

Territorialità Iva e Regolamento 282. Il luogo di effettuazione delle operazioni imponibili*a cura di Ennio Vial***Introduzione**

Il 15 marzo 2011, il Consiglio Ecofin ha approvato il [Regolamento n.282/11](#), avente ad oggetto disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa alle nuove regole sulla territorialità Iva, entrate in vigore dal 2010. L'intervento appare doveroso al fine di risolvere diversi dubbi sorti tra gli operatori. Spesso, infatti, non è sempre agevole capire se il committente è un soggetto passivo o meno, soprattutto se extracomunitario. Dubbi, inoltre, sono sorti in merito all'esatta qualificazione di alcune tipologie di servizi.


L'articolo 65 del Regolamento stabilisce che lo stesso entri in vigore il ventesimo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea. Poiché la pubblicazione è avvenuta il 23 marzo, lo stesso è entrato in vigore dal 12 aprile. Viene tuttavia stabilito che lo stesso si applica a decorrere dal 1° luglio 2011, tranne alcune eccezioni aventi ad oggetti particolari ipotesi di prestazioni di servizi.

L'articolo 64 stabilisce che il vecchio regolamento (CE) n.1777/2005 è ovviamente abrogato, e che i riferimenti al regolamento abrogato si intendono fatti al presente regolamento e vanno letti secondo la tavola di concordanza di cui all'allegato IV.

L'adozione del regolamento discende dall'esigenza di uniformare, a livello comunitario, alcuni profili interpretativi in tema di territorialità Iva, evitando i disallineamenti di disciplina conseguenti al recepimento a volte difforme nei vari Paesi della direttiva comunitaria. A partire da questo numero esamineremo diversi aspetti del nuovo regolamento che presentano profili di interesse per gli operatori. In questo primo intervento, in particolare, affronteremo il tema del luogo di effettuazione delle operazioni imponibili. Il punto di vista è soprattutto quello del soggetto attivo che effettua il servizio.

La nuova territorialità dei servizi

L'articolo 44 della [direttiva 2006/112](#) contiene la regola generale in tema di prestazione di servizi che il Legislatore ha inserito nell'art.7-ter del DPR Iva. Come ormai noto, si prevede che il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica. Si tratta della nuova regola ormai in vigore da un anno e mezzo che prevede la debenza dell'Iva nel Paese del committente anziché in quello del prestatore. La norma prevede, altresì, che se i servizi siano prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione.

 Il problema che dobbiamo esaminare in questa sede è cosa si intenda, concretamente, per "luogo in cui è fissata la propria attività economica".

L'articolo 44 prosegue evidenziando come, nel caso in cui manchi tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione.

In sostanza, volendo trascurare il caso della stabile organizzazione, si deve considerare la sede dell'attività economica e, in subordine, il domicilio o la residenza.

L'articolo 45 della direttiva, pure trasfuso nell'art.7-ter del DPR Iva contiene la regola nel caso in cui il committente non sia un soggetto Iva, bensì un privato. La norma stabilisce che il luogo delle prestazioni di servizi resi a persone che non sono soggetti passivi è il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica.

Anche in questo caso torna il concetto di sede della propria attività economica solo che la stessa viene considerata in capo al prestatore anziché in capo al committente.

La norma prevede poi che se i servizi sono prestati da una stabile organizzazione del prestatore situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione.

Anche in questo caso, in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del prestatore. In estrema sintesi, gli art.44 e 45 della direttiva legano la debenza dell'Iva al luogo in cui è fissata l'attività economica solo che si ha riguardo al committente se soggetto Iva, o al prestatore, se il committente è un privato.

In entrambi i casi, ove mancasse questa sede dell'attività, subentrano i concetti di domicilio e di residenza. Il problema che a questo punto dobbiamo affrontare è definire cosa si intenda per sede di attività economica.

La sede di attività economica

⇒ La sentenza della Corte Giustizia 28 giugno 2007 (causa C-73/06)

Un intervento di grande interesse sull'interpretazione del concetto di sede dell'attività economica si è avuta con la sentenza della Corte di Giustizia europea del 28 giugno 2007 nella [causa C-73/06](#).

I giudici risolvono il problema dell'individuazione della residenza ai fini dell'Iva nella verifica della sussistenza, fra il soggetto ed il territorio dello Stato o dell'Unione, di uno dei criteri di collegamento previsti dalle specifiche disposizioni contenute nelle direttive sui rimborsi ed individuati, a livello generale, nell'art.9 della direttiva n.77/388/CE (VI direttiva Iva) ed ora nell'art.43 del testo rifuso (direttiva n. 2006/112).

L'articolo 9, in particolare, dava rilievo alle seguenti fattispecie:

- la sede della propria attività economica;
- la costituzione di un centro di attività stabile (stabile organizzazione nella direttiva 2006/112).

La norma prevede che in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, si considera il luogo del domicilio o della residenza abituale.

La sentenza esamina dapprima il concetto di centro di attività stabile. In linea con le sentenze 4 luglio 1985, nella causa C-168/84, 20 febbraio 1997, nella causa C-260/95 del 17 luglio 1997, nella causa C-190/95, la stessa si configura come:

“una consistenza minima, data la presenza permanente dei mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi” e, dunque, “un grado sufficiente di permanenza ed una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizio considerate”².

