazione delle “autofatture” relative alle operazioni per cui trova applicazione il *reverse charge* e a un'unica annotazione delle stesse su un apposito registro sezionale, che assume quindi il duplice ruolo di registro sezionale sia del registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi) che del registro degli acquisti, fermo restando ovviamente che, ancorché in presenza di un'unica annotazione, nelle liquidazioni e nelle dichiarazioni dell'imposta devono comunque distintamente valorizzarsi l'imposta a debito e l'imposta a credito relative a tali operazioni.

Modalità particolari di assolvimento dell'imposta sono previste per i soggetti di cui alle lettere b) e c) del comma 2 dell'articolo 7-ter (ovvero i soggetti che, pur non svolgendo attività imprenditoriale, artistica o professionale, o pur non effettuando l'acquisto nell'ambito di attività imprenditoriale, artistica o professionale, sono considerati soggetti passivi dalla normativa in materia di territorialità dell'imposizione). Il *reverse charge* obbligatorio opera anche per tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere nei confronti di tali soggetti che assumano rilevanza territoriale ai fini IVA.

Ai fini dell'assolvimento dell'imposta, è prevista l'osservanza da parte di tali soggetti delle stesse modalità previste per l'assolvimento dell'IVA sugli acquisti intracomunitari di beni effettuate dai soggetti che non pongono in essere

un'attività imprenditoriale, artistica o professionale (cfr. la circolare del Ministero delle Finanze n. 13/E del 23 febbraio 1994).

Ove l'acquisto sia effettuato da un soggetto che non pone in essere un'attività imprenditoriale, artistica o professionale, tale soggetto:

- dovrà tenere un apposito registro in cui annotare le operazioni di acquisto entro il mese successivo a quello di effettuazione delle stesse;
- dovrà presentare entro la fine di ciascun mese una dichiarazione relativa agli acquisti effettuati nel mese precedente (utilizzando il modello INTRA12 approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16 aprile 2010) e, infine,
- dovrà versare la relativa imposta entro lo stesso termine.

Nella peculiare ipotesi di un acquisto effettuato da un soggetto che esercita sia attività commerciale che attività non commerciale, l'imposta andrà applicata col meccanismo del *reverse charge*. In tale ultima ipotesi, peraltro, ove l'acquisto sia relativo all'attività non commerciale, non competerà il diritto alla detrazione dell'IVA afferente detto acquisto (fermo restando che, in detta ipotesi di esercizio sia di attività rilevanti ai fini IVA che di attività non rilevanti, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA relativa agli acquisti afferenti alle attività rilevanti ai fini IVA sarà subordinato all'osservanza degli adempimenti previsti dall'articolo 19-ter del d.P.R. n. 633).

Merita infine di essere analizzato il caso in cui, in presenza di prestazioni di servizi territorialmente rilevanti nello Stato, le stesse siano esenti da IVA. È da ritenere che il contribuente – con riferimento ai servizi ricevuti – non sia soggetto agli obblighi di emissione della “autofattura” e ai connessi obblighi di annotazione quando lo stesso non sia tenuto alla fatturazione dei servizi della stessa tipologia che fossero dallo stesso effettuati. In via esemplificativa, quindi, un soggetto che riceva servizi di finanziamento o di assicurazione non dovrà procedere all'emissione della “autofattura” e alla annotazione della stessa, posto

che per i servizi di finanziamento e di assicurazione a propria volta resi opera l'esonero dall'emissione della fattura di cui all'articolo 22, primo comma, n. 6, del d.P.R. n. 633. Del pari, le banche e le società finanziarie, esonerate dall'obbligo di fatturazione per tutti i servizi resi dal n. 5) del predetto articolo 22, primo comma, non sono tenute agli obblighi di emissione della "autofattura" e ai connessi obblighi di annotazione, con riferimento a tutti i servizi – esenti o non imponibili – ricevuti.

Secondo quanto previsto dalla nuova formulazione del terzo comma dell'articolo 17, le novità in materia di *reverse charge* non trovano applicazione nel caso in cui le operazioni di cessione di beni o di prestazione di servizi territorialmente rilevanti in Italia siano effettuate da un soggetto passivo non residente e privo di stabile organizzazione nel territorio dello Stato nei confronti di:

- cessionari o committenti soggetti passivi che siano stabiliti fuori del territorio dello Stato, ovvero
- cessionari o committenti che non possano essere qualificati come soggetti passivi ai sensi dell'articolo 7-ter, comma 2, del d.P.R. n. 633. Si ricorda che, ai fini della individuazione del concetto di "soggetti passivi", con specifico riferimento ai profili di territorialità dell'imposizione, sono considerati tali i soggetti esercenti impresa, arte o professione e i soggetti agli stessi assimilati ai predetti fini dalle lettere b) e c) dell'articolo 7-ter, comma 2.

