

IVA: PRESUPPOSTO TERRITORIALE - BENI

01. NOZIONE

Come noto il **DPR 26 ottobre 1972, n. 633** ha introdotto e disciplinato **l'imposta sul valore aggiunto (IVA)**.

Da quell'epoca sicuramente il DPR 633/1972 è stata la norma che ha raccolto il maggior numero di integrazioni e modificazioni e questa attitudine non pare mai placarsi.

In questa scheda ci soffermiamo sul **disposto dell'articolo 1 del DPR** titolato **Operazioni imponibili**, attraverso il quale vengono individuati i **tre presupposti** dell'Iva per occuparci, in questa scheda del **presupposto territoriale**, per meglio analizzare, dunque, **l'articolo 7-bis** titolato **Territorialità – Cessioni di beni** invitandovi, per gli altri due presupposti, a visionare le apposite schede e per l'analisi della territorialità ad analizzare le ulteriori due schede a seconda se si tratta di definizioni oppure di servizi.

02. L'ARTICOLO 1 DEL DPR 633/1972

L'articolo di approccio al DPR 633/1972 è di una assoluta brevità e di un altrettanto assoluta chiarezza:

Articolo 1 del DPR 633/1972

L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate

Poche parole di una chiarezza disarmante che individuano **i tre presupposti dell'imposta sul valore aggiunto**:

presupposto oggettivo

secondo cui rientrano nel campo di applicazione dell'Iva le operazioni definite come cessioni di beni o prestazioni di servizi

presupposto soggettivo	In base al quale l'imposta trova applicazione solo se l'operazione è posta in essere da un operatore economico (soggetto Iva)
presupposto territoriale	secondo cui l'operazione per scontare l'imposta deve essere effettuata nel territorio dello Stato.

I tre presupposti devono essere **simultaneamente soddisfatti**, in mancanza anche di uno solo l'operazione **non rientra nel campo Iva**.

Unica eccezione: **le importazioni** che rientrano nel campo Iva da chiunque effettuate poiché, in questo caso, il requisito soggettivo non è rilevante. Ciò significa che anche un privato sconta l'Iva, se esegue un'importazione, la sconterà in dogana.

03. IDENTIFICAZIONE DELL'OPERAZIONE

Definite le caratteristiche perché un'operazione possa dirsi ricadente nel campo Iva e avutane conferma occorre capire se l'operazione è:

imponibile	sottoposta, dunque, ad aliquota Iva;
non imponibile	senza applicazione di Iva in Italia;
esente	nel campo Iva ma ad aliquota zero per cento;
esclusa	operazioni escluse dalla base imponibile dell'imposta.

Tanto detto **immergiamoci nel presupposto territoriale dell'Iva** relativo alle **Cessioni dei beni** previsto dall'articolo 7-bis del DPR 633/1972.

04. LE DEFINIZIONI DELLA TERRITORIALITA'

L'articolo 7 è interamente dedicato alle definizioni in tema di territorialità dell'imposta sul valore aggiunto.

Il termine **STATO** (o Territorio dello Stato) coincide con il **territorio della Repubblica italiana** con l'**esclusione dei comuni di Livigno e Campione d'Italia nonché delle acque italiane del lago di Lugano**, la conseguenza è che i movimenti che giungono da e verso questi territori rappresentano delle importazioni o esportazioni.

Il termine **COMUNITA'** (o territorio della Comunità) individua il **territorio corrispondente al campo di applicazione del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea** con le **esclusioni** riportate nell'articolo e che, unitamente a quelle italiane si ritiene utile riportare in tabella dopo il successivo paragrafo.

Ai fini Iva il territorio comunitario non collima esattamente col territorio comunitario doganale o col territorio statistico. In ogni caso corrisponde all'insieme dei territori degli Stati membri con esclusione di alcuni territori detti "terzi" e con l'attrazione di analoghi, infatti, ad esempio, l'articolo 4 della regolamento CE 638/2004 dice: *"Il territorio statistico degli Stati membri coincide con il loro territorio doganale quale definito dall'articolo 3 del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario .*

In deroga al paragrafo 1, il territorio statistico della Germania include l'isola di Helgoland."
Vediamo la tabella sempre con riferimento all'Iva.

Anno entrata UE	Stato membro	Codice ISO	Territori esclusi	Paesi e territori attratti
25/03/1957	ITALIA	IT	Comuni di: Livigno Campione d'Italia Acque nazionali Lago di Lugano	===
	GERMANIA	DE	Isola di Helgoland e territorio di Busingen	===
	FRANCIA	FR	Dipartimenti francesi d'oltremare	Principato di Monaco
	BELGIO	BE	===	===
	OLANDA	NL	===	===
	LUSSEMBURGO	LU	===	===
1972	DANIMARCA	DK	===	===
	IRLANDA	IE	===	===
	GRAN BRETAGNA	GB	Isole Anglo Normanne	Isola di Man

1981	GRECIA	EL	Monte Athos	===
1986	PORTOGALLO	PT	===	===
	SPAGNA	ES	Ceuta e Melilla Isole Canarie	===
1995	AUSTRIA	AT	===	===
	FINLANDIA	FI	Isole Aland	===
	SVEZIA	SE	===	===
01/05/2004	CIPRO	CY	===	Zine Akrotiri e Dhekelia
	ESTONIA	EE	===	===
	LETTONIA	LV	===	===
	LITUANIA	LT	===	===
	MALTA	MT	===	===
	POLONIA	PL	===	===
	REPUBBLICA CECA	CZ	===	===
	REPUBBLICA SLOVACCA	SK	===	===
	SLOVENIA	SI	===	===
UNGHERIA	HU	===	===	
2007	ROMANIA	RO	===	===
	BULGARIA	BG	===	===
01/07/2013	CROAZIA	HR	===	===

05. LA TERRITORIALITA' DEI BENI IMMOBILI

Nella norma nazionale la definizione di **immobile** non si riscontra, vale quindi riferirsi all'articolo 13-ter del Regolamento UE 282/2011, introdotto dal Regolamento UE 1042/2013.