La sentenza del 2007 evidenzia come, nel caso di specie, il centro di attività stabile di una società di trasporti richiede la presenza almeno di un ufficio nel quale redigere i contratti e prendere le decisioni inerenti l'esercizio quotidiano dell'attività, e di un deposito per i mezzi di trasporto.

² Punto 54, sentenza 28 giugno 2007, Causa C-73/06.

Non appare, invece, sufficiente:

né la presenza di un'installazione fissa utilizzata per attività di carattere preparatorio od ausiliario, come l'assunzione del personale o l'acquisto dei mezzi per lo svolgimento dell'attività;

né la semplice circostanza che, nello Stato membro di (presunta) residenza, l'impresa abbia provveduto all'immatricolazione dei veicoli.

Dal concetto di centro di attività stabile deve distinguersi quello di sede dell'attività economica dell'impresa. Sotto questo profilo la sentenza appare innovativa in quanto fornisce i primi chiarimenti interpretativi.

In quell'occasione, i governi tedesco e francese e l'Avvocato generale hanno manifestato diverse interpretazioni.

Infatti, secondo i governi tedesco e francese la "sede dell'attività economica" si configura come il luogo dove l'impresa svolge un'attività "con un minimo di mezzi materiali e umani" e presenta, quindi, "un grado sufficiente di permanenza"³.

In realtà, seguendo questa impostazione, il concetto si confonderebbe con quello di centro di attività stabile. Diversa è la tesi dell'Avvocato generale secondo cui la sede andrebbe identificata nel luogo d'effettivo svolgimento dell'attività economica. Normalmente e fino a prova contraria, questo coinciderebbe con la sede statutaria. Tale luogo si caratterizza per la presenza di mezzi umani e tecnici sufficienti allo svolgimento in modo autonomo di detta attività. Si tratta, secondo questa tesi, di una enfattizzazione degli elementi che determinano la stabile organizzazione. Anche questa interpretazione assimila il concetto di sede dell'attività a quello di centro di attività stabile.

Secondo i giudici comunitari, la sede è il luogo dove sono assunte le decisioni essenziali concernenti la direzione generale della società e in cui sono svolte le funzioni di amministrazione centrale di quest'ultima.

Ai fini della determinazione della sede dell'attività economica si devono considerare i seguenti elementi:

- sede statutaria;
- luogo dell'amministrazione centrale;
- luogo di riunione dei dirigenti e di adozione della politica generale della società;
- domicilio dei principali dirigenti;
- luogo di tenuta delle assemblee e di tenuta della contabilità e dei documenti amministrativi, in particolare di quelli relativi ai rapporti bancari.

Elementi della sede di attività economica

Tesi del Governo francese e tedesco	Concetto analogo al centro di attività stabile
Tesi dell'Avvocato Generale	È un centro di attività stabile rafforzato
Tesi della Corte di Giustizia	Il luogo dove sono assunte le decisioni essenziali concernenti la direzione generale della società

⇒ L'intervento del Regolamento 282

L'articolo 10 del Regolamento fornisce una definizione di sede di attività economica perfettamente in linea con le indicazioni contenute nella citata sentenza. In particolare, si precisa che ai fini dell'applicazione degli art.44 e 45 della direttiva 2006/112/CE, il luogo in cui il soggetto passivo ha fissato la sede della propria attività economica è il luogo in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa.

³ Punti 43 e 44 delle conclusioni dell'Avvocato generale.

In sostanza, si fa riferimento al concetto di residenza che le convenzioni contro le doppie imposizioni generalmente adottano per stabilire la potestà impositiva dei diversi Paesi ove si fa riferimento al c.d. *place of effective management*.

Il paragrafo 2 fornisce più puntuali indicazioni evidenziando come, per determinare il luogo di cui al paragrafo 1, si deve tener conto del luogo in cui vengono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa, del luogo della sua sede legale e del luogo in cui si riunisce la direzione.

Il Regolamento prevede anche la possibilità di conflitto tra gli indici evidenziati stabilendo che se tali criteri non consentono di determinare con certezza il luogo della sede di un'attività economica, prevale il criterio del luogo in cui vengono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa.

Si privilegia, in sostanza, il dato sostanziale rispetto a quello meramente formale della sede legale. Si tratta di considerazioni che riecheggiano, come già segnalato, le valutazioni in tema di determinazione della residenza fiscale delle società.

Significativo, in tal senso, è anche il successivo paragrafo 3 ove viene precisato che la mera esistenza di un indirizzo postale non può far presumere che tale indirizzo corrisponda al luogo in cui il soggetto passivo ha stabilito la sede della propria attività economica.

La disciplina italiana

A questo punto si deve valutare se le indicazioni del regolamento siano compatibili con la normativa italiana. La disciplina di riferimento è contenuta nell'art.7, co.1 lett.d) DPR Iva dove si stabilisce che:

per "*soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato*" si intende un soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute.

