

## TERRITORIALITÀ IVA NEI RAPPORTI TRA ITALIA E SAN MARINO

### LA TASSAZIONE DEI SERVIZI (E-COMMERCE)

di Fabrizio Dominici dottore commercialista in Rimini

Dal 1° gennaio 2010 il regime impositivo delle prestazioni di servizi fornite nei Paesi membri dell'Unione europea deve rispettare la regola della tassazione nel Paese del fruitore, anziché del prestatore. In base alla Direttiva comunitaria sulla territorialità dei servizi, tali prestazioni, quando sono rese a soggetti passivi d'imposta ed agli enti non commerciali, **sono infatti tassate nel Paese del committente**. La regola generale prevede invece che le prestazioni effettuate verso **consumatori finali sono tassate al domicilio del prestatore del servizio** anche se in taluni casi specifici il criterio prevalente è quello del luogo in cui il servizio viene utilizzato.

### IL REVERSE CHARGE

L'Italia, con il **D.M. 29 dicembre 1972**, ha introdotto l'obbligo di versare l'imposta attraverso il meccanismo del *reverse charge*, che prevede che l'acquirente emetta un'autofattura, ovvero, integri la fattura emessa dal cedente e la annoti sia nel registro Iva delle vendite sia in quello Iva degli acquisti. Tale procedura, utilizzabile solo dagli operatori economici, ha tuttavia generato distorsioni nel mercato, per via dei privati che effettuavano acquisti, (nella Repubblica di San Marino), senza assolvere agli obblighi tributari.

Da qui la decisione di modificare gli accordi esistenti tra l'Italia e la Repubblica di San Marino mediante il **D.M. 24 dicembre 1993** (Italia) e la **L. 21 dicembre 1993, n. 134** (San Marino).

I due provvedimenti normativi hanno di fatto stabilito la regola generale in base alla quale **i rapporti economici tra i due Stati, possono avvenire in regime di non imponibilità, solo se entrambi gli operatori economici risultano essere soggetti passivi d'imposta nel proprio Stato**, se risultano cioè rispettivamente titolari di partita Iva (Italia) e di codice identificativo (San Marino).

### Con l'eccezione:

- 1. degli acquisti di mezzi di trasporto nuovi o considerati nuovi** da parte di privati che assolvono sempre l'imposta nello Stato dell'acquirente dove avviene l'immatricolazione;
- 2. degli acquisti a distanza di privati** che diventano imponibili nel Paese di destinazione quando il venditore ha superato un determinato volume di vendite;

**3. degli acquisti degli enti e delle associazioni in possesso di partita Iva o di codice identificativo** che diventano imponibili anche se tali organismi agiscono nell'esercizio di attività istituzionali, ovvero di enti e associazioni non in possesso di partita Iva che acquistano nell'anno solare beni per un importo complessivo superiore ad € 10.000,00.

Occorre sin d'ora precisare che ai sensi dell'art. 20 del D.M. 24 dicembre 1993, **le cessioni per corrispondenza tramite cataloghi e simili con trasporto a carico del cedente**, di beni diversi dai mezzi di trasporto nuovi, **nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio di imprese arti e professioni, scontano l'Iva nel Paese di destinazione** in presenza congiunta di questi due requisiti:

1. i cedenti (operatori economici) abbiano posto in essere vendite a distanza nei confronti di soggetti residenti nell'altro Stato, nell'anno solare precedente, per un ammontare superiore a € 27.889,00; (qualora non si sia verificata tale condizione, dal momento in cui tale limite venga superato nell'anno in corso);

2. i beni siano spediti o trasportati dal cedente, o per suo conto, nel territorio dell'altro Stato.

Al di fuori di queste due condizioni, l'imposta viene assolta nel Paese di origine, così come stabilito dall'art. 7, con la conseguenza che le operazioni di vendita tramite cataloghi e quelle ad esse assimilate sono considerate a tutti gli effetti operazioni interne.

#### **ACQUISTI TRAMITE IL RAPPRESENTANTE FISCALE**

Oltre alla procedura del *reverse charge* è stata prevista la possibilità, per gli operatori economici sammarinesi, di utilizzare il rappresentante fiscale, facendo così divenire la transazione una normale operazione interna.

Il soggetto non residente che intenda quindi compiere operazioni economiche nell'ambito della UE deve o procedere all'identificazione diretta, acquisendo un proprio numero di partita Iva nazionale, ex art. 35 ter del D.P.R. n. 633/1972, oppure nominare un suo rappresentante fiscale (nel caso di specie in Italia).

Occorre all'uopo rammentare che la nomina del rappresentante fiscale, (ai fini Iva), soffre delle limitazione recentemente introdotte e che prevedono:

- che gli obblighi derivanti dalle operazioni poste in essere da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi d'imposta sono a carico dei cessionari o committenti (attraverso il meccanismo del *reverse charge*);
- che gli obblighi o i diritti derivanti da operazioni poste in essere da soggetti non residenti, e senza stabile organizzazione in Italia, nei confronti di privati non soggetti passivi d'imposta titolari di partita Iva, devono essere assunti dal non residente tramite l'acquisizione di un numero di partita Iva;
- che le disposizioni stabilite nei commi precedenti (2 e 3) non si applichino per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.

Sul punto occorre anche rimarcare che l'inversione contabile è stata prevista per le sole prestazioni di servizi "generiche", di cui all'art. 44 della Direttiva n. 2006/112/CE, (oltre che per le cessioni di gas naturale e di energia elettrica mediante reti di distribuzione), onde per cui per tutte le altre prestazioni di servizi e cessioni di beni, l'Iva dovuta in Italia può essere addebitata, in fattura, dal soggetto non residente identificato nel territorio dello Stato direttamente (ex art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972) o per mezzo del rappresentante fiscale. Per le altre operazioni continuano invece ad applicarsi le disposizioni dell'art.17 del D.P.R. n. 633/1972, in base alle quali gli obblighi di imposta fanno capo al destinatario residente soltanto se il fornitore estero non sia provvisto di identificazione in Italia.

