

IVA

La territorialità Iva delle operazioni complesse

di **Stefano Rossetti**



La territorialità delle **cessioni di beni** ([articolo 2 D.P.R. 633/1972](#)) e delle **prestazioni di servizi** ([articolo 3 D.P.R. 633/1972](#)), poste in essere dai **soggetti passivi** Iva ([articoli 4 e 5 D.P.R. 633/1972](#)), è individuata sulla base degli [articoli 7](#) e seguenti del D.P.R. 633/1972, i quali prevedono una serie di criteri al fine di poter ricondurre l'operazione effettuata al territorio italiano.

I **criteri di collegamento** tra operazione e territorio variano in ragione della **tipologia di operazione**; infatti, in relazione alle **cessioni di beni**, è sicuramente più agevole, considerata la materialità dei beni, stabilire un nesso tra operazione e territorio al fine di ricondurre la capacità contributiva espressa dal contribuente nell'ambito dei **confini dello stato italiano**.

Sotto questo profilo, l'[articolo 7-bis D.P.R. 633/1972](#) prevede la tassazione in Italia delle operazioni di cessioni di beni quando:

- **il bene immobile compravenduto è situato in Italia;**
- **il bene mobile oggetto di cessione è esistente in Italia;**
- **il bene mobile viene spedito da altro stato membro e installato, montato o assiemato in Italia dal fornitore o da terzi per suo conto.**

A fronte di questi collegamenti territoriali che potremmo definire "analitici", ve n'è uno che, considerata l'oggettiva impossibilità di localizzazione dell'operazione, potremmo definire "**forfettario**": si tratta delle **cessioni di beni a bordo di navi, aerei e treni**.

In questo caso si assume che l'operazione sia territorialmente rilevante, a prescindere da dove esattamente avviene la cessione, se, **congiuntamente**, il trasporto:

- **si svolge nell'ambito del territorio comunitario** (la nozione di territorio comunitario è contenuta nell'[articolo 7, comma 1, lettera a\), D.P.R. 633/1972](#))

- **inizia in Italia.**

Inoltre, l'[articolo 7-bis, comma 3, D.P.R. 633/1972](#) prevede regole di territorialità particolari per quanto riguarda le **cessioni di gas, energia elettrica, di calore o di freddo** che ai fini Iva vengono considerati beni.

Più complessa e articolata, invece, è la situazione per quanto riguarda le **prestazioni di servizi**. Infatti, l'**immaterialità dell'operazione** sommata alla vasta gamma di **servizi erogabili** ha imposto al legislatore comunitario (e di conseguenza a quello domestico) di individuare dei **criteri forfettari** al fine di localizzare il luogo di esecuzione della prestazione.

L'[articolo 7-ter, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), pertanto, prevede che:

- **le prestazioni di servizi B2B si considerano effettuale nello stato in cui è domiciliato il committente** (lettera a));
- **le prestazioni di servizi B2C si considerano effettuale nello stato in cui è domiciliato il prestatore** (lettera b)).

Il legislatore ha poi previsto una serie di regole *ad hoc*, che **derogano le disposizioni generali previste dall'articolo 7-ter D.P.R. 633/1972**, per talune prestazioni di servizi per cui è più semplice riscontrare un nesso territoriale. Si tratta delle prestazioni elencate nei seguenti articoli:

- [7-quater](#) e [7-quinquies P.R. 633/1972](#) (sia per operazioni B2B sia B2C);
- [7-sexies](#), [7-speties](#) e [7-octies P.R. 633/1972](#) (solo per operazioni B2C).

L'applicazione pratica delle regole sopra viste si complica assai quando la prestazione di servizi è complessa, ovvero quando un'operazione è costituita **da una serie di elementi e di atti**, in tal caso secondo i giudici della Corte di Giustizia UE si devono prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali essa si svolge per determinare se tale operazione comporti, ai fini Iva, **due o più prestazioni distinte o un'unica prestazione** (vedasi Corte di Giustizia UE, Causa C-71/18; Corte di Giustizia UE, Causa C-801/19).

Secondo i giudici eurounionali:

- in determinate circostanze, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dare così luogo separatamente a imposizione o a esenzione, **devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti**;
- **un'operazione deve essere considerata unica quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono così strettamente collegati da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica indissociabile**, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale;
- al fine di stabilire se le prestazioni fornite siano indipendenti o costituiscano una prestazione unica, **è importante individuare gli elementi caratteristici dell'operazione**

di cui trattasi.

Non esistendo una norma che permetta di qualificare oggettivamente una prestazione come complessa, occorre applicare i principi generali enunciati dai giudici della Corte di Giustizia UE conducendo **una valutazione caso per caso**, che consideri la totalità delle circostanze in cui si svolge l'operazione oggetto di analisi.

Una volta stabilita la natura della prestazione complessa, il trattamento Iva rappresenta una mera conseguenza, infatti se la prestazione complessa:

- **ricade nelle fattispecie derogatorie, si applica la relativa disciplina speciale;**
- diversamente, **verrà trattata come una prestazione generica ex [articolo 7-ter P.R. 633/1972](#)** tassata, a seconda dei casi, nello stato del domicilio del committente (B2B) o del prestatore B2C).