Il soggetto non residente che ponga in essere operazioni nei confronti delle suddette tipologie di cessionari o committenti dovrà quindi identificarsi direttamente in Italia ai sensi dell'articolo 35-ter del d.P.R. n. 633 (ricorrendone i presupposti) ovvero nominare un rappresentante fiscale per assolvere gli obblighi relativi alle predette operazioni (analogamente a quanto previsto fino al 31 dicembre 2009).

4.4 I servizi di durata superiore ad un anno

Una regola particolare è prevista – al terzo comma, terzo periodo, dell'articolo 6 del d.P.R. n. 633 – per le prestazioni di servizi generiche (ovvero disciplinate dall'articolo 7-ter) che siano rese da un soggetto comunitario ad un committente nazionale in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un anno, e per le quali non sia prevista la corresponsione nel predetto arco temporale di acconti o pagamenti, anche parziali. Tali prestazioni, in base a quanto disposto dal legislatore del decreto n. 18, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare, fino alla conclusione delle prestazioni medesime.

Dal dato normativo emerge:

- 1) in primo luogo, che è necessario attendere (anche per servizi per cui è sin dall'inizio prevista una durata pluriennale) che siano trascorsi dodici mesi per annoverare le prestazioni ricevute tra quelle interessate dalla disposizione in esame; ed, inoltre,
- 2) che il momento dell'effettuazione delle prestazioni di servizio che rispondono al requisito precedente è comunque il 31 dicembre di ciascun anno.

Da ciò deriva che la prima rilevazione dell'avvenuta effettuazione di un servizio che rientra nell'ambito applicativo del terzo periodo del terzo comma dell'articolo 6 potrebbe avvenire a distanza di quasi due anni dall'inizio della prestazione medesima: si pensi, ad esempio, al caso di un servizio di manutenzione (per cui non siano previsti acconti o pagamenti parziali in corso d'opera) che un artigiano francese renda, a far data dal 1° aprile 2011, ad un imprenditore italiano. Con riferimento a tale fattispecie, si dovrà in primo luogo attendere la data del 1° aprile 2012 (per verificare che sia trascorso un anno dall'inizio del servizio di manutenzione), e successivamente, il 31 dicembre 2012 registrare l'effettuazione della prestazione (che nel frattempo il soggetto francese avrà continuato a rendere) per la durata di 21 mesi.

Il committente soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato dovrà emettere un'autofattura, con riferimento al servizio fornitogli in ciascun anno (o in un arco temporale superiore, come visto nell'esempio precedente), determinando la base imponibile da assoggettare ad imposta ai sensi dell'articolo 13, comma 2, lettera c), del d.P.R. n. 633 del 1972.

Al riguardo, si ritiene che il richiamo normativo alle “*spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi*” [si veda l'ultimo periodo della lettera c) da ultimo citata] debba essere interpretato nel senso che la base imponibile da indicare nell'autofattura è determinata rapportando il corrispettivo totale pattuito dalle parti (da corrispondersi a fine prestazione) alla quota parte di servizio che è stata resa nel momento in cui si rileva l'ultimazione della prestazione, e cioè alla fine di ciascun anno solare. Per esemplificare, con riferimento al caso sopra citato, si ipotizzi che la durata del contratto di manutenzione sia di 5 anni e il corrispettivo da corrispondere al termine di tale periodo sia di 100.000 euro. Con riferimento alla data del 31 dicembre 2012, l'imprenditore italiano dovrà emettere un'autofattura in cui indicherà, come base imponibile 35.000 euro, dati dalla seguente formula:

$$\mathbf{B : A = D : 100.000}$$

Legenda:

- A) durata del contratto di manutenzione: **60 mesi**
- B) durata della prima *tranche* del servizio di manutenzione: **21 mesi** (1° aprile 2011 – 31 dicembre 2012)
- C) quota percentuale del servizio fornito sino al 31 dicembre 2012:
35 per cento
- D) applicazione di tale percentuale al corrispettivo totale pattuito: **35.000 euro** (35 per cento di 100.000 euro).