### **PRESTAZIONI DI SERVIZI**

Le prestazioni di servizi, per le quali non sono previste specifiche deroghe ai criteri di territorialità, (rese a soggetti passivi d'imposta), si considerano territorialmente rilevanti se rese a soggetti stabiliti in Italia (luogo del committente previsto dall'art. 44 della Direttiva n. 2006/112/CE).

Sono di contro assoggettati a imposizione nel territorio dello Stato, se fornite da soggetti passivi in Italia, i servizi prestati a persone che non sono soggetti

passivi o prestati a soggetti passivi per il proprio uso personale o per quello dei propri dipendenti.

## **SERVIZI GENERICI**

### **Committente sammarinese: servizi generici**

Ai sensi dell'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972, le prestazioni di servizi "generiche" prestate da un operatore italiano al committente sammarinese risultano non essere territorialmente rilevanti e, pertanto, il soggetto italiano non deve assolvere agli obblighi Iva.

### **Committente italiano: servizi generici**

Ai sensi dell'art. 7 ter del D.P.R. n. 633/1972, le prestazioni di servizi "generiche" prestate da un operatore sammarinese al committente italiano risultano essere territorialmente rilevanti e, pertanto, il soggetto italiano deve assolvere agli obblighi Iva analogamente a quanto fa per le cessioni di beni.

## **LE DEROGHE AI CRITERI DI TERRITORIALITÀ**

➤ art. **7 quater** del D.P.R. n. 633/1972.

Si considerano effettuale nel territorio dello Stato le seguenti operazioni (a prescindere da chi sia il committente):

❖ **sono territorialmente rilevanti nel luogo di ubicazione dell'immobile** i servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili;

❖ **sono territorialmente rilevanti per la parte percorsa in Italia** i trasporto di passeggeri;

❖ **sono territorialmente rilevanti nel luogo di materiale esecuzione della prestazione** i servizi di ristorazione e di catering;

❖ **sono territorialmente rilevanti nel luogo in cui il mezzo è stato messo a disposizione dell'utilizzatore** se l'utilizzo avviene all'interno dell'Unione europea, **ovvero in Italia** se i mezzi sono stati messi a disposizione al di fuori dell'Unione europea e sono utilizzati in Italia i servizi di locazione, leasing e noleggio a breve termine di mezzi di trasporto;

➤ art. **7 quinquies** del D.P.R. n. 633/1972.

### **Dominici & Associati**

Studio Legale e Tributario

Via Marecchiese 314/d 47922 Rimini (RN) Tel. 0541 388003 Fax 0541 1795597

[info@dominiciassociati.com](mailto:info@dominiciassociati.com) [www.dominiciassociati.com](http://www.dominiciassociati.com)

❖ **sono territorialmente rilevanti nel luogo in cui sono materialmente svolte** le prestazioni di servizi relative ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, comprese le fiere e le esposizioni e le relative prestazioni accessorie;

➤ art. **7 sexies** del D.P.R. n. 633/1972.

Costituiscono inoltre eccezione le seguenti prestazioni:

❖ **sono territorialmente rilevanti nel luogo di effettuazione dell'operazione** le intermediazioni in nome e per conto del cliente;

❖ **sono territorialmente rilevanti in Italia se ivi iniziati** i servizi di trasporto di beni (intracomunitario e non intracomunitario), (per i trasporti intracomunitari), ovvero per la parte percorsa in Italia (per i trasporti non intracomunitari);

❖ **sono territorialmente rilevanti nel luogo di esecuzione della prestazione** le lavorazioni su beni mobili e operazioni accessorie ai trasporti;

❖ **sono territorialmente rilevanti nel luogo di stabilimento del prestatore comunitario** le operazioni di locazione, leasing e noleggio a lungo termine di mezzi di trasporto (se l'utilizzo avviene all'interno dell'Unione europea), ovvero in Italia (se il prestatore è stabilito al di fuori dell'Unione europea ed i mezzi sono utilizzati in Italia);

❖ **sono territorialmente rilevanti in Italia se il committente è domiciliato in Italia** (o ivi residente senza domicilio all'estero) **ed il prestatore è stabilito al di fuori dell'Unione europea** le operazioni di e-commerce diretto;

❖ **sono territorialmente rilevanti in Italia se il prestatore è stabilito in Italia e il committente residente o domiciliato nell'Unione europea** (se i servizi sono utilizzati nell'Unione stessa), **ovvero anche se il prestatore è extracomunitario, ma l'utilizzo avviene in Italia** le telecomunicazione e la tele radiodiffusione:

➤ art. **7-septies** del D.P.R. n. 633/1972.

Tale disposizione riguarda il caso in cui il committente della prestazione non è soggetto passivo Iva ed ha domicilio al di fuori dell'Unione europea.

In tali casi, non si considerano territorialmente rilevanti in Italia le prestazioni:

- relative a concessioni, licenze, diritto d'autore, eccetera;
- pubblicitarie;
- di consulenza e assistenza tecnica, nonché di elaborazione e fornitura di dati;
- bancarie, finanziarie e assicurative;
- di messa a disposizione del personale;
- di locazione, leasing e noleggio di beni mobili diversi dai mezzi di trasporto;
- relative al gas e all'energia elettrica;
- telecomunicazione e tele radiodiffusione, escluse quelle utilizz. nel territorio dello Stato;
- di servizi prestate in via elettronica;
- inerenti all'obbligo di non esercitare le attività o diritti di cui ai punti precedenti.