

IVA

La non imponibilità Iva per i servizi internazionali è oggettiva o presuppone la verifica della territorialità?

di Marco Peirolo

Le operazioni che il D.P.R. n. 633/1972 definisce come **non imponibili IVA** sono quelle previste dagli artt. 8, 8-bis e 9, riguardanti:

- le **cessioni all'esportazione** (art. 8);
- le **operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione** (art. 8-bis);
- i **servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali** (art. 9).

Secondo la Direttiva n. 2006/112/CE, si tratta di **operazioni esenti che non limitano il diritto di detrazione**, al pari delle **cessioni intracomunitarie**, considerate **non imponibili** dall'art. 41 del D.L. n. 331/1993 ed a differenza, quindi, delle **operazioni esenti** ex art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, per le quali la detrazione resta preclusa.

Per le **cessioni all'esportazione**, la detassazione si applica a prescindere dal luogo in cui il cliente è stabilito, per cui il cessionario può essere anche italiano. Ciò che conta, infatti, è la destinazione effettiva dei beni, di cui – come è noto – occorre provare l'avvenuto trasporto/spedizione al di fuori del territorio doganale comunitario.

Per le **operazioni assimilate alle esportazioni** e per i **servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali**, si tratta pertanto di stabilire se la non imponibilità **operi in modo altrettanto oggettivo**, essendo indubbio che l'agevolazione, per la duplice elencazione delle operazioni contenuta negli **artt. 8-bis e 9 del D.P.R. n. 633/1972**, si giustifica, rispettivamente, in considerazione:

- del **settore nautico e aeronautico**, tenuto conto che le cessioni/prestazioni non imponibili si riferiscono a navi ed aeromobili, la cui operatività – nell'ambito di un'attività commerciale – supera sovente i confini nazionali (art. 8-bis);
- della **natura delle cessioni/prestazioni**, siccome collegate ad **operazioni di carattere internazionale** (art. 9).

La questione, in buona sostanza, è se tali operazioni – che per quanto detto possono anche essere “materialmente” eseguite nel territorio nazionale – si qualifichino come non imponibili IVA **a prescindere dalla verifica del presupposto territoriale** di cui agli artt. da 7-bis a 7-Septies

del D.P.R. n. 633/1972 e, dunque, anche quando le suddette cessioni/prestazioni siano **extraterritoriali**.

La riforma operata dal D.Lgs. n. 18/2010 in attuazione del cd. "VAT Package" ha comportato **l'eliminazione della previsione di extraterritorialità** contenuta negli ultimi commi dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972 e dell'art. 40 del D.L. n. 331/1993, in base alla quale le operazioni non imponibili **non si consideravano effettuate nel territorio dello Stato**.

In pratica, **fino a tutto il 2009**, le operazioni in esame beneficiavano della non imponibilità ancorché espressamente qualificate come extraterritoriali. Ragion per cui, **dal 1° gennaio 2010**, a seguito dell'abrogazione di questa disposizione, potrebbe ritenersi che la detassazione operi:

- **nel rispetto dei criteri territoriali** di cui agli artt. da 7-bis a 7-septies del D.P.R. n. 633/1972, ovvero
- secondo la tesi opposta, **in modo oggettivo**, indipendentemente cioè dalla verifica della territorialità.

Ebbene, l'affermazione di extraterritorialità soppressa dal D.Lgs. n. 18/2010 era **assolutamente impropria**: il legislatore non aveva inteso classificare le operazioni non imponibili come extraterritoriali, ma come **operazioni senza addebito d'imposta**, giustificato – come detto – dal luogo di consumo dei beni o, comunque, dal loro carattere internazionale.

In definitiva, il riordino operato dal D.Lgs. n. 18/2010 non ha modificato l'ambito applicativo degli artt. 8-bis e 9 del D.P.R. n. 633/1972, che continua ad essere **limitato alle operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'imposta** ai sensi degli artt. da 7-bis a 7-septies.

Questo significa che, nei **rapporti "B2B"**, le prestazioni di servizi considerate territorialmente rilevanti nel Paese del committente ([circolare dell'Agenzia delle Entrate 29 luglio 2011, n. 37, § 5](#)):

- sono **escluse da IVA in Italia**, per carenza del presupposto territoriale, se il committente è **stabilito in un altro Paese** (UE o extra-UE), anche se si tratta di operazioni contemplate dagli artt. 8-bis e 9 del D.P.R. n. 633/1972;
- beneficiano della **non imponibilità IVA** se il committente è **stabilito in Italia**.

In particolare:

- nel primo caso, trattandosi di operazioni non imponibili, la fattura **non deve essere emessa** se il committente è comunitario. Se extracomunitario, invece, la fattura deve riportare l'annotazione "**operazione non soggetta**", con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale di riferimento;
- nel secondo caso, la fattura deve riportare l'annotazione "**operazione non imponibile**", con l'eventuale indicazione della relativa norma comunitaria o nazionale di

riferimento.