4.5 *Stabile organizzazione e debitore d'imposta*

Una particolare disciplina è dettata con riferimento alle prestazioni rese o ricevute da soggetti residenti con stabile organizzazione all'estero o da soggetti non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Con specifico riferimento alla problematica dell'individuazione del debitore dell'imposta, dalle disposizioni di cui al terzo e al quarto comma dell'articolo 17 del d.P.R. n. 633, lette anche alla luce della disposizione di cui all'articolo 192-bis della Direttiva 2006/112/CE, si ricava che, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia, rese da soggetti stabiliti sia in Italia che in altro Stato membro, dovranno distinguersi le seguenti ipotesi:

- (1) quella di soggetto estero con stabile organizzazione in Italia (*rectius*, un soggetto con sede principale all'estero e stabile organizzazione in Italia);
- (2) quella di soggetto italiano con stabile organizzazione (o stabili organizzazioni) all'estero (*rectius*, un soggetto con sede principale in Italia e stabile/i organizzazione/i all'estero).

In entrambe le ipotesi, ai fini di verificare il luogo di stabilimento principale, appaiono utilmente estensibili i criteri forniti con riferimento alla diversa, ma contigua, problematica sopra affrontata relativa all'individuazione dello Stato di stabilimento del cessionario o committente in presenza di soggetti stabiliti sia in Italia che in altro Stato (cfr. gli articoli da 20 a 22 del regolamento).

Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese da soggetti non residenti, ma con stabile organizzazione in Italia, trova applicazione la seguente disciplina:

- per le operazioni rese nei confronti di soggetti passivi residenti o di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, debitore dell'imposta è *i*) il cessionario o committente

ove la stabile organizzazione del prestatore non partecipi all'effettuazione dell'operazione e *ii*) il cedente o prestatore ove la stabile organizzazione del prestatore partecipi all'effettuazione dell'operazione. Anche in tale ipotesi, ai fini di verificare se la stabile organizzazione del cedente o prestatore intervenga o meno, appaiono utilmente estensibili i criteri forniti con riferimento alla diversa, ma contigua, problematica relativa all'individuazione dello Stato di stabilimento del cessionario o committente in presenza di soggetti stabiliti sia in Italia che in altro Stato, di cui sopra si è detto (cfr. in particolare gli articoli 21 e 22 del regolamento). In altre parole, come precisato dal secondo paragrafo dell'articolo 53 del regolamento, deve escludersi che la stabile organizzazione partecipi all'effettuazione del servizio quando in nessun modo il cedente o prestatore utilizzi le risorse tecniche o umane della stabile organizzazione in Italia per l'esecuzione della cessione o della prestazione in considerazione;

- per le operazioni rese nei confronti di cessionari o committenti non residenti né stabiliti nel territorio dello Stato e per le operazioni rese nei confronti di cessionari o committenti non soggetti passivi d'imposta, debitore dell'imposta è in ogni caso il cedente o prestatore. Questi assolverà ai relativi obblighi tramite il numero identificativo IVA già allo stesso attribuito, utilizzando una serie distinta di numerazione per le fatture non riferibili alle operazioni poste in essere attraverso la stabile organizzazione italiana. Tali ultime operazioni saranno annotate in apposito registro o blocco sezionale e riportate nella dichiarazione annuale del soggetto non residente, ma stabilito in Italia, in un distinto modulo.

Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia rese da un soggetto italiano attraverso una propria stabile organizzazione all'estero, non trovando applicazione la disposizione di cui all'articolo 192-bis

della direttiva 2006/112/CE, il debitore dell'imposta dovrà comunque essere individuato nel cedente o prestatore: in tale senso è anche l'articolo 54 del regolamento. Questi assolverà ai relativi obblighi tramite il numero identificativo IVA già allo stesso attribuito, utilizzando una serie distinta di numerazione per le fatture riferibili alle operazioni poste in essere attraverso la stabile organizzazione estera. Tali ultime operazioni saranno annotate in apposito registro o blocco sezionale e riportate nella dichiarazione annuale del soggetto residente in un distinto modulo.

In sostanza, per le operazioni territorialmente rilevanti in Italia, diverse da quelle per le quali il *reverse charge* è previsto anche per le transazioni tra soggetti residenti e stabiliti in Italia (articolo 17, quinto, sesto e settimo comma, e articolo 74, settimo e ottavo comma del d.P.R. n. 633), è possibile riepilogare in modo schematico i vari casi, nella tabella di seguito riportata.