Il dettato regolamentare indica che sono da considerarsi **beni immobili**:

a)	<i>una parte specifica del suolo, in superficie o nel sottosuolo, su cui sia possibile costituire diritti di proprietà e il possesso;</i>
b)	<i>qualsiasi fabbricato o edificio eretto sul suolo o ad esso incorporato, sopra o sotto il livello del mare, che non sia agevolmente smontabile né agevolmente rimuovibile;</i>
c)	<i>qualsiasi elemento che sia stato installato e formi parte integrante di un fabbricato o di un edificio e in mancanza del quale il fabbricato o l'edificio risulti incompleto, quali porte, finestre, tetti, scale e ascensori;</i>
d)	<i>qualsiasi elemento, apparecchio o congegno installato in modo permanente in un fabbricato o in un edificio che non possa essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio.</i>

La cessione di un immobile è territoriale nel luogo in cui si trova l'immobile.

Di conseguenza il disposto dell'articolo 7-bis, comma 1, gli immobili ceduti **sono territoriali** se **si trovano nel territorio dello Stato**.

06. LA TERRITORIALITA' DEI BENI MOBILI

La detta Direttiva 2006/112/CE distingue l'individuazione territoriale mediante tre ipotesi diverse:

cessioni senza trasporto (art. 31)	In entrambi i casi la territorialità è nel luogo in cui il bene si trova al momento della cessione o al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione. La norma considera territoriali le cessioni dei beni mobili esistenti nel territorio dello Stato purché si tratti di beni nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione (7-bis).
cessioni con trasporto (art. 32)	Le cessioni dei beni mobili che non si trovano nel territorio dello Stato sono, invece, non territoriali ai sensi dell'articolo 7-bis, tranne per alcune ipotesi di cessioni verso l'estero con effetto traslativo differito.
cessioni a destino (art. 36)	Dal lato degli acquisti la norma nazionale, in aderenza all'articolo 36 della Direttiva, considera territoriali in Italia anche le forniture di beni mobili spediti da altro Stato installati, montati o assemblati

in Italia dal fornitore o da terzi per suo conto.

Dal lato delle cessioni, le forniture a destino realizzate in altri Stati membri da fornitori italiani rappresentano per la norma nazionale operazioni **non imponibili** ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera c) del D.L. 331/1993 che vanno fatturate come cessioni intracomunitarie nonostante la carenza (rispetto al testo della direttiva) del requisito territoriale.

Vediamo in tema una rapida sintesi di alcune situazioni tipiche.

Luogo di inizio del trasporto o spedizione

La cessione si reputa situata nel luogo in cui si trovano i beni **divenuti conformi agli impegni contrattuali** fra cedente e cessionario.

Beni inviati all'estero per lavorazione e lì ceduti

Il committente è chiamato ad identificarsi nel paese del lavorante e gestire l'operazione alla stregua di un'operazione assimilata ad una cessione intracomunitaria nel paese di partenza e ad un acquisto intracomunitario in quello di arrivo, vale a dire di un **trasferimento per esigenze della propria impresa**.

Beni vincolati al regime della temporanea importazione

Si tratta di beni prodotti al di fuori dell'UE, ma temporaneamente importati in Italia per essere riesportati **tal quali** oppure **per essere lavorati** e successivamente riesportati.

Cessioni territoriali

Si tratta delle cessioni nel territorio dello stato che riguardano beni **nazionali** (anche se si tratta di prodotti fuori UE ma definitivamente importati) e beni **comunitari**.

Cessioni a distanza

Per le **cessioni a distanza** (in base a cataloghi, per corrispondenza compreso e-commerce indiretto) verso privati comunitari è prevista la **tassazione nel paese di partenza** o in **quello di arrivo** a seconda che non siano o siano superate determinate soglie (salvo opzione per applicare sine die l'imposta a destino) tale assunto non vale, tuttavia, per la cessione di mezzi di trasporto nuovi, beni soggetti ad accisa e per le cessioni a destino.

Operazioni in entrata

La cessione non origina un acquisto intracomunitario a meno che il fornitore superi la soglia di 35.000 euro. In questo caso deve necessariamente identificarsi ed assolvere l'Iva in Italia.

Operazioni in uscita

La cessazione va assoggettata ad Iva italiana salvo superamento della soglia nel paese del destinatario. In questo caso si configura una cessione intracomunitaria.

Cessioni di beni a bordo

Le cessioni in questo campo nel corso di un trasporto passeggeri interno alla Comunità si considerano effettuate in Italia se da qui inizia il trasporto e ovviamente, al contrario.

La cessione di beni effettuata su una nave in uno scalo fuori UE è fuori dall'ambito della direttiva, dipende dal luogo di scalo.

07. CESSIONI DI GAS, ENERGIA, CALDO E FREDDO

Energia elettrica, gas, calore e freddo sono considerati **beni materiali** (comma 3 articolo 7-bis). Nel caso di cessioni di tali beni attraverso reti di distribuzione le stesse si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

- | | |
|----|---|
| a) | quando il cessionario è un soggetto passivo-rivenditore stabilito nel territorio dello Stato (si intende che l'attività principale sia costituita dalla rivendita di detti beni); |
| b) | quando il cessionario è un soggetto diverso dal rivenditore, se i beni sono usati o consumati nel territorio dello Stato. |