Si considera, in sostanza, il concetto di domicilio e di residenza. Nel secondo caso, se la residenza è italiana e il domicilio estero, il soggetto è considerato non stabilito in Italia. La norma precisa, inoltre, che per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva.

La norma appare in chiaro contrasto col nuovo regolamento in quanto fa prevalere, il dato formale della sede legale, su quello più sostanzialistico della sede dell'Amministrazione. Forse, il Legislatore italiano potrà intervenire per limare questa sbavatura. È infatti evidente come il testo della norma evidenzia come il dato formale del domicilio prevalga su quello sostanziale della residenza.

Disciplina italiana e comunitaria a confronto			
	Sede legale (domicilio)	Sede amministrazione (Residenza)	Luogo di stabilimento
Disciplina italiana	Italia	Italia	Italia
	Eestero	Italia	Eestero
	Eestero	Eestero	Eestero
Disciplina comunitaria	Italia	Italia	Italia
	Eestero	Italia	Italia
	Eestero	Eestero	Eestero

Il domicilio e la residenza ai fini Iva

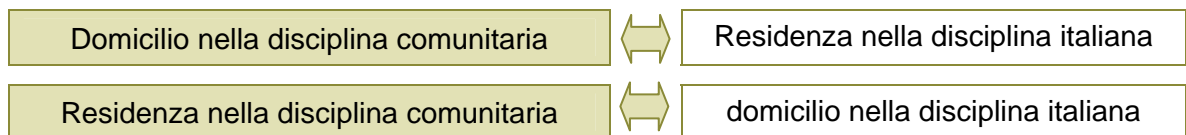
Nel precedente paragrafo abbiamo visto come l'art.7 co.1 lett.d) stabilisca che per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale, e residenza quello in cui si trova la sede effettiva. Non è, tuttavia, presente un'analoga definizione per le persone fisiche.

In passato la giurisprudenza⁴ aveva fatto rinvio alla nozione civilistica contenuta nell'art.43 c.c.. La norma stabilisce che il domicilio di una persona è il luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi.

L'articolo 12 del Regolamento prevede che ai fini dell'applicazione della direttiva 2006/112/CE, per "indirizzo permanente" di una persona fisica, sia essa soggetto passivo o meno, si intende l'indirizzo figurante nel registro della popolazione o in un registro analogo, oppure, l'indirizzo indicato da tale persona alle autorità fiscali competenti, tranne qualora esistano prove che tale indirizzo non corrisponde alla realtà.

In sostanza, la definizione di domicilio contenuta nel regolamento tende a sovrapporsi a quella civilistica di residenza. Il comma 2 dell'art.43, infatti, stabilisce che la residenza di una persona fisica è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale.

Domicilio e residenza delle persone fisiche



Se il domicilio comunitario corrisponde alla residenza nazionale allora ci si può legittimamente attendere la relazione inversa secondo cui la residenza comunitaria corrisponde al concetto di domicilio nazionale. Sul tema, l'art.13 del Regolamento conferma l'impostazione laddove precisa che la "residenza abituale" di una persona fisica ai sensi della direttiva 2006/112/CE è il luogo in cui tale persona fisica, sia essa soggetto passivo o no, vive abitualmente a motivo di interessi personali e professionali.



È a questo punto legittimo chiedersi che comportamento si debba tenere nel caso in cui il centro degli affari personali sia localizzato in un Paese e quelli professionali in un altro.

La questione viene espressamente affrontata dal par.2 dove viene stabilito che se gli interessi professionali sono presenti in un Paese diverso da quello in cui lo sono gli interessi personali, o nel caso in cui non esistano interessi professionali, il luogo della residenza abituale è determinato dagli interessi personali che presentino stretti legami tra la persona fisica e il luogo in cui vive.

L'aspetto personale prevale, quindi, su quello professionale.

Il regolamento, sotto il profilo della residenza, non ha fatto altro che recepire le sentenze Corte di giustizia CE, 23 aprile 1991, causa C-297/89, "Ryborg"; Corte di giustizia CE, 12 luglio 2001, causa C-262/99, "Louloudakis"; Corte di giustizia UE, 26 aprile 2007, causa C-392/05, "Alevizos"⁵.

⁴ Cass., sent. n.2936 del 5/05/80.

⁵ La Corte di Giustizia dà rilievo non solo ai legami di natura economica ma anche a quelli personali e in caso di conflitto questi prevalgono. Il punto 57 evidenzia come tutti gli elementi di fatto rilevanti devono essere presi in considerazione al fine di determinare la residenza normale in quanto centro permanente degli interessi della persona di cui trattasi, vale a dire, in particolare, la presenza fisica di quest'ultima, quella dei suoi familiari, la disponibilità di un'abitazione, il luogo dove i figli frequentano effettivamente la scuola, il luogo d'esercizio delle attività professionali, il luogo in cui vi siano interessi patrimoniali, quello dei legami amministrativi con le autorità pubbliche e gli organismi sociali, nei limiti in cui detti elementi traducano la volontà di tale persona di conferire una determinata stabilità al luogo di collegamento, a motivo di una continuità che risulti da un'abitudine di vita e dallo svolgimento di rapporti sociali e professionali normali.