<div style="text-align: right; padding-right: 5px;">Committente o cessionario</div> <div style="text-align: left; padding-left: 5px;">Prestatore o cedente</div>	Residente o S.O. IT di non residente	Non residente né stabilito	Non soggetto passivo
Residente	Inversione contabile NO	Inversione contabile NO	Inversione contabile NO
Non residente né stabilito	Inversione contabile SI	Inversione contabile NO (Identificazione o rappresentante)	Inversione contabile NO (Identificazione o rappresentante)
Non residente con S.O. che interviene nell'operazione	Inversione contabile NO	Inversione contabile NO	Inversione contabile NO
Non residente con S.O. che non interviene nell'operazione	Inversione contabile SI	Inversione contabile NO	Inversione contabile NO
Residente, ma operazione resa da S.O. estera	Inversione contabile NO	Inversione contabile NO	Inversione contabile NO

Per quanto riguarda i profili di diritto transitorio, si rinvia alle considerazioni già svolte dalla scrivente nella circolare n. 14/E del 2010.

È da notare, infine, che il decreto n. 18 ha modificato l'articolo 21, comma 6, del d.P.R. n. 633, introducendo l'obbligo di emissione della fattura

anche per determinate operazioni per cui non sussiste il presupposto territoriale di imposizione.

Nel testo vigente anteriormente alle modifiche recate dal decreto n. 18, le uniche operazioni, per cui non sussisteva tale presupposto, soggette all'obbligo di fatturazione erano le cessioni di beni in transito o in luoghi soggetti a vigilanza doganale (operazioni che, peraltro, rilevavano ai fini della determinazione annua del volume d'affari).

Nel testo risultante dalle modifiche recate dal decreto n. 18, oltre a tali cessioni di beni, sono soggette all'obbligo di fatturazione anche le prestazioni di servizi rese nei confronti di committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro della Comunità, non soggette all'imposta ai sensi dell'articolo 7-ter del d.P.R. n. 633. La *ratio* di tale disposizione risiede nell'introduzione dell'obbligo di comunicazione di dette operazioni mediante l'elenco riepilogativo delle prestazioni di servizi, che riguarda, appunto, solo le operazioni nei confronti di soggetti passivi stabiliti in altro Stato comunitario per cui si applica il criterio-base di territorialità. Non sussiste alcun obbligo di fatturazione, dunque, per le operazioni non rilevanti sotto il profilo territoriale in base ad altre disposizioni (in particolare, in base ai successivi articoli da 7-quater a 7-septies) nonché per le prestazioni rese nei confronti di committenti stabiliti in uno Stato non comunitario. Attesa la rilevata *ratio*, è da ritenere che l'obbligo di fattura sussista – per le predette operazioni nei confronti di soggetti passivi comunitari – anche nell'ipotesi in cui potrebbe operare una delle fattispecie di esonero della fatturazione di cui all'articolo 22 del d.P.R. n. 633. Sempre in considerazione della suddetta *ratio*, l'obbligo di fatturazione deve escludersi in caso di prestazioni per le quali non sussiste l'obbligo di comunicazione nell'elenco riepilogativo, e cioè nel caso in cui le operazioni siano esenti o comunque non assoggettate a IVA nello Stato del committente (cfr. l'articolo 50, comma 6, del decreto legge n. 331, come risultante dal decreto n. 18).

5 OPERAZIONI NON IMPONIBILI

Correlativamente alle modifiche recate in tema di territorialità, con il decreto n. 18 sono state apportate alcune modifiche alla disciplina delle operazioni non imponibili ad IVA.

Si deve innanzitutto segnalare la soppressione della disposizione di cui all'ultimo comma del previgente articolo 7 del d.P.R. n. 633, in base alla quale le operazioni non imponibili di cui ai successivi articoli 8, 8-bis e 9 non si consideravano effettuate nel territorio dello Stato, e della disposizione di cui al comma 9 dell'articolo 40 del decreto legge n. 331, che recava analoga previsione con riferimento alle operazioni intracomunitarie. Il significato da attribuire a tali disposizioni era quello di stabilire la non applicazione dell'imposta per le operazioni dalle stesse menzionate (cessioni all'esportazione ed operazioni assimilate, servizi internazionali, cessioni intracomunitarie, altre operazioni intracomunitarie disciplinate dal previgente articolo 40 del decreto legge n. 331). In maggior aderenza con la disciplina comunitaria, le predette operazioni sono ora definite come operazioni non imponibili all'imposta, ovvero – nella terminologia utilizzata nella normativa comunitaria – operazioni esenti che non limitano l'esercizio del diritto alla detrazione (cfr. le modifiche apportate dal decreto n. 18 agli articoli 8 e 9 del d.P.R. n. 633, nonché all'articolo 41 del decreto legge n. 331, quest'ultimo già in linea con tale impostazione anche anteriormente a tali modifiche)

Le modifiche apportate dal decreto n. 18, in materia di territorialità, impongono altresì una riconsiderazione dell'attuale ambito di operatività delle disposizioni di cui all'articolo 9, primo comma, del d.P.R. n. 633. Deve anzitutto precisarsi che tale disposizione continua a trovare applicazione per le operazioni che rientrano nel campo di applicazione dell'imposta ai sensi dei precedenti articoli da 7 a 7-septies.

Per quanto in particolare riguarda le operazioni per cui trova applicazione la regola generale dei rapporti *B2B*, ovvero l'assoggettamento a IVA nello Stato del committente:

- (1) sono irrilevanti agli effetti dell'IVA le operazioni rese nei confronti di un committente non stabilito nel territorio dello Stato, ancorché la fattispecie sia presa in considerazione anche dall'articolo 9, primo comma. Tali operazioni sono quindi irrilevanti ai fini della verifica dello *status* di soggetto abilitato a effettuare acquisti e importazioni senza pagamento dell'imposta e della determinazione del *plafond* a tale fine spendibile;
- (2) continuano a essere non imponibili all'IVA le operazioni rese nei confronti di committenti stabiliti nel territorio dello Stato, ove ricadenti nell'ambito applicativo delle prestazioni di cui al primo comma dell'articolo 9.

Con specifico riferimento alle prestazioni di cui all'articolo 9, primo comma, n. 2) e n. 4), la non imponibilità è rispettivamente prevista per i trasporti e i servizi di spedizione relativi a beni in esportazione, in transito, in importazione temporanea, nonché a beni in importazione sempreché i corrispettivi siano assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'articolo 69. È da notare che, dall'introduzione, a partire dal 1993, della nuova disciplina degli scambi intracomunitari, i concetti di importazione e esportazione assumono rilevanza non più con riferimento al territorio dello Stato, ma con riferimento al territorio comunitario (che ai fini doganali rappresenta un *unicum*). In tale prospettiva, è da ritenere che le anzidette previsioni di non imponibilità possano trovare applicazione, per i servizi acquistati da committenti stabiliti nel territorio dello Stato, anche quando le predette fattispecie (esportazione, importazione, transito) si verifichino nel territorio di uno Stato diverso dall'Italia.

In tal senso, con specifico riguardo all'allargamento del concetto di "territorio" rilevante ai fini delle esportazioni, la Scrivente si è già espressa con la risoluzione n. 134/E del 20 dicembre 2010, in cui si è chiarito che è

qualificabile come cessione all'esportazione il trasferimento di un bene da uno Stato membro verso un Paese extra-Ue.

Una conferma di tale impostazione è del resto ravvisabile per le importazioni nell'articolo 144 della direttiva 2006/112/CE (*“Gli Stati membri esentano le prestazioni di servizi connesse con l'importazione di beni e il cui valore è compreso nella base imponibile ...”*) e per le esportazioni nell'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva (*“Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti ... le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessori, ... qualora siano direttamente connesse alle esportazioni ...”*). Ovviamente, la corretta applicazione della disciplina di non imponibilità sarà provata dalla relativa documentazione doganale, emessa dagli uffici dell'Autorità fiscale dello Stato membro interessato.

Analoghe considerazioni valgono con riferimento all'articolo 9, primo comma, n. 7), che prevede la non imponibilità per le intermediazioni relative a beni in importazione, in esportazione e transito. È da notare che una nuova fattispecie è stata inserita in tale disposizione dal decreto legislativo n. 18, in conformità all'articolo 153 della direttiva 2006/112/CE, stabilendosi che sono irrilevanti ai fini impositivi le intermediazioni relative a operazioni effettuate fuori della UE. Anche tale ultima disposizione, nei rapporti *B2B*, vale con riferimento alle prestazioni commesse da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (non verificandosi il presupposto territoriale per quelle commesse da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato).

È appena il caso di precisare che nulla muta, rispetto alla disciplina vigente anteriormente al decreto n. 18, con riferimento alla disciplina dei trasporti internazionali di persone, non modificata da tale decreto.

Merita infine notare che non presenta alcuna rilevanza sostanziale la soppressione della disposizione di cui al numero 12) del primo comma dell'articolo 9 del d.P.R. n. 633, in base al quale costituivano operazioni non imponibili le operazioni assicurative, bancarie e finanziarie di cui ai numeri da 1 a 4 dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633, quando rese nei confronti di soggetti (sia

soggetti passivi, che privati consumatori) non comunitari o relative a beni destinati a essere esportati. Tale disposizione tendeva a recepire la disposizione di cui all'articolo 169 della direttiva 2006/112/CE, che accorda il diritto alla detrazione per tale tipologia di operazioni: rendendo dette operazioni non imponibili, veniva indirettamente riconosciuto tale diritto.

In maggiore aderenza, anche sotto il profilo formale, con la previsione comunitaria, tali operazioni sono ora considerate dalla lettera a-bis) del comma 3 dell'articolo 19 del d.P.R. n. 633. Le operazioni considerate da tale ultima norma – tra le quali, in armonia con la ricordata previsione comunitaria, sono da ritenere ricomprese anche le prestazioni di intermediazione relative alle operazioni assicurative, bancarie e finanziarie di cui ai numeri da 1) a 4) dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 – sono quindi:

- ✓ non rilevanti sotto il profilo territoriale, ma da considerare ai fini della detrazione alla stregua di operazioni imponibili, se rese a committenti stabiliti in uno Stato non comunitario;
- ✓ non rilevanti sotto il profilo territoriale, ma da considerare ai fini della detrazione alla stregua di operazioni imponibili, se rese a committenti soggetti passivi stabiliti in uno Stato comunitario, sempreché relative a beni destinati a essere esportati;
- ✓ esenti da IVA, ma da considerare ai fini della detrazione alla stregua di operazioni imponibili, se rese a committenti soggetti passivi stabiliti in Italia o committenti non soggetti passivi stabiliti in Italia o in uno Stato comunitario, sempreché relative a beni destinati a essere esportati.

5.1 Nuova disciplina in materia di territorialità e regime di perfezionamento passivo

Un accenno particolare merita, infine, il trattamento da riservare ai fini IVA alle operazioni di reimportazione delle merci comunitarie inviate al di fuori del territorio della Comunità per essere sottoposte a lavorazione, trasformazione o riparazione (c.d. “regime di perfezionamento passivo” o “esportazioni

temporanee”). Sino al 31 dicembre 2009, l’IVA sul servizio di lavorazione doveva essere assolta in dogana all’atto della reimportazione della merce e calcolata sulla differenza tra il valore doganale della merce stessa all’atto della reimportazione e quello determinato al momento della temporanea esportazione.

A seguito delle modifiche apportate in materia di *reverse charge* dal decreto n. 18 del 2010, a partire dal 1° gennaio 2010 si verifica la situazione in cui l’IVA, da esigere in dogana al momento della reimportazione, deve essere anche applicata dal soggetto committente del servizio stabilito in Italia, che ai sensi dell’attuale articolo 17 del d.P.R. n. 633 è il debitore dell’imposta dovuta.

A tale riguardo, la scrivente ritiene opportuno che l’IVA sulla lavorazione venga corrisposta dal committente al momento di effettuazione della prestazione di lavorazione tramite emissione di autofattura ovvero integrazione della fattura del fornitore estero (cfr. circ. n. 12 del 2010, par. 3.2).]

Al fine di evitare effetti distorsivi, la scrivente ritiene che il committente - che, anteriormente alla reimportazione, avrà già applicato l’IVA sulla lavorazione al momento di effettuazione della prestazione di lavorazione tramite emissione di autofattura ovvero integrazione della fattura del fornitore estero - al momento della reimportazione, potrà documentalmente dimostrare l’avvenuto adempimento e, in tal caso, dall’IVA calcolata in dogana dovrà essere sottratta l’imposta già assolta per effetto del predetto meccanismo di autofatturazione della prestazione di lavorazione. In tal modo, viene scongiurata anche la possibilità che, in caso di mancato rientro del bene nel Paese, l’imposta sul servizio in questione non venga assolta.

Diversamente, nel caso in cui l’avvenuto assolvimento dell’IVA non possa essere dimostrato, si è del parere che possa continuare ad essere applicata la procedura finora seguita che prevede la liquidazione e l’assolvimento dell’IVA in dogana, all’atto della reimportazione.

Per le prestazioni di lavorazione territorialmente rilevanti in Italia, quindi, dovrà in ogni caso essere emessa l’autofattura da parte del committente

nazionale, che in luogo dell'applicazione dell'IVA indicherà la dizione “*IVA assolta in dogana con documento doganale n XY*”.

* * *

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA