

# **IL LUOGO DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI AI FINI DELL’I.V.A.**

*di Franco Ricca*

## ***Indice sommario***

### **1 - LA “TERRITORIALITÀ” NEL SISTEMA DELL’IVA**

**1.1 Il territorio dello Stato 1.2 Il territorio della Comunità (ora UE)**

### **2 – LA LOCALIZZAZIONE DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI: INQUADRAMENTO GENERALE E NOZIONI**

**2.1 Nozione di “soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato”**

**2.2 Nozione di sede dell’attività, domicilio e residenza**

**2.2 Nozione di sede dell’attività, domicilio e residenza**

**2.3 La stabile organizzazione**

### **3 – LA REGOLA-BASE PER LE PRESTAZIONI C.D. “GENERICHE”**

**3.1 Prestazioni scambiate fra imprese (B2B)**

**3.2 Prestazioni rese a consumatori (B2C)**

### **4. CRITERI SPECIALI OGGETTIVI PER LA LOCALIZZAZIONE DI TALUNE PRESTAZIONI**

**4.1 Prestazioni di servizi relativi a beni immobili - 4.1.1 Definizione di “beni immobili”**

**4.1.2 Intensità del collegamento tra il servizio e il bene - 4.1.2.1 La definizione del nesso nell’art. 31-bis - 4.1.2.2 Messa a disposizione di attrezzature - 4.1.2.3 Le esemplificazioni normative**

**4.2 Trasporto di passeggeri**

**4.3 Ristorazione e catering**

**4.4 Ristorazione e catering “a bordo”**

**4.5 Noleggio “a breve termine” di mezzi di trasporto**

**4.6 Accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, nonché attività accessorie connesse con l’accesso**

### **5. CRITERI SPECIALI PER ALCUNE PRESTAZIONI DI SERVIZI RESE A CONSUMATORI (B2C)**

**5.1 Attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, nonché attività accessorie**

**5.2 Intermediazioni in nome e per conto**

**5.3 Trasporti non intracomunitari di beni**

**5.4 Trasporti intracomunitari di beni**

**5.5 Lavorazioni e prestazioni accessorie ai trasporti**

**5.6 Noleggio “non a breve termine” di veicoli - 5.6.1 Mezzi di trasporto in genere (escluse imbarcazioni da diporto) - 5.6.2 Imbarcazioni da diporto**

**5.7 Prestazioni rese con mezzi elettronici, prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione**

**5.8 Ulteriori particolarità per alcune prestazioni rese a privati consumatori extraUe**

## 1 - LA “TERRITORIALITÀ” NEL SISTEMA DELL’IVA

L’articolo 1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, stabilisce che l’Iva si applica sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello stato nell’esercizio dell’impresa o nell’esercizio di arti e professioni, nonché sulle importazioni da chiunque effettuate. Il campo di applicazione dell’imposta comprende inoltre gli acquisti intracomunitari di cui agli artt. 37 e seguenti del D.L. n. 331/93.

Tralasciando le importazioni e gli acquisti intracomunitari, che rappresentano sotto diversi aspetti categorie autonome, per l’applicazione dell’Iva è dunque necessaria la coesistenza di tre presupposti:

- il *presupposto oggettivo*: occorre l’esistenza di una operazione che risponda alla nozione di cessione di beni oppure a quella di prestazione di servizi, come definite, rispettivamente, dagli articoli 2 e 3 del D.P.R. n. 633/72
- il *presupposto soggettivo*: l’operazione deve essere effettuata dal cedente o prestatore nell’esercizio di un’attività d’impresa o di lavoro autonomo, nel senso precisato, rispettivamente, dagli articoli 4 e 5 del D.P.R. n. 633/72; più propriamente, secondo la normativa Ue, occorre che l’operazione sia posta in essere da un “soggetto passivo che agisce in quanto tale”, ossia nello svolgimento di un’attività economica, come definita dall’art. 9 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006<sup>1</sup>;
- il *presupposto territoriale*: l’operazione deve essere effettuata nel territorio dello Stato, secondo i criteri indicati negli artt. 7 e seguenti del D.P.R. n. 633/72.

Sul piano funzionale, quest’ultimo presupposto differisce dagli altri due, sicché differenti saranno anche gli effetti che la sua assenza determina.

Se manca il presupposto oggettivo oppure quello soggettivo, in via di principio non sussiste un’operazione ai fini dell’imposta.

In mancanza del (solo) presupposto territoriale, invece, l’operazione ai fini dell’Iva esiste comunque e mantiene relazioni con la disciplina sia sostanziale sia formale dell’imposta: quello della territorialità non è, infatti, un presupposto, per così dire, “genetico” dell’operazione, per l’esistenza della quale sono necessari e sufficienti i presupposti oggettivo e soggettivo, ma un elemento attinente alla localizzazione dell’operazione stessa nell’ambito dei vari Paesi e territorio che compongono lo spazio territoriale dell’imposta, come definito nelle disposizioni del titolo II della citata direttiva 2006/112/CE (di seguito direttiva Iva, o semplicemente direttiva).

Ciò risulta chiaro se si estende la visuale oltre l’area nazionale e si guarda all’area dell’Ue, nel cui contesto, quello che, in ambito domestico, viene comunemente definito “presupposto territoriale”, ha la funzione di stabilire in quale dei 28 Stati membri deve essere riscossa l’imposta, nel rispetto del principio secondo cui l’operazione rientrante nel sistema armonizzato dell’Iva, dotata cioè dei presupposti oggettivo e soggettivo, “consumata” all’interno del territorio unionale, deve essere tassata in un (solo) luogo, secondo i criteri di ripartizione della competenza indicati nelle disposizioni del Titolo V della direttiva Iva (che, si ricorda, dal 1° gennaio 2007 ha sostituito la sesta direttiva); disposizioni finalizzate, appunto, all’individuazione del “luogo delle operazioni imponibili”.

---

<sup>1</sup> In questi termini, l’art. 2 della direttiva. L’art. 9 considera “soggetto passivo” chiunque eserciti, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, indipendentemente dallo scopo e dai risultati, una delle attività economiche di produttore, commerciante, prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle libere professioni e assimilate. Secondo la stessa disposizione, si considera in particolare attività economica un’operazione che comporti lo sfruttamento economico di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti stabili.

Pertanto, se l'operazione, in applicazione di detti criteri, non risulta "territoriale" in Italia, lo sarà necessariamente in un altro Stato membro (salvo che debba considerarsi consumata fuori dell'Ue).

Nella prospettiva (e nella disciplina) unionale, insomma, l'elemento territoriale, che nell'ottica domestica è necessario per l'applicazione dell'imposta in Italia, non assurge, diversamente dai requisiti oggettivo e soggettivo, a presupposto per la determinazione dell'appartenenza o meno dell'operazione al sistema dell'imposta.

A ben vedere, ciò emerge in qualche misura anche dalla normativa interna. Dall'esame delle disposizioni del D.P.R. n. 633/72 si evince infatti che le operazioni carenti del solo requisito territoriale, a differenza di quelle che si potrebbero definire "non operazioni" (in quanto carenti di uno dei due presupposti fondamentali), non sono affatto irrilevanti per il tributo. In primo luogo, esse possono attribuire al soggetto passivo il diritto di detrazione dell'imposta assolta "a monte": l'articolo 19, comma 3, lettera b), ai fini della detrazione, assimila infatti alle operazioni imponibili "le operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato le quali, se effettuate nel territorio, darebbero diritto alla detrazione dell'imposta. La disposizione parifica pertanto, ai detti fini, l'operazione non territoriale a quella territoriale, per cui anche l'operazione non territoriale dovrà essere classificata tra le operazioni con diritto a detrazione, se tale sarebbe la classificazione qualora fosse effettuata in Italia<sup>2</sup>. Per esempio, la consulenza legale prestata da un avvocato italiano ad un'impresa francese, in base ai criteri che saranno esaminati più avanti è una prestazione territoriale non in Italia ma in Francia; tuttavia, poiché la medesima prestazione, se fosse effettuata in Italia, sarebbe un'operazione con diritto a detrazione, conserva tale caratteristica (necessaria per assicurare la neutralità dell'imposta) anche nella sua dimensione extraterritoriale. Nel caso, invece, di un'operazione finanziaria resa da un'impresa nazionale ad un'impresa francese, prestazione di servizi anche in questo caso territoriale in Francia, il diritto di detrazione non spetta perché l'operazione, se fosse effettuata in Italia, sarebbe esente.

E' dunque evidente che le operazioni extraterritoriali non sono affatto estranee al sistema dell'imposta, perché se così fosse non vi sarebbe ragione di annoverarle fra quelle che consentono la detrazione "a monte".

Va inoltre osservato che l'art. 30, terzo comma, lettera d), attribuisce il diritto di chiedere il rimborso del credito risultante dalla dichiarazione annuale al contribuente che effettua prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto delle regole degli artt. 7-bis e seguenti.<sup>3</sup> L'avvocato dell'esempio precedente, dunque, non soltanto ha diritto di detrarre l'Iva assolta sugli acquisti di beni e servizi che si ricollegano alle proprie prestazioni non territoriali, ma se l'ammontare di tali prestazioni supera il 50% del fatturato totale dell'anno potrà chiedere il rimborso dell'eventuale eccedenza detraibile (purché di importo superiore a 2.582,28 €).

---

<sup>2</sup> Secondo la sentenza della Corte di cassazione del 2 settembre 2002, n. 12756, anteriormente all'introduzione della disposizione in esame, ad opera del D.Lgs. n. 313/97, l'Iva relativa ad acquisti impiegati per effettuare operazioni non territoriali non era detraibile. L'affermazione non è esatta, poiché la disposizione non è innovativa, in quanto ha semplicemente esplicitato nell'ordinamento positivo nazionale il chiaro principio enunciato dall'art. 17, par. 3, lett. a), della sesta direttiva (ora dall'art. 169, lett. a, direttiva Iva), che già doveva trovare ingresso nell'ordinamento domestico in forza di un'interpretazione adeguatrice.

<sup>3</sup> La disposizione, introdotta nel 1990 nel quadro della revisione della disciplina del rimborso, postula evidentemente, come sostenuto nella nota precedente, l'esistenza del diritto di detrazione sugli acquisti di beni e servizi impiegati per l'effettuazione di operazioni non territoriali. Anche questo dimostra che se vi è un effetto innovativo della riforma del D.Lgs. n. 313/97, con l'inserimento della previsione dell'art. 19, terzo comma, lett. b), tale effetto non è "costitutivo", ma piuttosto "limitativo" del diritto stesso (che viene, infatti, espressamente subordinato alla condizione ivi stabilita).

Quanto agli aspetti formali, si osserva che l'articolo 21, comma 6-bis, del D.P.R. n. 633/72, impone l'obbligo di emissione della fattura anche le operazioni non territoriali<sup>4</sup>.

Infine, un'ulteriore testimonianza dell'appartenenza delle operazioni extraterritoriali al mondo dell'Iva si rinviene nella normativa sull'imposta di registro. Gli articoli 5 e 40 del D.P.R. 22 aprile 1986, n. 131 (legge di registro), nell'enunciare il principio di alternatività tra l'Iva e l'imposta proporzionale di registro, puntualizzano che "si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma dell'art. 7", ossia le operazioni prive del requisito della territorialità (il riferimento normativo all'art. 7, naturalmente, deve essere aggiornato in base alle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 18/2010).

## **1.1 Il territorio dello Stato**

L'art. 7, comma 1, lett. a) del D.P.R. n. 633/72, identifica il territorio dello Stato con il territorio soggetto alla sovranità della Repubblica italiana, eccettuati i comuni di Livigno e di Campione d'Italia e le acque italiane del lago di Lugano.

Appartengono pertanto al territorio dello Stato, ai fini Iva, anche i punti franchi, i depositi franchi ed altri analoghi istituti considerati extraterritoriali ai fini doganali.

Secondo la definizione normativa, il territorio dello Stato comprende dunque:

- lo spazio terrestre compreso entro i confini politici
- lo spazio aereo sovrastante
- le acque territoriali entro il limite di 12 miglia marine (un miglio marino equivale a 1852 metri)
- le acque comprese fra golfi, baie e insenature i cui punti estremi distino tra loro non più di 24 miglia marine.

Come già anticipato, ai fini Iva non si considerano appartenenti al territorio nazionale (e, di conseguenza, neppure a quello dell'Ue), i comuni di Livigno e Campione d'Italia, nonché le acque italiane del lago di Lugano; ciò comporta che i predetti territori devono essere considerati alla stregua di paesi terzi, sia riguardo alle movimentazioni di merci che alle prestazioni di servizi.

### *Prestazioni a bordo di aerei e di navi*

Ai sensi del Codice della navigazione, appartengono al territorio dello Stato le navi e gli aeromobili italiani in navigazione in acque o spazi aerei internazionali.

Con risoluzione 28 febbraio 1997, n. 36/E, l'amministrazione finanziaria si è pronunciata in merito al trattamento da riservare, agli effetti dell'Iva, alle prestazioni pubblicitarie rese nei confronti di committenti comunitari ed extracomunitari, sotto forma di spot proiettati sui voli internazionali ed intercontinentali dell'Alitalia. L'amministrazione ha osservato che l'art. 4 delle disposizioni preliminari del Codice della navigazione considera territorio italiano gli aeromobili italiani che si trovano in luogo o spazio non soggetto alla sovranità di alcuno Stato; l'articolo 30 del Codice dell'aria prevede inoltre che i fatti compiuti ed avvenuti nello spazio a bordo dell'aeronave restano sottoposti alla legislazione ed alla giurisdizione del Paese di cui l'aeronave ha la nazionalità. Pertanto, tenuto conto che la diffusione dello spot pubblicitario avviene a bordo dell'aereo, il quale, ai sensi delle predette disposizioni, costituisce territorio dello Stato, l'amministrazione ha concluso per l'assoggettamento ad imposta delle prestazioni, in quanto utilizzate nel territorio dello Stato

---

<sup>4</sup> Tali operazioni dovranno conseguentemente essere registrate e dichiarate e concorreranno al volume d'affari; tuttavia, per espressa previsione normativa, non influenzeranno il meccanismo di verifica dello "status" di esportatore abituale (né alimenteranno il c.d. plafond) per gli acquisti in sospensione d'imposta.

(secondo la disciplina dell'epoca, le prestazioni pubblicitarie rese ad un committente extracomunitario si consideravano territoriali se utilizzate nel territorio dello Stato).

Indicazioni analoghe erano state fornite in relazione alle prestazioni rese a bordo delle navi in navigazione in acque internazionali, sia pure con riguardo principalmente all'imposta sugli spettacoli, con la risoluzione n. 340653 del 21 dicembre 1985. In quella occasione, l'amministrazione, premesso che, in applicazione del principio dell'ordinamento internazionale secondo cui le navi in alto mare si considerano territorio dello Stato di appartenenza e sono sottoposte, pertanto, all'autorità del medesimo, aveva rilevato che gli atti compiuti a bordo delle navi in alto mare sono sottoposti alla legge dello Stato nazionale (o della bandiera), anche agli effetti tributari ove manchino disposizioni contrarie. Sempre secondo il diritto internazionale, il potere di governo dello Stato della bandiera, salvo determinate eccezioni, si esercita sulle navi ovunque si trovino, e quindi anche nelle acque adiacenti a Stati esteri e negli stessi porti stranieri, ovviamente nei limiti della vita e delle attività della comunità a bordo, sempreché non si interferisca con la vita e le attività della comunità territoriale straniera.

## **1.2 Il territorio della Comunità (ora UE)**

Lo stesso art. 7, comma 1, alla lettera b) stabilisce che per territorio della Comunità (ora UE) si intende, agli effetti dell'Iva, il territorio corrispondente al campo di applicazione del Trattato istitutivo della Comunità, come definito ora dall'art. 299 del Trattato, ossia i ventotto paesi che attualmente aderiscono all'Unione europea: Italia, Francia, Germania, Spagna, Portogallo, Paesi Bassi, Lussemburgo, Grecia, Austria, Finlandia, Belgio, Svezia, Gran Bretagna, Danimarca, Irlanda, Polonia, Ungheria, Repubblica Ceca, Slovacchia, Slovenia, Estonia, Lettonia, Lituania, Cipro, Malta, Bulgaria, Romania, Croazia, con le seguenti esclusioni:

- per la Repubblica italiana: i comuni di Livigno e di Campione d'Italia e le acque italiane del lago di Lugano;
- per la Repubblica ellenica: il Monte Athos;
- per la Repubblica Federale di Germania: l'isola di Helgoland ed il territorio di Busingen;
- per la Repubblica francese: i Dipartimenti d'oltremare (Guadalupa, Guiana, Martinica e Riunione);
- per il Regno di Spagna: Ceuta, Melilla e le isole Canarie;
- per la Repubblica di Finlandia: isole Aland
- per il Regno Unito: le isole Anglo-normanne, note anche come "isole del Canale" (Jersey, Guernsey ecc.) e Gibilterra<sup>5</sup>.

La Corte di giustizia dell'Ue, con sentenza C-181/97 del 28 gennaio 1999, ha chiarito che le Antille Olandesi si intendono escluse dal territorio comunitario.

Si rammenta che la Repubblica di San Marino non fa parte né del territorio italiano né del territorio comunitario; nondimeno, nei riflessi dell'Iva, in relazione a particolari tipologie di operazioni (ad esempio, le c.d. vendite a distanza), i rapporti italo-sammarinesi sono disciplinati alla stregua di quelli intracomunitari. Inoltre, in base all'accordo di cooperazione e unione doganale sottoscritto con l'Ue, la Repubblica di San Marino si

---

<sup>5</sup> Con sentenza 21 luglio 2005, C-349/03, la Corte di giustizia dell'Ue ha chiarito che la normativa comunitaria sulla reciproca assistenza fra gli Stati membri nei settori dell'Iva e delle accise è applicabile anche nel territorio di Gibilterra, ancorché escluso dall'armonizzazione fiscale. Secondo la sentenza, il Regno Unito, non consentendo tale applicazione, è venuto meno agli obblighi derivanti dal Trattato istitutivo della Comunità.

considera ai fini doganali territorio dell'Unione, per cui gli scambi con San Marino sono esentati da tutti i dazi all'importazione e all'esportazione e dalle tasse di effetto equivalente. Per questo motivo, la Corte di cassazione, con sentenza n. 34256 del 7 settembre 2012, ha escluso che l'evasione dell'Iva all'importazione, nel caso di beni introdotti in Italia dalla repubblica di San Marino, integri il reato di contrabbando doganale.

#### *Inclusioni*

Il medesimo art. 7, conformemente alla normativa unionale, dispone infine che ai fini dell'Iva:

- il Principato di Monaco si intende compreso nel territorio della Francia
- l'Isola di Man si intende compresa nel territorio del Regno Unito
- le zone di sovranità del Regno Unito di Akrotiri e Dhekelia (Cipro) si intendono comprese nel territorio di Cipro.

I suddetti Paesi, pertanto, pur non appartenendo all'Unione europea, si considerano territorio dell'Ue agli effetti dell'applicazione dell'Iva (e dunque sia nei riflessi della disciplina applicabile agli scambi di beni sia con riguardo alle prestazioni di servizi).

## **2 – LA LOCALIZZAZIONE DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI: INQUADRAMENTO GENERALE E NOZIONI**

I criteri per la localizzazione delle operazioni nel territorio dello Stato sono dettati negli artt. da 7 a 7-sexies del D.P.R. n. 633/72.

In questa sede si tralasciano le disposizioni concernenti le cessioni di beni, per analizzare soltanto quelle relative alle prestazioni di servizi.

L'attuale disciplina per l'individuazione del luogo delle prestazioni di servizi è stata introdotta, con effetto dal 1° gennaio 2010, dal D.lgs. 11 febbraio 2010, n. 18, attuativo della direttiva 2008/8/CE del 12 febbraio 2008, che si proponeva di “modernizzare e semplificare il funzionamento del sistema comune dell’Iva”.

Particolarmente utili sono, in materia, le disposizioni di applicazione contenute nel regolamento del Consiglio Ue n. 282/2011 del 15 marzo 2011, direttamente efficace e giuridicamente vincolante in tutti gli Stati membri, sia per le istituzioni sia per i cittadini.

La riforma del 2010 è stata illustrata organicamente dall’Agenzia delle entrate con la circolare n. 37 del 29 luglio 2011.

Occorre ricordare che, all’atto dell’istituzione dell’Iva, il criterio basilare adottato per la localizzazione delle prestazioni, ai sensi della prima e della seconda direttiva del 1967, era quello del luogo di utilizzazione del servizio. Tale criterio, funzionale all’obiettivo di tassare l’operazione nel luogo del consumo, si rivelò però di difficile applicazione pratica, per cui con la Sesta direttiva del 1977 venne abbandonato e sostituito con il criterio del luogo di stabilimento del prestatore, affiancato da alcuni criteri speciali per numerose tipologie di prestazioni.

La citata direttiva 8 del 2008 ha modificato nuovamente il quadro di riferimento, adottando:

- il criterio del luogo di stabilimento del committente quale regola generale per le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi (rapporti “business to business” o B2B)
- il criterio del luogo di stabilimento del prestatore quale regola generale per le prestazioni di servizi rese a privati consumatori (rapporti “business to consumer” o B2C)
- criteri specifici per alcune prestazioni di servizi, considerate oggettivamente, cioè indipendentemente dallo status dei destinatari
- ulteriori criteri particolari per alcune prestazioni di servizi rese a privati consumatori.

Il sistema post-riforma, nei rapporti fra imprese, è molto più semplice e vantaggioso. In particolare, l’individuazione del paese del committente quale luogo della prestazione, da un lato, e l’attribuzione al committente stesso della veste di debitore del tributo, dall’altro, facilitano, anche finanziariamente, l’applicazione dell’imposta.

La consistente riduzione del numero di prestazioni disciplinate in modo speciale, poi, si traduce automaticamente, pur con qualche inevitabile eccezione, nella riduzione delle problematiche interpretative più ardue, ossia quelle che investono la qualificazione della fattispecie, contribuendo così ad accrescere la certezza del diritto.

Un prezioso contributo alla semplificazione del sistema deriva inoltre dall’abbandono del criterio ausiliario del luogo di utilizzazione, previsto in via facoltativa – per determinate tipologie di prestazioni – dalla normativa Ue, del quale il legislatore domestico aveva precedentemente fatto uso in relazione a molte ipotesi, che è stato molto opportunamente rimosso, con la sola eccezione del noleggio a breve termine dei mezzi di trasporto (oltre a quelle, obbligatorie, dei servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione).

L’analisi delle disposizioni per la localizzazione delle prestazioni di servizi richiede

pregiudizialmente l'esame di alcune nozioni essenziali ai detti fini.

## 2.1 Nozione di "soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato"

Per "soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato" si intende, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. d):

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

La stessa disposizione, riprendendo la norma previgente, precisa 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.

Le suddette definizioni valgono a tutti gli effetti del D.P.R. n. 633/72.

Va subito osservato che, per quanto riguarda la stabile organizzazione, il "radicamento territoriale" del soggetto non è totale, ma vale limitatamente alle operazioni da essa stessa effettuate o ricevute, sicché non si estende alle operazioni effettuate o ricevute direttamente e autonomamente dalla casa madre estera, oppure da altre stabili organizzazioni situate in altri paesi. L'argomento sarà ripreso più avanti.

Non si può considerare "soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato" il soggetto estero che sia dotato di posizione Iva in Italia mediante rappresentante fiscale o identificazione diretta, atteso che tale posizione ha una funzione meramente strumentale all'adempimento degli obblighi ovvero all'esercizio dei diritti derivanti dalle disposizioni sull'Iva in relazione ad operazioni poste in essere, oppure ricevute, dal soggetto passivo estero nel territorio dello Stato. Nel senso dell'inidoneità del rappresentante fiscale a radicare territorialmente il soggetto estero, si è espressa anche la Corte di giustizia Ue con la sentenza 19 febbraio 2009, causa C-1/08, riportata più avanti.

Si deve osservare che la direttiva (artt. 44 e 45) prende in considerazione, quale elemento di collegamento fra il soggetto passivo e il territorio, nell'ordine:

- il luogo ove il soggetto passivo ha sede l'attività economica, oppure
- la stabile organizzazione che ha prestato il servizio, o
- in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo dell'indirizzo permanente (espressione che nella prima versione italiana della direttiva, poi corretta, era stata tradotta in "domicilio") ovvero della residenza abituale della persona.

*Nozione "allargata" di soggetto passivo*

Ai soli fini delle disposizioni sulla territorialità delle prestazioni di servizi, la direttiva ha introdotto una nozione "allargata" di soggetto passivo, che il legislatore nazionale ha recepito – in modo non del tutto conforme – nel comma 2 dell'art. 7-ter. Tale disposizione stabilisce che, ai detti fini, si considerano soggetti passivi per le prestazioni ricevute:

- a) gli esercenti imprese, arti e professioni; le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni acquisite nell'esercizio di tali attività
- b) gli enti, associazioni e altre organizzazioni che svolgono un'attività commerciale o agricola, anche quando agiscono al di fuori dell'esercizio di tali attività
- c) gli enti, associazioni e altre organizzazioni che non svolgono attività commerciali o agricole, se identificati ai fini Iva (essenzialmente perché effettuano acquisti intracomunitari imponibili).



L'estensione, in sede Ue, ha inteso recepire i principi statuiti dalla Corte di giustizia Ue nella sentenza 6/11/2008, C-291/07, risolutiva della questione se un soggetto passivo debba considerarsi tale anche quando riceve prestazioni di servizi destinate ad attività estranee alla sfera dell'Iva.

La Corte ha osservato, al riguardo, che la disposizione dell'art. 56 della direttiva (ante-riforma), nel localizzare determinate prestazioni di servizi nel luogo in cui è stabilito il soggetto passivo committente, non precisa se si applichi alla condizione che questi utilizzi la prestazione per il fabbisogno della sua attività economica; di conseguenza, il fatto che il destinatario utilizzi tali servizi per attività estranee all'Iva non osta all'applicazione della disposizione in esame.

Questa interpretazione, oltre a conciliarsi con l'obiettivo delle regole in esame, che è quello di evitare rischi di doppia imposizione e di non imposizione, facilita l'attuazione della norma sul luogo delle prestazioni di servizi, rendendo possibile una gestione semplice; ciò perché il prestatore deve soltanto accertare se il destinatario abbia oppure no la qualità di soggetto passivo per individuare il luogo dell'operazione. Inoltre, l'art. 196 della direttiva prevede che l'Iva è dovuta dal soggetto passivo destinatario dei servizi di cui all'art. 56, per cui il destinatario è debitore dell'Iva in ragione delle prestazioni di servizi di cui egli fruisce, indipendentemente dal fatto che esse siano o meno state fornite per il fabbisogno di attività non rientranti nell'ambito di applicazione della direttiva.

Alla luce delle predette argomentazioni, la Corte ha concluso che le disposizioni in esame debbono essere interpretate "nel senso che il destinatario di una prestazione di servizi di consulenza fornita da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, il quale destinatario esercita allo stesso tempo attività economiche e attività che esulano dall'ambito di applicazione di tali direttive, deve essere considerato avente la qualità di soggetto passivo, anche se la detta prestazione è utilizzata solo per il fabbisogno di queste ultime attività."

Il "quarto considerando" della direttiva 2008/8/CE puntualizza, comunque, che il principio della tassazione a destinazione non deve estendersi alle prestazioni ricevute da un soggetto passivo per il proprio uso personale o per quello dei suoi dipendenti (ponendo in tal modo il problema di distinguere quando si versa in quest'ultima ipotesi e quando, invece, in quella delle altre attività estranee all'applicazione dell'Iva, di cui alla richiamata sentenza).

L'art. 7-ter sembra avere tenuto conto della puntualizzazione soltanto per le prestazioni ricevute da persone fisiche, che, come si è visto, sono considerate soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività, disponendo invece che le prestazioni rese alle società commerciali e dagli enti non commerciali con partita Iva si considerano in ogni caso acquisite nell'esercizio dell'attività.

Il dubbio circa la non conformità della norma nazionale, laddove non prevede un'eventuale "sfera privata" (o, più esattamente, estranea all'attività economica) anche per i servizi acquisiti dalle persone giuridiche, è confermato dall'art. 19 del regolamento Ue n. 282/2011, il quale contempla la possibilità che la persona giuridica riceva prestazioni di servizi per scopi privati, chiarendo che, in tale ipotesi, essa non deve considerarsi soggetto passivo. E' dunque necessario interpretare la norma nazionale in conformità alla normativa sovranazionale.

## **2.2 Nozione di sede dell'attività, domicilio e residenza**

Secondo l'art. 10, par. 1, del regolamento Ue n. 282/2011, il luogo in cui il soggetto

passivo ha stabilito la sede dell'attività economica, ai fini dell'applicazione delle disposizioni sulla territorialità delle prestazioni di servizi, è il luogo in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa.

Per determinare tale luogo, il par. 2 precisa che si deve tenere conto dei seguenti elementi:

- il luogo in cui vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa
- il luogo della sede legale
- il luogo in cui si riunisce la direzione.

Qualora tali criteri non consentano di determinare con certezza la sede dell'attività economica, prevale il criterio del luogo in cui vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa.

Il par. 3, infine, precisa che la semplice esistenza di un indirizzo postale non può far presumere che tale indirizzo corrisponda alla sede dell'attività economica del soggetto, salvo che siano soddisfatti i requisiti di cui sopra.

L'art. 12 si occupa poi della nozione di "indirizzo permanente" di una persona fisica, soggetto passivo o meno, chiarendo che si considera tale l'indirizzo figurante nel registro della popolazione o in un registro analogo, oppure l'indirizzo indicato da tale persona alle autorità fiscali competenti, salvo che esistano prove che detto indirizzo non corrisponde alla realtà.

E' da osservare che, come già accennato, l'espressione "indirizzo permanente" ("permanent address" nella versione inglese della direttiva Iva) era stato tradotto, nella versione italiana, con l'espressione "domicilio". Con una rettifica pubblicata nella GUUE serie L n. 74 del 19 marzo 2011, tuttavia, il testo è stato corretto sostituendo all'espressione "domicilio" quella di "indirizzo permanente", rendendo così maggiormente evidente che, nell'ambito della normativa Iva, l'espressione "domicilio" non può essere intesa nel senso proprio dell'art. 43 del codice civile domestico, né nel significato palesato dall'art. 7, comma 1, lett. d), secondo cui, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, per "domicilio" si intende il luogo in cui si trova la sede legale e per "residenza" il luogo in cui si trova la sede effettiva. Si deve anzi sottolineare, al riguardo, che tanto la nozione di "domicilio" (ora "indirizzo permanente") quanto quella di "residenza", su cui appresso, nella normativa comunitaria sembrano indirizzate esclusivamente alle persone fisiche.

L'art. 13 del regolamento, infine, chiarisce che per "residenza abituale", ai sensi della direttiva Iva, si intende il luogo in cui la persona fisica, soggetto passivo o meno, vive abitualmente a motivo di interessi personali e professionali; qualora gli interessi personali siano presenti in un certo luogo e quelli professionali in un altro, oppure manchino del tutto interessi professionali, il luogo della residenza abituale è determinato dagli interessi personali che presentino stretti legami fra il soggetto e il luogo in cui vive.

### **2.3 La stabile organizzazione**

L'art. 11 del regolamento n. 282/2011 ha definito per la prima volta la nozione di stabile organizzazione agli effetti dell'Iva, basandosi peraltro sui contributi della giurisprudenza della Corte di giustizia.

La disposizione chiarisce che la nozione in esame designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle:

- di ricevere e utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie, laddove occorra

identificare il destinatario delle prestazioni (ai fini dell'applicazione del criterio di territorialità nei rapporti B2B)

- di fornire i servizi di cui assicura la prestazione, laddove si tratti invece di identificare il prestatore (ai fini dell'applicazione del criterio di territorialità nei rapporti B2C).

Gli elementi essenziali che configurano la struttura quale stabile organizzazione sono dunque:

- un grado di permanenza sufficiente

- la compresenza di mezzi umani e di mezzi tecnici necessari (la giurisprudenza parla di "consistenza minima") per consentirle di utilizzare (dal lato passivo) o di confezionare (dal lato attivo) le prestazioni di servizi rispettivamente ricevute o rese. In merito alla concretizzazione dell'elemento personale e di quello materiale, l'avvocato generale della corte di giustizia Ue, nelle conclusioni depositate il 15 maggio 2014 nel procedimento C-605/12, ha osservato che non è necessario che il soggetto passivo disponga di personale dipendente e di mezzi tecnici di proprietà, configurandosi una stabile organizzazione anche quando egli disponga di mezzi di terzi come se fossero propri.

L'indagine circa la sussistenza della stabile organizzazione va svolta, caso per caso, in base ai suddetti criteri generali e agli obiettivi dell'istituto; non sono invece previste, diversamente dalla normativa reddituale, categorie "preconfezionate" (ad esempio, un cantiere di una certa durata).

Al par. 3, l'art. 11 precisa che il fatto di disporre di un numero di identificazione Iva non è di per sé sufficiente per ritenere che esista una stabile organizzazione.

Una volta accertata l'esistenza della stabile organizzazione, occorrerà verificare, ai fini della localizzazione delle prestazioni, se il servizio si considera reso oppure ricevuto dalla stabile organizzazione.

Tornando alla nozione, sono opportune alcune osservazioni.

Anzitutto, la stabile organizzazione, evocata nella disciplina dell'Iva nell'ambito delle disposizioni sul luogo delle operazioni imponibili e sul debitore dell'imposta, riveste un duplice ruolo:

- quello di "soggetto passivo stabilito" nel territorio in cui è situata, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute

- quello di strumento del soggetto estero per l'adempimento degli obblighi e per l'esercizio dei diritti derivanti dalle operazioni da esso stesso effettuate o ricevute nel territorio in cui è situata la stabile organizzazione.

Nella prima veste, la sola oggetto di analisi in questa sede, la stabile organizzazione è del tutto assimilata al soggetto passivo stabilito; nella seconda, essa è invece un mero strumento del soggetto estero, funzionalmente equiparabile (ma non completamente) al rappresentante fiscale e all'identificazione diretta.

La nozione di stabile organizzazione agli effetti dell'Iva non può essere mutuata dalla normativa sull'imposizione diretta, come aveva già statuito la Corte di cassazione nella sentenza 25 luglio 2002, n. 10925, confermata dalla sentenza 23 marzo 2006 della Corte di giustizia, la quale ha infatti escluso che per la definizione della nozione di "centro di attività stabile" (ora stabile organizzazione) ai fini dell'Iva possa farsi riferimento alla convenzione OCSE, rilevando che "essa non è pertinente, in quanto vertente sulla fiscalità diretta, laddove l'Iva rientra nelle imposte indirette".

In merito all'individuazione delle caratteristiche idonee a radicare una stabile organizzazione, la Corte di giustizia si è pronunciata per la prima volta nel procedimento pregiudiziale 168/84, che mirava ad accertare se dovesse considerarsi tale l'impianto per

l'esercizio di un'attività commerciale, nella fattispecie la gestione di macchine automatiche per giochi d'azzardo, a bordo di una nave viaggiante in alto mare fuori del territorio nazionale.

Nella sentenza, resa il 4 luglio 1985, la Corte ha osservato che la questione va risolta alla luce dello scopo perseguito dall'art. 9 nell'ambito del sistema generale della sesta direttiva. Come si desume dal settimo "considerando", questa disposizione mira a stabilire una ripartizione razionale delle sfere d'applicazione delle leggi nazionali in materia di Iva, determinando in modo uniforme il luogo di riferimento fiscale delle prestazioni di servizi. Scopo di queste disposizioni è, dunque, di evitare i conflitti di competenza, che possono comportare la doppia tassazione oppure la mancata tassazione, come si rileva al n. 3 dell'art. 9, benché soltanto per situazioni specifiche.

Trattandosi di prestazioni di servizi effettuate a bordo di navi marittime, è preliminarmente opportuno determinare l'ambito di applicazione territoriale della direttiva. In conformità al principio stabilito dall'art. 3, secondo cui l'interno del paese corrisponde al campo d'applicazione del trattato che istituisce la Comunità, il campo d'applicazione della direttiva coincide, per ciascuno Stato membro, col campo d'applicazione delle rispettive leggi fiscali. L'art. 9 non limita la libertà degli Stati membri di determinare la tassazione di prestazioni di servizi effettuate, al di fuori dell'ambito della loro sovranità territoriale, a bordo di navi soggette alla loro giurisdizione, per cui la direttiva non impone in alcun modo l'esonero fiscale delle prestazioni effettuate in alto mare o, più generalmente, al di fuori della sfera di sovranità territoriale dello Stato che esercita la propria giurisdizione sulla nave.

In ordine al criterio di collegamento per determinare il luogo della tassazione della prestazione, secondo l'art. 9, n. 1, il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede dalla propria attività economica appare il punto di riferimento preferenziale, nel senso che la presa in considerazione di un altro centro di attività a partire dal quale viene resa la prestazione di servizi entra in gioco solo nel caso in cui il riferimento alla sede non conduca ad una soluzione razionale dal punto di vista fiscale o crei un conflitto con un altro Stato membro.

Pertanto, se ne desume che il riferimento di una prestazione di servizi ad un centro di attività diverso dalla sede viene preso in considerazione solo se tale centro abbia una consistenza minima, data la presenza permanente dei mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi; la qual cosa non è ravvisabile nel caso dell'installazione, a bordo di navi marittime, di macchine automatiche da gioco, che danno luogo a saltuaria manutenzione, specialmente nel caso in cui la sede permanente del gestore di dette macchine automatiche fornisca un punto di riferimento utile ai fini della tassazione.

La Corte ha dunque concluso che l'installazione destinata ad un'attività commerciale, come la gestione di macchine automatiche per giochi d'azzardo, su una nave che viaggia in alto mare fuori del territorio nazionale, può essere considerata centro di attività stabile solo se tale centro d'attività implichi la presenza permanente di mezzi umani e tecnici necessari per le prestazioni di servizi di cui trattasi e se queste prestazioni non possano essere utilmente riferite alla sede dell'attività economica del prestatore.

I principi sono stati ribaditi nella sentenza 2 maggio 1996, C-231/94, con la quale la Corte ha escluso che il punto di ristoro sulla nave traghetto in servizio di linea tra la Danimarca e la Germania, ove vengono somministrati pasti da consumare a bordo, denoti quella consistenza minima, in termini di presenza permanente dei mezzi umani e tecnici, tale da configurarsi quale "centro di attività stabile" per l'imputazione delle prestazioni,

tanto più che, nella fattispecie, la sede permanente del gestore fornisce un criterio di connessione utile ai fini dell'imposizione fiscale (si ricorda che, nella disciplina attualmente in vigore, per i servizi di ristorazione sono previsti criteri specifici di localizzazione).

Un terzo intervento è la sentenza 17 luglio 1997, C-190/95, nella quale la Corte ha, parimenti, escluso che una società di leasing che non disponga in uno Stato membro né di personale proprio né di una struttura che presenti un sufficiente grado di stabilità e si limiti a mettere a disposizione dei clienti, procurati da intermediari indipendenti stabiliti nello Stato membro, i veicoli concessi in locazione, effettui le proprie prestazioni da un centro di attività stabile in detto Stato. Le prestazioni di affitto dei veicoli in leasing, ha osservato la Corte, consistono precipuamente nella negoziazione, nella stesura, nella sottoscrizione e nella gestione dei contratti e nel mettere materialmente a disposizione dei clienti i veicoli, che restano di proprietà della società concedente. Pertanto, allorché tale società non disponga, in uno Stato membro, né di personale proprio né di una struttura che presenti un sufficiente grado di stabilità, nell'ambito della quale possano essere redatti contratti o prese decisioni amministrative, struttura che sia, quindi, idonea a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni in questione, essa non può essere considerata disporre di un centro di attività stabile in tale Stato. La conclusione non risulta inficiata, prosegue la sentenza, dal fatto che i clienti, stabiliti nello Stato membro diverso da quello della società concedente, ricerchino direttamente i veicoli di loro scelta presso i concessionari situati nel loro paese, giacché tale fatto è privo di relazione con il centro di attività del prestatore di servizi. Gli intermediari indipendenti che mettono in contatto i clienti con la società non possono considerarsi mezzi umani permanenti. Infine, la circostanza che i veicoli siano immatricolati nel paese membro dei clienti, ove viene versata la relativa tassa di circolazione, è collegata al luogo della loro utilizzazione, elemento che, conformemente alla giurisprudenza della Corte (in specie, la sentenza 15 marzo 1989, C-51/88), non è pertinente ai fini dell'applicazione della norma dell'art. 9, par. 1, della sesta direttiva.

Da ultimo, nella sentenza 20 febbraio 1997, C-260/95, la Corte si è occupata della questione se i servizi turistici forniti da un'agenzia stabilita nello Stato membro A attraverso l'intermediazione di una propria società controllata stabilita nello Stato membro B debbano considerarsi effettuati nel primo Stato, in base al principio del luogo di residenza del prestatore, oppure nel secondo, considerando la società controllata quale stabile organizzazione della controllante.

La Corte ha preliminarmente ricordato che il riferimento di una prestazione di servizi ad un centro di attività diverso dalla sede viene preso in considerazione solo se tale centro abbia una consistenza minima, costituita dalla presenza permanente dei mezzi umani e tecnici necessari per determinate prestazioni di servizi. Nella fattispecie, imputare alla sede della sua attività economica tutte le prestazioni di servizi di un organizzatore di viaggi turistici, comprese quelle che sono fornite in altri Stati membri tramite imprese che operano in suo nome, offrirebbe evidentemente il vantaggio di individuare un unico luogo di imposizione per tutte le attività del soggetto che rientrano nel regime speciale delle agenzie di viaggio. Tuttavia questo riferimento non porterebbe ad una soluzione razionale dal punto di vista fiscale, poiché non terrebbe conto del luogo effettivo di vendita dei viaggi che, indipendentemente dalla destinazione del viaggiatore, le autorità nazionali hanno buon motivo di prendere in considerazione come punto di riferimento più utile.

La Corte ha quindi rilevato che la presa in considerazione della realtà economica costituisce un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'Iva. La soluzione alternativa, per determinare il luogo di imposizione delle prestazioni delle agenzie

di viaggi, consistente nel far riferimento al centro di attività stabile a partire dal quale tali prestazioni sono fornite, mira appunto a tener conto della possibile diversificazione delle attività delle agenzie in diversi luoghi sul territorio della Comunità. La sistematica applicazione del criterio della sede dell'attività economica, d'altra parte, potrebbe causare distorsioni di concorrenza, in quanto comporterebbe il pericolo che le società che esercitano attività in uno Stato membro siano indotte a fissare la loro sede, per sfuggire alla tassazione, nel territorio di un altro Stato membro che si è avvalso della facoltà di mantenere in vigore l'esenzione dall'Iva per tali prestazioni.

Di conseguenza, la Corte ha statuito che la prestazione di servizi al viaggiatore, quando è stata fornita da un organizzatore di viaggi turistici a partire da un centro di attività stabile di cui detto organizzatore dispone in uno Stato membro diverso da quello in cui ha stabilito la sede della propria attività economica, è tassabile nello Stato in cui è ubicato detto centro di attività stabile.

Per stabilire se, in circostanze come quelle della fattispecie, l'agenzia di viaggi disponga effettivamente nello Stato membro di un tale centro di attività, si deve accertare, in primo luogo, se la società controllata che opera in detto Stato per la società controllante non fruisca di uno status indipendente rispetto a quest'ultima. A questo proposito, il fatto che i locali della società controllata, la quale ha propria personalità giuridica, appartengano ad essa e non alla controllante, non è sufficiente a provare che la prima è effettivamente indipendente dalla seconda. Dagli elementi contenuti nell'ordinanza di rinvio, in particolare dal fatto che la controllante detiene l'intero capitale sociale della società controllata, e dall'esistenza di vari obblighi contrattuali imposti alla società controllata dalla società madre, emerge invece che la società controllata agisce come semplice ausiliaria della controllante.

Occorre in secondo luogo accertare se il centro di attività presenti la consistenza minima richiesta in termini di mezzi umani e tecnici necessari. Sotto tale profilo, gli elementi di fatto indicati nell'ordinanza di rinvio, segnatamente per quanto attiene alla rilevanza del numero di dipendenti occupati dalla società controllata e alle condizioni materiali nelle quali questa fornisce servizi ai viaggiatori, mostrano che tale società presenta effettivamente le caratteristiche di un centro di attività stabile.

#### *Irrilevanza dei rapporti interni*

La questione della rilevanza o meno, ai fini dell'imposta, delle operazioni effettuate fra una stabile organizzazione nel territorio dello Stato e la casa madre estera (o una stabile organizzazione consorella, situata in un terzo Stato) è stata a lungo controversa, fintanto che non è chiarita dalla Corte di giustizia Ue nel procedimento pregiudiziale C-210/04, promosso dalla Corte di cassazione italiana. Con un'ordinanza del 12 febbraio 2004, la Corte suprema aveva infatti chiesto ai giudici di Lussemburgo:

- se gli articoli 2, n. 1 e 9, pag. 1, della direttiva 388/77/CEE (sesta direttiva Iva) dovessero interpretarsi nel senso che la filiale di una società con sede in altro Stato (appartenente o meno all'Ue), avente le caratteristiche di una unità produttiva, potesse essere considerata soggetto autonomo, e fosse quindi configurabile un rapporto giuridico tra le due entità, con conseguente soggezione ad Iva per le prestazioni di servizi effettuate dalla casa madre; se per la sua definizione potesse essere utilizzato il criterio dell'"arm's length" di cui all'art. 7, secondo e terzo comma, del modello di convenzione OCSE contro la doppia imposizione e della convenzione 21 ottobre 1988 tra Italia, Regno Unito e Irlanda del Nord; se fosse configurabile un rapporto giuridico nell'ipotesi di un "cost-sharing agreement" concernente la prestazione di servizi alla struttura secondaria; nel caso affermativo, quali fossero le

condizioni per ritenere sussistente tale rapporto giuridico; se la nozione di rapporto giuridico dovesse trarsi dal diritto nazionale o dal diritto comunitario;

- se il riaddebito dei costi di tali servizi alla filiale potesse, e in quale misura, considerarsi corrispettivo dei servizi prestati, ai sensi dell'art. 2 della sesta direttiva, indipendentemente dalla misura del riaddebito e dal conseguimento di un utile d'impresa;

- se, ove si ritenessero le prestazioni di servizi tra casa madre e filiale in via di principio esenti (recte: escluse) da Iva per mancanza di autonomia del soggetto destinatario, con conseguente non configurabilità di un rapporto giuridico tra le due entità, nel caso in cui la casa madre sia residente in un altro stato membro dell'Ue, una prassi amministrativa nazionale che affermasse invece, in tale ipotesi, l'imponibilità della prestazione dovesse considerarsi contraria al diritto di stabilimento, previsto dall'art. 43 del Trattato CE.

Pronunciandosi con la sentenza del 23 marzo 2006, la Corte di giustizia ha chiarito che i rapporti tra la società non residente e la sua stabile organizzazione non danno luogo a prestazioni di servizi rilevanti ai fini dell'Iva in quanto si svolgono all'interno di un unico soggetto giuridico, e che la nozione di stabile organizzazione, come definita nell'ambito delle convenzioni contro la doppia imposizione reddituale, non può essere impiegata agli effetti dell'Iva.

La Corte ha osservato anzitutto che la sesta direttiva assoggetta all'Iva, in particolare, le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese dai soggetti passivi, i quali sono coloro che esercitano un'attività economica "in modo indipendente"; ha ricordato inoltre di avere chiarito che una prestazione è imponibile solo quando esista tra il prestatore e il destinatario un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni.

Posto ciò, la sede secondaria dell'impresa (nella fattispecie, una banca) non può considerarsi soggetto autonomo, in quanto il rischio dell'attività grava integralmente sulla casa madre, con la quale essa costituisce un soggetto passivo unico.

La conclusione non è inficiata dall'art. 9, par. 1, della sesta direttiva, che si applica nel caso di transazioni effettuate tra la succursale ed i terzi.

Riguardo alla convenzione OCSE, la Corte, come si è già detto, ha dichiarato che tale strumento non è pertinente in quanto concerne la fiscalità diretta.

Anche l'esistenza di un accordo sulla ripartizione dei costi è irrilevante, poiché un simile accordo non è stato negoziato tra parti indipendenti.

In conclusione, un centro di attività stabile che non sia un ente giuridico distinto dalla società di cui fa parte non deve essere considerato soggetto passivo nei rapporti con la casa madre.

Risolta così la questione principale, risulta conseguentemente assorbita la domanda volta a conoscere se e in che misura possa considerarsi un corrispettivo il riaddebito dei costi dalla sede secondaria alla casa madre.

In conseguenza della sentenza, l'Agenzia delle entrate ha emanato la risoluzione n. 81 del 16 giugno 2006, revocando le precedenti istruzioni (risoluzione n. 330470/1981) che affermavano la rilevanza, ai fini dell'Iva, dei rapporti fra casa madre e stabile organizzazione.

Nella sentenza 17 settembre 2014, C-7/13, la Corte ha avuto occasione di precisare che se la stabile organizzazione ha aderito ad un gruppo Iva istituito ai sensi dell'art. 11 della direttiva, le prestazioni ad essa rese dalla casa madre, contro l'addebito dei relativi costi, costituiscono operazioni rilevanti ai fini dell'Iva perché il soggetto passivo destinatario delle prestazioni stesse è, unitariamente, il gruppo Iva e non la stabile

organizzazione.

### *Configurabilità di una stabile organizzazione “inattiva”*

In considerazione di quanto si è detto in ordine all'autonomia della nozione di stabile organizzazione ai fini dell'Iva ed alla irrilevanza dei rapporti con la casa madre, tanto più dopo l'emanazione del regolamento n. 282/2011, aveva suscitato perplessità la risoluzione n. 327 del 30 luglio 2008 dell'Agenzia delle entrate, ove è stato dichiarato che la stabile organizzazione deve essere dotata del numero di partita Iva anche se non effettua operazioni con i terzi (e dunque non svolge, dal punto di vista attivo, attività rilevante ai fini dell'Iva).

Il quesito era stato presentato da una società francese che aveva costituito in Italia una branch avente come attività lo sviluppo di software destinato esclusivamente alla casa madre. Premesso di essere anche identificata direttamente ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. n. 633/72, la società aveva chiesto se fosse possibile dichiarare la cessazione dell'attività della stabile organizzazione, solo ai fini Iva, e utilizzare la posizione Iva accesa direttamente per assolvere gli obblighi ed esercitare i diritti, effettuando anche la compensazione dei tributi riferibili alla branch con l'Iva imputabile all'identificazione diretta.

La risoluzione – antecedente al regolamento Ue n. 282/2011 – muove dal concetto di stabile organizzazione, per la cui definizione, in assenza di riferimenti normativi, occorre basarsi sulla prassi e sulla giurisprudenza. Con sentenza n. 9580/1990, la Corte di cassazione ha statuito che l'assoggettabilità ad Iva dei soggetti non residenti in Italia presuppone, ai sensi degli artt. 7 e 35 del D.P.R. n. 633/72, una stabile organizzazione nel territorio nazionale, concetto che ha una portata più ampia di quello di società estera di cui all'art. 2506 c.c. A tal fine rilevano, infatti, le situazioni di fatto che denotino lo scopo degli stessi soggetti ad esercitare nello stato un'attività imprenditoriale e che siano caratterizzate, oltre che dal collegamento non occasionale con il territorio, dall'effettivo impiego di beni e di attività lavorative e da un'effettiva, ancorché limitata, autonomia funzionale.

Come già chiarito dalla risoluzione n. 52/1999, poi, la stabile organizzazione provvede ad assolvere tutti gli adempimenti ordinari, compresa la tenuta dei registri previsti dalla normativa fiscale.

Per riconoscere la branch quale centro di imputazione fiscale, è dunque necessario verificare se l'attività nel territorio nazionale abbia o meno natura commerciale. Secondo la direttiva, si considera soggetto passivo dell'Iva chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, ovverosia ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi. Rileva, dunque, l'esercizio dell'attività economica, anche a prescindere dalla natura delle singole operazioni ai fini dell'imposta. In proposito, nella sentenza del 29 febbraio 1996 la Corte di giustizia Ue ha chiarito che è attività economica, salvo il caso di frodi o abusi, anche l'affidamento di uno studio preliminare sulla redditività di una certa attività che si intende intraprendere.

Viene inoltre osservato che, ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/72, ai soggetti diversi dalle persone fisiche e dagli enti non commerciali la soggettività passiva Iva è attribuita indipendentemente dalla effettuazione di operazioni rilevanti. Nel caso di specie, la stabile organizzazione rientra nell'ambito degli enti commerciali, consistendo la sua attività nello sviluppo di software per la casa madre, essendo irrilevante che, secondo quanto chiarito dalla Corte di giustizia con la sentenza del 23 marzo 2006, le prestazioni di servizio intercorrenti tra casa madre estera e stabile organizzazione italiana sono fuori campo Iva. La risoluzione concludeva quindi che, nel caso in esame, la branch era da considerare soggetto passivo ai fini Iva e, come tale, doveva essere dotata del numero partita Iva ed adempiere a tutti gli obblighi in materia. Del resto, l'art. 35 del D.P.R. n. 633/72 fa



obbligo anche ai soggetti che istituiscono una stabile organizzazione in Italia di dichiararsi ai fini Iva.

Questa derivazione automatica della stabile organizzazione Iva dall'esistenza di una stabile organizzazione reddituale suscitava però perplessità, in considerazione dell'ormai pacifica autonomia della nozione nei due comparti impositivi.

La Corte di cassazione ha avuto occasione di rimarcare tale autonomia nella sentenza n. 8488 del 9 aprile 2010, ribadendo che l'esistenza congiunta del duplice presupposto – elemento oggettivo (o materiale) ed elemento soggettivo (o personale) – è richiesta per la configurazione di una stabile organizzazione ai fini dell'Iva, essendo invece sufficiente, ai fini reddituali, la sola sussistenza dell'uno o dell'altro elemento (sicché si può configurare la stabile organizzazione “materiale” oppure “personale”).

Se le cose stanno in questi termini, deve ammettersi – ritenendo superata, *in parte qua*, la stessa previsione dell'art. 35 del D.P.R. n. 633/72 – l'eventualità che la stabile organizzazione reddituale non sia identificata ai fini Iva qualora non sia configurabile quale autonomo centro di imputazione di prestazioni attive o passive rilevanti per il tributo.

Vero è che la giurisprudenza della Corte di giustizia considera attività economica – nella prospettiva della soggettività passiva e del connesso diritto alla detrazione – anche quella propedeutica alla realizzazione delle operazioni attive, che si estrinseca, in pratica, nel sostenimento delle spese d'investimento. Nondimeno, ai fini dell'Iva, se la stabile organizzazione non effettua operazioni attive, tali spese andrebbero imputate alla casa madre estera che le utilizza, mentre il recupero dell'imposta gravante su tali spese dovrebbe avvenire mediante il diritto alla detrazione esercitabile attraverso il rappresentante fiscale o l'identificazione diretta, oppure mediante istanza di rimborso diretto ex art. 38-bis2 del D.P.R. n. 633/72.

Invero, l'art. 44 della direttiva localizza nel territorio in cui è situata la stabile organizzazione i servizi ad essa prestati; ai detti fini, inoltre, l'art. 11 del regolamento n. 282/2011 dispone che la stabile organizzazione designa “qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica..., caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione.”

Si potrebbe ritenere che queste disposizioni, che attribuiscono alla stabile organizzazione rilevanza sostanziale (al fine di determinare il luogo delle prestazioni di servizi) anche dal lato passivo, si applichino a prescindere dall'esistenza di operazioni attive, di modo che, per esempio, i servizi resi ad una stabile organizzazione che svolge attività soltanto nei confronti della casa madre, ponendo in essere esclusivamente prestazioni di servizi fuori campo Iva, dovrebbero considerarsi da essa utilizzati per le esigenze proprie. Sembra però più coerente con il sistema ritenere che, in carenza di operazioni attive, non si possa configurare l'utilizzo per le esigenze proprie e che, conseguentemente, le prestazioni debbano essere localizzate nel paese della casa madre, non sussistendo una stabile organizzazione ai fini Iva.

Indicazioni a sostegno di questa soluzione paiono desumersi dalla sentenza della Corte di giustizia 16 luglio 2009, C-244/08, nella quale, in relazione ai presupposti del diritto al rimborso per i soggetti non stabiliti, si legge che l'espressione “centro di attività stabile a partire dal quale sono svolte le operazioni” dev'essere interpretata considerando soggetto passivo non residente una persona che non possiede un centro di attività stabile che effettui operazioni imponibili in generale.

Ulteriori elementi si ricavano dalla sentenza 28 giugno 2007, C-73/06, nella quale la

stessa Corte ha dichiarato, con riferimento ad un'attività di autotrasporto, che la nozione di stabile organizzazione "implica, ai fini dell'applicazione della normativa comunitaria sull'Iva, quanto meno un ufficio in cui possano essere redatti i contratti o prese le decisioni amministrative di gestione quotidiana nonché un luogo di deposito dei veicoli destinati alle relative attività", mentre l'immatricolazione dei veicoli in uno Stato membro non è l'indizio di un centro di attività stabile in tale stato. Ha quindi concluso che non costituisce stabile organizzazione un'installazione fissa utilizzata al solo fine di effettuare, per conto dell'impresa, attività di carattere preparatorio o ausiliario quali l'assunzione del personale o l'acquisto dei mezzi tecnici necessari allo svolgimento delle attività dell'impresa.

Questa soluzione, peraltro, garantisce che la spettanza e l'entità del rimborso d'imposta al quale il soggetto estero potrebbe avere diritto, in quanto soggetto non stabilito, per gli acquisti di beni e servizi effettuati in Italia, sarebbero determinate in base alle operazioni rilevanti ai fini Iva poste in essere nel Paese di stabilimento, sicché risulterebbe più agevole l'accertamento del requisito dell'inerenza.

Va infine ricordato che il D.L. n. 135/2009 ha introdotto alcune modifiche per adeguare l'ordinamento interno alla citata sentenza 16 luglio 2009, C-244/08, prevedendo in particolare che il soggetto estero che ha istituito, nel territorio dello Stato, una stabile organizzazione, non può essere titolare di altra posizione Iva (mediante rappresentante fiscale o identificazione diretta).

La posizione della risoluzione n. 327/2008, peraltro, nella parte in cui ritiene preclusa la possibilità di operare la compensazione delle posizioni debitorie e creditorie in considerazione della diversità dei due soggetti fiscali interessati, ossia la società estera identificata direttamente e la sua stabile organizzazione identificata autonomamente, è stata superata dalla stessa agenzia con la risoluzione n. 108/2011.

E' da evidenziare, infine, che anche l'Agenzia, nella citata circolare n. 26/2014, ha riconosciuto che, in mancanza dell'elemento personale, la stabile organizzazione può configurarsi soltanto ai fini delle imposte sui redditi e non dell'Iva. Dovrebbe pertanto ritenersi completamente superata la risoluzione n. 327/2008, secondo cui la stabile organizzazione esistente ai soli fini reddituali deve comunque essere dotata del numero di partita Iva anche se non svolge alcuna attività rilevante per l'imposta.

### 3 – LA REGOLA-BASE PER LE PRESTAZIONI C.D. “GENERICHE”

Nella normativa sovranazionale, le regole basilari per la localizzazione delle prestazioni di servizi in genere (o “generiche”) sono contenute:

- nell’art. 44 della direttiva, per quanto riguarda le prestazioni scambiate fra soggetti passivi (B2B)
- nell’art. 45, per quanto riguarda le prestazioni rese a non soggetti passivi, ossia a destinatari che, sotto il profilo Iva, sono consumatori finali (B2C).

Le regole enunciate dalle suddette disposizioni assumono come criterio di localizzazione:

- la sede dell’attività economica del destinatario, nei rapporti B2B
- la sede dell’attività economica del prestatore, nei rapporti B2C.

Nell’ordinamento interno, entrambe le regole basilari sono enunciate nell’art. 7-ter del D.P.R. n. 633/72.

#### *Specialità delle prestazioni delle agenzie di viaggio*

Prima di esaminare le disposizioni dell’art. 7-ter, è opportuno occuparsi delle prestazioni di servizi rese dalle agenzie di viaggio.

Ai sensi delle disposizioni dell’art. 74-ter del D.P.R. n. 633/72, le operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio per la organizzazione di pacchetti turistici verso il pagamento di un corrispettivo globale sono considerate una prestazione unica. Per la determinazione dell’imposta, il corrispettivo dovuto all’agenzia è diminuito dei costi sostenuti per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio dei viaggiatori (vitto, alloggio, trasporti, ecc.), al lordo della relativa imposta, che non può essere detratta dall’agenzia.

In sostanza, nel regime speciale dell’art. 74-ter, l’agenzia calcola e liquida l’imposta (con l’aliquota ordinaria) scorporandola dal margine costituito dalla differenza fra il ricavo e i costi specifici, relativamente alle prestazioni rese al cliente all’interno dell’Ue (quelle esterne sono qualificate non imponibili).

La riforma del luogo delle prestazioni di servizi, operata dalla direttiva n. 2008/8/CE ed attuata, in Italia, con il D.Lgs. n. 18/2011, non contiene disposizioni particolari per la localizzazione delle prestazioni rese dalle agenzie di viaggio; ciò non significa, tuttavia, che tali prestazioni ricadano nella disciplina generale dell’art. 7-ter del D.P.R. n. 633/72.

Nella normativa comunitaria, il regime speciale delle agenzie di viaggio è previsto e disciplinato dalle disposizioni degli articoli 306 e seguenti della direttiva. L’art. 307, in particolare, stabilisce che le operazioni effettuate, conformemente alle condizioni dell’art. 306, dalle agenzie per la realizzazione del viaggio sono considerate come una prestazione di servizi unica resa dall’agenzia al viaggiatore, prestazione che “è assoggettata all’imposta nello Stato membro in cui l’agenzia di viaggio ha la sede della sua attività economica o una stabile organizzazione a partire dalla quale essa ha fornito la prestazione di servizi”.

Appare pertanto corretto concludere che tale disposizione, che localizza la prestazione dell’agenzia di viaggio nel luogo in cui essa è stabilita, costituisce, anche nel mutato quadro di riferimento, la base normativa per continuare ad ancorare in ogni caso le prestazioni in esame nel paese del fornitore.

Questa conclusione è stata confermata dall’Agenzia delle entrate con la circolare n. 36 del 21 giugno 2010, ove è stato infatti chiarito che il regime speciale Iva delle agenzie di viaggio non ha subito variazioni in seguito alla riforma dei criteri di territorialità delle prestazioni di servizi.

### 3.1 Prestazioni scambiate fra imprese (B2B)

Ai sensi dell'art. 7-ter, comma 1, lett. a), si considerano effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio stesso.

Secondo la regola generale, quindi, per individuare il luogo della prestazione scambiata fra soggetti passivi occorre fare riferimento esclusivamente al Paese in cui è stabilito il committente, sicché:

- si considera territoriale la prestazione resa a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, indipendentemente dal luogo in cui è stabilito il prestatore
- non si considera territoriale la prestazione resa a soggetti passivi stabiliti in altri Stati (appartenenti o meno all'UE), anche quando il prestatore è un operatore nazionale.

Fanno eccezione alla suddetta regola le tipologie di prestazioni espressamente disciplinate dai criteri specifici dettati dalle disposizioni degli articoli 7-quater e 7-quinquies, esaminate nel successivo paragrafo 4.

La regola generale, nella sua apparente semplicità, pone alcune questioni teorico-pratiche di rilievo, attinenti ai presupposti su cui essa poggia, ovvero:

- l'individuazione del luogo in cui è stabilito il committente
- l'accertamento dello status di soggetto passivo del committente
- l'accertamento della "veste" nella quale il committente acquisisce il servizio.

Queste questioni investono in prima battuta il prestatore, chiamato ad applicare concretamente le disposizioni e a decidere il regime dell'operazione, il quale dovrà dare conto all'autorità fiscale del proprio operato in ordine all'applicazione o meno dell'Iva nella fatturazione del servizio.

Fermo restando il dovere della ragionevole diligenza generalmente richiesto ai soggetti passivi (si vedano, al riguardo, la sentenza pronunciata dalla Corte di giustizia Ue il 18 dicembre 2014 nelle cause riunite C-131/13, C-163/13 e C-164/13, e le sottostanti conclusioni presentate dall'Avvocato Generale l'11 settembre 2014), importanti disposizioni di ausilio, finalizzate anche all'uniforme applicazione dell'imposta nei Paesi membri, sono contenute nel regolamento Ue n. 282/2011.

#### *Luogo di stabilimento*

L'art. 20 del regolamento chiarisce che, quando il luogo della prestazione coincide con il luogo in cui è stabilito il committente soggetto passivo, e costui è stabilito in un solo luogo (sede dell'attività, oppure stabile organizzazione, o in mancanza indirizzo permanente o residenza abituale), il prestatore individua tale luogo sulla base delle informazioni ottenute dal committente, delle quali verifica l'esattezza applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento. Queste informazioni possono comprendere il numero di identificazione Iva attribuito dallo Stato membro in cui è stabilito il destinatario.

L'art. 21 prende poi in considerazione l'eventualità che il committente sia stabilito, oppure domiciliato, oppure residente in più di un Paese, prevedendo che, in tale ipotesi, prevale il luogo della sede dell'attività economica. Tuttavia, se il servizio è fornito ad una stabile organizzazione situata (ovviamente) in un luogo diverso dalla sede dell'attività, il luogo della prestazione è quello nel quale è situata la stabile organizzazione "che riceve detto servizio e lo utilizza per le proprie esigenze".

In relazione a quest'ultima ipotesi, l'art. 22 prevede che, al fine di identificare la stabile organizzazione del destinatario cui viene fornito il servizio, il prestatore esamina la natura e l'utilizzazione del servizio fornito. Qualora ciò non sia sufficiente, il prestatore

esamina, in particolare, se il contratto, l'ordinativo e il numero di identificazione Iva comunicatogli dal destinatario identificano la stabile organizzazione quale destinataria dei servizi e se la stabile organizzazione è l'entità che paga per il servizio.

Ove risulti ancora impossibile determinare la stabile organizzazione cui viene fornito il servizio, oppure nell'ipotesi in cui i servizi sono prestati a un soggetto passivo nell'ambito di un contratto che comprende uno o più servizi utilizzati in maniera non identificabile o non quantificabile, il prestatore considera di avere fornito i servizi nel luogo in cui il destinatario ha la sede dell'attività economica.

L'applicazione delle disposizioni dell'art. 22 riguarda la sfera del prestatore e lascia impregiudicati gli obblighi del destinatario. Questo significa, ad esempio, che se il prestatore, applicando diligentemente le predette disposizioni, abbia individuato la stabile organizzazione come committente della prestazione, egli non sarà responsabile qualora risultasse che l'effettivo committente era invece la casa madre, ferma restando l'adozione, nei confronti di quest'ultima, delle misure necessarie a ristabilire la corretta imposizione.

#### *Status del committente*

Nella relazione introduttiva della proposta di regolamento n. 282/2011, presentata nel dicembre 2009, la Commissione spiegava che, dal momento che la corretta applicazione delle norme sul luogo delle prestazioni dipende in larga misura dallo status del destinatario, che deve essere basato unicamente sulle norme che definiscono un soggetto passivo, e dalla qualità in cui il destinatario agisce, è necessario stabilire gli elementi giustificativi che il prestatore deve ottenere dal destinatario. Questa dichiarazione d'intenti si rinviene nel "considerando" n. 18 che precede l'articolato del regolamento.

In ordine alla determinazione dello status di soggetto passivo, definizione che, invero, mal si adatta ai soggetti operanti al di fuori del territorio comunitario, l'articolo 17 del regolamento chiarisce che occorre fare riferimento alle disposizioni degli articoli da 9 a 13 e 43 della direttiva 112 del 2006. Si considera quindi "soggetto passivo" chiunque possa essere qualificato tale in quanto "esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica" secondo le disposizioni degli artt. 9 e seguenti della direttiva, a prescindere dall'effettivo assoggettamento all'Iva (che evidentemente non sussiste, per motivi di territorialità, in capo agli operatori economici extracomunitari) e, come puntualizza la relazione della Commissione, indipendentemente dagli eventuali regimi speciali dei quali il soggetto possa fruire (ad esempio, il regime speciale per le piccole imprese).

Il richiamo dell'art. 43 della direttiva vale poi a significare che la persona giuridica che non è soggetto passivo, ma che è tuttavia identificata ai fini Iva in quanto effettua acquisti intracomunitari tassabili, va considerata soggetto passivo ai (soli) fini dell'applicazione delle disposizioni sul luogo delle prestazioni di servizi.

Quanto alle modalità di accertamento dello status di soggetto passivo del destinatario, l'articolo 18 del regolamento stabilisce che, salvo che disponga di informazioni contrarie, il prestatore può ritenere che il committente comunitario sia un soggetto passivo:

- se il destinatario gli ha comunicato il proprio numero di identificazione Iva, qualora ottenga conferma di validità del numero stesso, nonché del nome e dell'indirizzo corrispondenti (la conferma del nome e dell'indirizzo, in sede di interrogazione del sistema VIES, è prevista dal regolamento n. 904/2010, con effetto dal 1° gennaio 2012)
- in alternativa, se il destinatario non ha ancora ricevuto il numero di identificazione Iva, ma informa il prestatore di averne fatto richiesta, questi potrà basarsi su qualsiasi altra prova attestante lo status di soggetto passivo, effettuando una verifica di ampiezza ragionevole

circa l'esattezza delle informazioni fornitegli dal destinatario applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento.

In buona sostanza, diversamente dalla prima versione della proposta licenziata dalla Commissione, nella quale era previsto che lo status di soggetto passivo del committente potesse essere provato non solo dal numero identificativo Iva, ma anche "attraverso qualsiasi altra prova" della cui validità il prestatore avesse ottenuto conferma, il regolamento stabilisce che il possesso del numero di identificazione (fatto salvo in caso particolare in cui sia stato richiesto, ma non ancora ottenuto) è l'elemento su cui si fonda l'accertamento del predetto status e su cui il prestatore può, conseguentemente, basare la fatturazione senza l'addebito dell'imposta in virtù del principio di tassazione a destinazione dei servizi "B2B". Del resto, l'art. 214 della direttiva 2006/112/CE, come modificato, proprio nel quadro (e in funzione) della riforma del luogo delle prestazioni, dalla direttiva 2008/8/CE, impone agli Stati membri di attribuire il numero identificativo Iva, tra l'altro, ai soggetti passivi che ricevono/effettuano prestazioni di servizi per le quali l'Iva è dovuta dal destinatario a norma dell'art. 196, ovverosia prestazioni di servizi "generiche" transfrontaliere.

In definitiva, sembrava lecito concludere che il prestatore, per accertare lo status di soggetto passivo del committente, dovesse basarsi esclusivamente sul numero identificativo, in difetto del quale (salvo il suddetto caso particolare) avrebbe dovuto considerare il committente come un privato.

Questa conclusione appare però insostenibile dopo le sentenze della Corte di giustizia Ue 6 settembre 2012, C-273/11 e 27 settembre 2012, C-587/10, aventi ad oggetto i requisiti della cessione intracomunitaria.

La Corte ha osservato che, nel quadro del regime degli scambi intracomunitari, l'identificazione dei soggetti passivi mediante i numeri individuali mira ad agevolare la determinazione dello Stato membro in cui deve essere tassata l'operazione; nessuna norma, però, indica, tra le condizioni sostanziali di una cessione intracomunitaria, tassativamente elencate (tra le quali lo status di soggetto passivo dell'acquirente), l'obbligo di disporre di un numero d'identificazione Iva, il quale è un requisito formale che non può mettere in discussione il diritto all'esenzione dall'Iva qualora ricorrano le condizioni sostanziali. Di conseguenza, anche se l'amministrazione può subordinare l'esenzione di una cessione intracomunitaria alla comunicazione del numero d'identificazione Iva dell'acquirente, l'esenzione non potrà essere però negata solo per il fatto che detto obbligo non è stato rispettato, qualora il fornitore non possa, in buona fede, e dopo aver adottato tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere, comunicare tale numero e fornisca invece indicazioni idonee a dimostrare sufficientemente che l'acquirente è un soggetto passivo che agisce in quanto tale nell'ambito dell'operazione di cui trattasi.

Entrambe le sentenze, come si è detto, riguardano gli scambi intracomunitari di beni; tuttavia, sembrano pacificamente estensibili anche agli scambi di servizi, sottoposti ad una disciplina del tutto analoga (principio di tassazione a destinazione dei rapporti B2B).

Tornando al regolamento, il paragrafo 2 dell'art. 18 prevede infine che il prestatore, salvo che disponga di informazioni contrarie, può considerare che il destinatario comunitario non ha lo status di soggetto passivo qualora dimostri che questi non gli ha comunicato il numero identificativo Iva.

Per quanto concerne, invece, l'accertamento dello status di soggetto passivo in capo ai destinatari stabiliti fuori dell'Ue, il medesimo art. 18, paragrafo 3, prevede che il

prestatore, salvo che disponga di informazioni contrarie, può ritenere sussistente tale status:

- se ha ottenuto dal destinatario il certificato, rilasciato dalle competenti autorità fiscali, attestante che questi svolge un'attività che gli dà diritto al rimborso dell'Iva a norma della direttiva 86/560/CEE
- in alternativa, se il destinatario dispone del numero identificativo Iva o di un numero analogo, attribuitogli dal paese in cui egli è stabilito e utilizzato per identificare le imprese, oppure di qualsiasi altra prova attestante che è un soggetto passivo, purché effettui una verifica di ampiezza ragionevole dell'esattezza delle informazioni fornite dal destinatario applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento.

Anche in tale ambito è opportuno richiamare la sentenza 27 settembre 2012, C-587/10, ove la Corte ha dichiarato che l'amministrazione finanziaria può subordinare l'esenzione dall'Iva della cessione intracomunitaria all'acquisizione, da parte del fornitore, del numero di partita Iva del cessionario, ma non può negare l'esenzione per il solo fatto che il fornitore, in buona fede, non abbia potuto rispettare questo obbligo ed abbia comunque dimostrato che il cessionario ha effettuato l'acquisto in veste di soggetto passivo.

La sentenza mette in evidenza la distinzione delle due questioni:

- quella sostanziale, concernente i presupposti per la configurazione di una cessione intracomunitaria esente nel Paese membro di origine in quanto tassata come acquisto intracomunitario nel Paese membro di destinazione (ossia il requisito della soggettività passiva del cessionario)
- quella procedurale dei mezzi di prova circa l'esistenza dei presupposti sostanziali.

La Corte osserva che il requisito secondo cui, per aversi una cessione intracomunitaria esente, l'acquirente deve essere un soggetto passivo che agisce in quanto tale, non implica, di per sé, che questi debba operare con un numero di identificazione Iva.

Di conseguenza, le questioni sollevate dal giudice nazionale devono considerarsi attinenti ai mezzi di prova che possono essere richiesti al fornitore per dimostrare la sussistenza del requisito relativo allo status di soggetto passivo dell'acquirente.

In proposito, la Corte ricorda di avere già dichiarato che, in mancanza di disposizioni nella direttiva, rientra nella competenza degli Stati membri stabilire i mezzi di prova atti ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi e che grava sul fornitore l'onere di provare che le condizioni sono soddisfatte.

Nell'imporre le condizioni, però, gli Stati membri non possono eccedere quanto necessario allo scopo. Subordinare il diritto all'esenzione della cessione intracomunitaria al rispetto di obblighi di forma, tralasciando di considerare i requisiti sostanziali, eccederebbe lo scopo della norma.

Quanto alla questione se questi principi siano rispettati nel caso in cui lo Stato membro impone al fornitore l'acquisizione del numero di partita Iva del cessionario, è incontestabile che tale numero d'identificazione sia intrinsecamente connesso allo status di soggetto passivo. Tuttavia, la prova di tale status non può dipendere sempre e solo dal suddetto elemento, trattandosi di un requisito formale che non può rimettere in discussione il diritto all'esenzione dall'Iva qualora ricorrano le condizioni sostanziali di una cessione intracomunitaria, donde la conclusione anticipata in apertura.

#### *Qualità del committente*

Dall'art. 19 del regolamento n. 282/11 emerge che il prestatore è chiamato a valutare, in una certa misura (attenuata rispetto all'iniziale testo proposto dalla Commissione nel dicembre 2009), anche la "qualità" del committente rispetto al servizio fornito, vale a dire la

veste nella quale questi acquisisce la prestazione: se quella di soggetto passivo oppure quella di consumatore finale.

Riprendendo in pratica le puntualizzazioni del “quarto considerando” della direttiva Iva, l’art. 19, primo comma, chiarisce anzitutto che quando il soggetto passivo, oppure la persona giuridica assimilata ad un soggetto passivo (in quanto titolare di partita Iva), riceve servizi destinati esclusivamente ad un uso privato, compreso quello dei suoi dipendenti, si considera che tale soggetto non riveste lo status di soggetto passivo ai fini dell’applicazione delle norme sul luogo delle prestazioni di servizi.

Il secondo comma, poi, stabilisce che il prestatore può considerare che i servizi sono prestati a fini professionali dal destinatario se, per tale operazione, il destinatario gli ha comunicato il numero identificativo Iva, “salvo che disponga di informazioni contrarie, ad esempio sulla natura dei servizi forniti”. Questo significa che, come si diceva, il prestatore non potrà basarsi esclusivamente sulla condotta del destinatario per valutare l’impiego professionale dei servizi forniti, ossia sulla mera circostanza che questi gli ha comunicato il numero identificativo Iva, ma dovrà tenere conto di eventuali informazioni contrarie in proprio possesso, per esempio (ma non solo) la natura dei servizi.

Di conseguenza, qualora il servizio, per la sua intrinseca natura, sia destinato oggettivamente ed esclusivamente ad uso privato, il prestatore, ancorché il destinatario si sia qualificato come soggetto passivo, dovrà considerarlo un privato consumatore ed applicare, dunque, i pertinenti criteri di territorialità (la regola generale basata sul luogo in cui è stabilito in prestatore, o, se del caso, gli eventuali criteri speciali previsti, in ambito B2C, per talune specifiche prestazioni).

Il terzo comma, infine, precisa che se un unico servizio è destinato sia all’uso professionale sia all’uso privato del committente, la prestazione si considera localizzata nel paese del committente in base alla regola generale dei rapporti B2B. In sostanza, il servizio promiscuo (ad esempio, l’aggiornamento via internet del software antivirus su un personal computer utilizzato sia per l’attività economica sia per fini privati) si considera interamente destinato all’impresa del committente; è appena il caso di osservare che questo vale ai (soli) fini della territorialità, mentre ai fini del diritto alla detrazione il destinatario dovrà determinare la quota dell’utilizzo professionale in relazione alla quale esercitare il diritto.

***Si riporta, di seguito, il paragrafo 2.1.3 della circolare n. 37/2011, concernente “la qualità di soggetto passivo del committente”***

*Una volta acclarato che il committente del servizio è un soggetto passivo di imposta, è necessario verificare - ai fini della determinazione della territorialità dell’operazione - se il medesimo acquisisca i servizi nella veste di soggetto passivo d’imposta.*

*Al riguardo va notato che, in base al primo comma dell’articolo 19 del regolamento, un soggetto passivo o un ente non soggetto passivo assimilato ad un soggetto passivo che riceve servizi destinati esclusivamente ad un uso privato, ivi compreso l’uso da parte dei suoi dipendenti, è considerato, ai fini dell’acquisto dei predetti servizi, un soggetto non passivo (non trovando quindi applicazione la regola generale di territorialità dei rapporti B2B, ma le regole operanti per i rapporti B2C, per cui si rimanda al successivo paragrafo 2.2).*

*Il medesimo articolo 19, terzo comma, del regolamento precisa che, quando una prestazione di servizio sia acquistata da un soggetto passivo sia per finalità private che per finalità imprenditoriali, professionali o artistiche, per la stessa trovano applicazione i criteri di territorialità previsti per le prestazioni rese nei confronti di committenti soggetti passivi. Ne discende che - ove non trovino applicazione le previsioni di deroga di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies del d.P.R. n. 633 - detta prestazione si considererà resa in Italia se commessa da un soggetto stabilito nel territorio dello Stato e non si considererà resa in Italia se commessa da un soggetto stabilito all’estero.*

*In via di presunzione, l’articolo 7-ter del d.P.R. n. 633 stabilisce che, nel caso in cui il committente sia un soggetto diverso da una persona fisica, cioè una società ovvero un ente, associazione o società semplice di cui, rispettivamente, ai nn. 1) e 2) del secondo comma dell’articolo 4 del d.P.R. n. 633, la soggettività passiva - ai fini del requisito della territorialità della prestazione di servizi - sussiste sempre: si presume, pertanto, che le prestazioni di servizi siano acquisite da tali soggetti, diversi dalle persone fisiche, nella veste di soggetto passivo. L’unica fattispecie*



*in cui le società, enti, associazioni o società semplici non devono essere considerati, ai predetti fini, soggetti passivi è costituita dal sopra menzionato caso in cui i servizi siano destinati esclusivamente ad un uso privato del soggetto committente, ivi compreso l'uso da parte dei suoi dipendenti. A tale riguardo, si è del parere che la previsione comunitaria citata debba intendersi riferita ai casi in cui il servizio è destinato ad un uso privato delle persone facenti parte degli organi delle società o enti in esame, ovvero dei dipendenti degli stessi.*

*Nel caso in cui, invece, il committente sia una persona fisica non è sufficiente che lo stesso eserciti attività imprenditoriale, artistica o professionale, ma è necessario che il prestatore del servizio effettui una valutazione di compatibilità complessiva, per verificare che il servizio medesimo sia acquistato nell'esercizio di detta attività.*

*Non si considerano quindi effettuati da un soggetto passivo gli acquisti di servizi che attengono alla sfera privata della persona fisica esercente attività imprenditoriale, artistica o professionale, o che siano destinati esclusivamente all'uso da parte dei dipendenti dello stesso. Per tali acquisti, trovano applicazione i criteri di territorialità previsti per i servizi resi nei confronti di committenti non soggetti passivi, argomento per cui si rimanda al successivo paragrafo 2.2.*

*Particolare rilievo, ai fini dell'applicazione della lettera a) del comma 2 dell'articolo 7-ter, assume quindi la verifica dell'utilizzazione di un servizio per finalità riconducibili ovvero estranee all'esercizio dell'impresa.*

*Al riguardo, il secondo comma dell'articolo 19 del regolamento stabilisce che il prestatore - cui il destinatario dei servizi abbia comunicato il suo numero di partita IVA per una data operazione - può considerare che i servizi sono destinati all'attività economica del destinatario medesimo, a meno che non disponga di informazioni contrarie, ad esempio sulla natura dei servizi forniti.*

*L'analisi circa la destinazione o meno all'esercizio dell'impresa dei servizi prestati potrebbe risultare - in determinati casi - agevole in ragione della natura dei servizi forniti. In via esemplificativa, si pensi a un imprenditore persona fisica, stabilito in Italia, che acquisti da un avvocato spagnolo una consulenza relativa ad un problema matrimoniale (ad esempio, una causa di divorzio): in tal caso, il servizio - pacificamente non attenendo a finalità imprenditoriali - dovrà considerarsi reso a un privato, ancorché il committente abbia comunicato il suo numero di partita IVA. Sempre in via esemplificativa, si consideri il caso di una consulenza resa a un imprenditore persona fisica, stabilito in Francia, da un prestatore stabilito in Italia, che attiene all'organizzazione dell'impresa gestita da detto imprenditore: in tal caso il servizio - pacificamente attenendo a finalità imprenditoriali - dovrà considerarsi reso a un soggetto passivo e sarà quindi irrilevante ai fini impositivi ai sensi della lettera a) del comma 1 dell'articolo 7-ter del d.P.R. n. 633, essendo il committente soggetto passivo stabilito in altro Stato e non essendo riconducibile il servizio a quelli per cui trovano applicazione le previsioni derogatorie di cui ai successivi articoli 7-quater e 7-quinquies (sempre che il committente comunichi il suo numero di partita IVA).*

*In tutti gli altri casi, in cui il servizio risulti essere compatibile sia con la sfera privata sia con la veste di soggetto passivo, il prestatore considera la prestazione acquisita dal committente, soggetto passivo comunitario, nell'ambito della propria attività di soggetto passivo a condizione che quest'ultimo comunichi il proprio numero di partita IVA.*

*Per i soggetti non comunitari, nei casi in cui il servizio risulti essere compatibile sia con la sfera privata sia con la veste di soggetto passivo dell'acquirente, il prestatore potrà richiedere al committente gli elementi a supporto della non riconducibilità dell'acquisto alla sfera privata, onde giustificare la mancata applicazione dell'imposta in base al criterio generale dei rapporti B2B.*

*Sulla base di quanto disposto dall'articolo 25 del regolamento, si rammenta che l'utilizzazione per finalità private ovvero per finalità imprenditoriali, artistiche o professionali deve valutarsi solo in base alle circostanze esistenti al momento dell'effettuazione dell'operazione - momento da individuarsi in base ai criteri di cui all'articolo 6 del d.P.R. n. 633 - e che non assumono rilevanza i cambiamenti di tali circostanze che avvengano successivamente a tale momento. Ove quindi un determinato servizio - per cui non operano le previsioni di deroga di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies del d.P.R. n. 633 - sia acquistato presso un operatore non stabilito nel territorio dello Stato da un soggetto passivo stabilito in detto territorio per le esigenze della propria impresa, la prestazione si considera in ogni caso rilevante ai fini IVA in Italia, ai sensi della lettera a) del comma 2 dell'articolo 7-ter del d.P.R. n. 633, anche se il servizio acquistato venga, per mutate successive esigenze, destinato a fini privati.*

*È da ritenere che, qualora all'atto del pagamento di un acconto si preveda una determinata utilizzazione del servizio (ad esempio, per fini privati), che poi risulti modificata all'atto del pagamento del saldo (nell'esempio prospettato, il servizio sia riconducibile alla veste di soggetto passivo), poiché entrambi i momenti costituiscono momenti di effettuazione dell'operazione ("fatto generatore dell'imposta", secondo la locuzione utilizzata dall'articolo 63 della direttiva 2006/112/CE e dall'articolo 25 del regolamento), possano trovare applicazione differenti regimi con riferimento all'acconto (per cui nell'esempio prospettato non troverebbero applicazione i criteri previsti per i rapporti B2B) e al saldo (per cui nell'esempio prospettato troverebbero invece applicazione i criteri previsti per i rapporti B2B).*

## **Disposizioni comuni**

L'art. 25 del regolamento n. 282/2011, infine, chiarisce che per l'applicazione delle

norme relative al luogo della prestazione, segnatamente per quanto attiene alla valutazione dello status, della qualità e del luogo di stabilimento del destinatario, si tiene conto esclusivamente delle circostanze esistenti al momento del fatto generatore dell'imposta, ossia al momento dell'effettuazione della prestazione; eventuali cambiamenti successivi in merito alla destinazione del servizio medesimo sono irrilevanti, purché non sussista alcuna pratica abusiva.

***Si riporta, di seguito, un passaggio del paragrafo 2.1.3 della circolare n. 37/2011, in merito all'applicazione delle disposizioni dell'art. 25 in relazione all'accertamento della qualità del committente.***

*Sulla base di quanto disposto dall'articolo 25 del regolamento, si rammenta che l'utilizzazione per finalità private ovvero per finalità imprenditoriali, artistiche o professionali deve valutarsi solo in base alle circostanze esistenti al momento dell'effettuazione dell'operazione – momento da individuarsi in base ai criteri di cui all'articolo 6 del d.P.R. n. 633 – e che non assumono rilevanza i cambiamenti di tali circostanze che avvengano successivamente a tale momento. Ove quindi un determinato servizio – per cui non operano le previsioni di deroga di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies del d.P.R. n. 633 – sia acquistato presso un operatore non stabilito nel territorio dello Stato da un soggetto passivo stabilito in detto territorio per le esigenze della propria impresa, la prestazione si considera in ogni caso rilevante ai fini IVA in Italia, ai sensi della lettera a) del comma 2 dell'articolo 7-ter del d.P.R. n. 633, anche se il servizio acquistato venga, per mutate successive esigenze, destinato a fini privati.*

*È da ritenere che, qualora all'atto del pagamento di un acconto si preveda una determinata utilizzazione del servizio (ad esempio, per fini privati), che poi risulti modificata all'atto del pagamento del saldo (nell'esempio prospettato, il servizio sia riconducibile alla veste di soggetto passivo), poiché entrambi i momenti costituiscono momenti di effettuazione dell'operazione ("fatto generatore dell'imposta", secondo la locuzione utilizzata dall'articolo 63 della direttiva 2006/112/CE e dall'articolo 25 del regolamento), possano trovare applicazione differenti regimi con riferimento all'acconto (per cui nell'esempio prospettato non troverebbero applicazione i criteri previsti per i rapporti B2B) e al saldo (per cui nell'esempio prospettato troverebbero invece applicazione i criteri previsti per i rapporti B2B).*

*Soggetti che si avvalgono del regime di franchigia per le "piccole imprese"*

La normativa comunitaria non contiene disposizioni circa la disciplina applicabile alle prestazioni di servizi nelle quali interviene, in veste di prestatore o committente, un soggetto passivo che si avvale del regime speciale di franchigia per le "piccole imprese". Neppure la normativa nazionale anteriore alla legge n. 190/2014 prevedeva alcunché in merito alle prestazioni di servizi rese dai contribuenti che si avvalevano del regime di franchigia regolato dall'art. 1, commi 96 e seguenti, della legge n. 244/2007 e successive modificazioni (c.d. regime dei contribuenti minimi, indi regime di vantaggio).

In questo contesto, nella circolare n. 36 del 21 giugno 2010 l'Agenzia delle entrate aveva sostenuto che le prestazioni di servizi c.d. "generiche" (ossia quelle disciplinate dalle regole generali dell'art. 7-ter), rese dal "contribuente minimo" italiano ad altri soggetti passivi (comunitari e non), nonché le medesime prestazioni acquisite da committenti nazionali presso operatori comunitari che si avvalgono del regime delle piccole imprese, si configurassero come operazioni soggette a tassazione nel paese di origine.

Ad avviso dell'Agenzia, quindi, le prestazioni "in uscita" (dall'Italia verso l'estero) erano sottratte, in virtù del regime speciale, alla regola generale della localizzazione nel paese del committente; regola che tornava, invece, ad applicarsi per quelle "in entrata" (dall'estero verso l'Italia), per le quali le stesse disposizioni normative sopra richiamate prevedono l'obbligo d'imposta a carico del contribuente in regime speciale.

In sostanza, l'Agenzia aveva ritenuto di dover risolvere la questione del trattamento delle prestazioni di servizi rese/ricevute da "contribuenti minimi" applicando per analogia il trattamento previsto per gli scambi intracomunitari di beni posti in essere dai medesimi soggetti, in relazione ai quali è infatti stabilito:

- che le cessioni verso operatori di altri stati membri non costituiscono cessioni intracomunitarie, ma operazioni interne (art. 41, comma 2-bis, dl 30 agosto 1993, n. 331)

- che gli acquisti intracomunitari sono soggetti ad imposizione in Italia (art. 1, comma 100, legge n. 244/2007; art. 1, comma 58, legge 190/2014).

Questa interpretazione, in relazione alla quale avevamo espresso perplessità, è stata superata con la risoluzione n. 75/2015. L'occasione si è presentata con l'istanza di interpello di un contribuente che si avvaleva del regime di vantaggio, che aveva chiesto all'Agenzia se alle prestazioni di servizi di commercio elettronico "diretto", rese nei confronti dei propri clienti "prevalentemente residenti in Inghilterra e molti senza partita Iva poiché con volume d'affari inferiore al limite entro il quale la normativa interna richiede detto adempimento", dovesse applicare l'Iva con l'aliquota vigente in Inghilterra oppure se si trattasse di operazioni non soggette ad Iva.

Al riguardo, nella citata risoluzione, dopo avere illustrato i nuovi criteri di localizzazione delle suddette prestazioni (e di quelle di telecomunicazione e di teleradiodiffusione) rese a privati consumatori Ue, entrati in vigore il 1° gennaio 2015, nonché le modalità semplificate di assolvimento degli obblighi Iva previste, in tale ambito, dalle disposizioni sul regime c.d. "MOSS" (su cui appresso), l'Agenzia ha osservato che "in assenza di un'espressa disciplina nel regime di vantaggio, può trovare applicazione la disciplina prevista per il regime c.d. forfetario, di cui all'articolo 1, commi 56 e ss. della legge 23 dicembre 2014, n. 190. Analogamente al regime di vantaggio, infatti, anche nel regime forfetario..., ai fini Iva, i soggetti sono esonerati dall'obbligo di rivalsa e dagli altri adempimenti previsti dalle disposizioni Iva." Ai sensi del comma 58, lett. d), del citato articolo 1, prosegue la risoluzione, le prestazioni di servizi scambiate da contribuenti aderenti al regime forfetario con soggetti non residenti, "rimangono soggette alle ordinarie regole di territorialità di cui alle disposizioni recate dagli articoli 7-ter e seguenti...fermo restando che, per gli stessi, è escluso il diritto alla detrazione..."

Pertanto, "applicando i richiamati principi al regime fiscale di vantaggio, risulta che nell'ipotesi di servizi elettronici resi nei confronti sia di soggetti passivi d'imposta (B2B) sia di privati consumatori comunitari (B2C), tali operazioni devono essere assoggettate ad Iva nel luogo ove il committente è stabilito ovvero ha il domicilio o la residenza..." In tale senso, conclude la risoluzione, "anche alla luce della novella disciplina del regime forfetario, devono in parte ritenersi superati i chiarimenti resi in via interpretativa con la circolare n. 36/E del 21 giugno 2010".

E' indubbio che la pronuncia dell'amministrazione va oltre la specificità della fattispecie oggetto dell'interpello – ossia la fornitura di servizi elettronici, di telecomunicazione e di teleradiodiffusione B2C – ed assume carattere generale, riconoscendo essa espressamente che il regime di franchigia è irrilevante ai fini dell'applicazione dei criteri di localizzazione delle prestazioni di servizi. Ciò anche se la valenza concreta di questo riconoscimento, stante la sopravvenuta affermazione del principio in via normativa nella legge n. 190/2014, è oramai circoscritta al regime di vantaggio di cui all'art. 27 della legge n. 98/2011.

### **3.2 Prestazioni rese a consumatori (B2C)**

In conformità all'art. 45 della direttiva, che fissa nel paese in cui è stabilito il prestatore il luogo delle prestazioni "generiche" effettuate nei confronti di committenti non soggetti passivi, l'art. 7-ter, comma 1, lett. b) stabilisce che si considerano effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio stesso.

Per le prestazioni generiche B2C, quindi, è stata confermata la regola generale

precedente alla riforma del 2010.

Anche nell'ambito delle prestazioni in esame occorre fare riferimento alle nozioni di "soggetto passivo", di "soggetto passivo stabilito", di "sede dell'attività economica", di "stabile organizzazione", di "indirizzo permanente" e di "residenza abituale", illustrate precedentemente.

La disciplina della localizzazione delle prestazioni di servizi B2C è tuttavia più articolata di quella delle prestazioni B2B, in quanto, accanto alla regola base sopra enunciata, trovano applicazione:

- per alcune prestazioni specifiche, i criteri speciali oggettivi di cui al successivo paragrafo 4;
- ulteriori criteri specifici, stabiliti per determinate prestazioni quando rese a privati consumatori (paragrafi da 5.1 a 5.7)
- ulteriori particolarità in relazione a determinate prestazioni, allorquando rese a privati consumatori stabiliti al di fuori dell'Ue (paragrafo 5.8).

## **4. CRITERI SPECIALI OGGETTIVI PER LA LOCALIZZAZIONE DI TALUNE PRESTAZIONI**

Anche la riforma del 2010 ha mantenuto alcune regole speciali, atte a localizzare determinate prestazioni di servizi sulla base di appositi criteri, diversi da quelli “soggettivi” (e, si potrebbe dire, convenzionali) sui quali si fondano le regole generali. Queste regole speciali mirano tendenzialmente a tassare la prestazione nel luogo in cui è “consumata”: è agevole notare che i criteri sottostanti esprimono infatti un collegamento “fisico” tra il servizio e il luogo in cui è prestato.

I criteri speciali, previsti dagli articoli 7-quater) e 7-quinquies), si applicano alle prestazioni di servizi ivi menzionate oggettivamente considerate, ossia indipendentemente dallo status del destinatario e, dunque, tanto nei rapporti B2B che in quelli B2C.

Si deve sottolineare che le suddette prestazioni “specifiche” sono disciplinate esclusivamente dai rispettivi criteri speciali, di seguito illustrati, per cui non assumono nessuna rilevanza altri elementi, in particolare il luogo in cui sono stabilite le parti (prestatore e committente) o lo status del committente.

### **4.1 Prestazioni di servizi relativi a beni immobili**

Le prestazioni di servizi relative a beni immobili, secondo l’art. 47 della direttiva, sono localizzate nel paese in cui si trova l’immobile.

La norma nazionale, contenuta nell’art. 7-quater, lett. a), stabilisce che le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell’esecuzione di lavori immobiliari, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando l’immobile è ivi situato.

In pratica, i servizi collegati ad un bene immobile sono localizzati nello stesso luogo in cui è situato il bene, a nulla rilevando, come già detto, il luogo in cui sono stabiliti il prestatore o il committente; pertanto:

- se l’immobile è situato nel territorio italiano, la prestazione si considera effettuata in Italia
- viceversa, se l’immobile è situato al di fuori del territorio dello Stato, la prestazione non si considera effettuata in Italia.

Si deve evidenziare, in proposito, che la norma, rispetto alla precedente formulazione dell’art. 7, quarto comma, lett. a), include ora esplicitamente tra le prestazioni relative a beni immobili anche:

- la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori analoghi (campi di vacanza, campeggi)
- la concessione di diritti di utilizzazione di un bene immobile.

Con risoluzione 16 maggio 2008, n. 199, l’Agenzia delle entrate ha esaminato il caso di una società italiana, operante nel settore turistico, che raccoglie, tramite un proprio sito web installato presso due server condotti in locazione esclusiva e gestiti da un soggetto americano, prenotazioni per ostelli ed alberghi ubicati in tutto il mondo. I clienti si collegano al sito tramite il server situato negli Usa per effettuare la prenotazione dell’ostello o dell’albergo scelto, all’atto della quale pagano, mediante carta di credito, il 10% di quanto dovuto per l’intero soggiorno alla società, che emette la relativa fattura.

L’Agenzia ha osservato che, nella fattispecie, la società prenota stanze d’albergo a favore della clientela, per cui svolge un’attività di intermediazione nella quale il mezzo elettronico costituisce un mero strumento mediante il quale essa raccoglie le domande dei propri clienti ed effettua, per essi, le prenotazioni. L’uso di internet, quindi, è equiparabile all’uso di un telefono o di un fax e non fa mutare la natura giuridica dell’operazione, che va qualificata come intermediazione e non come commercio elettronico. Ciò posto, l’Agenzia ha ritenuto che le prestazioni di intermediazione in esame sono riferite a beni immobili, per cui sono disciplinate, sotto l’aspetto della territorialità, dal criterio speciale previsto per i servizi relativi a tali beni.

Questa qualificazione suscitava però dubbi; in base alla formulazione della norma (tanto quella nazionale dell’art. 7-quater, quanto quella dell’art. 47 della direttiva), il criterio speciale in esame non è dettato con riguardo a tutte le intermediazioni afferenti i servizi relativi a beni immobili ricompresi nella disposizione, ma soltanto con riguardo alle prestazioni degli agenti immobiliari.

In effetti, riconsiderando la questione, nella circolare n. 36 del 21 giugno 2010, risposta n. 13, l’Agenzia delle entrate ha dichiarato che le prestazioni di intermediazione in nome e per conto del cliente, relative a prestazioni alberghiere, devono essere inquadrare tra le prestazioni generiche di cui all’art. 7-ter. Questo inquadramento, è da precisare, vale se il cliente è un soggetto passivo, perché se si tratta di un privato la prestazione di intermediazione segue invece il criterio specifico previsto dall’art. 7-sexies, lett. a), illustrato al successivo punto 5.2; in tal senso anche le disposizioni dell’art. 31 del regolamento n. 282/2011.

L’applicazione del criterio speciale qui in esame pone spesso difficoltà di qualificazione della fattispecie, sia riguardo alla nozione di bene immobile, sia riguardo al collegamento necessario per poter qualificare una prestazione come “relativa” ad un bene immobile.

I problemi sorgono, naturalmente, soprattutto nelle operazioni che presentano elementi transfrontalieri e che possono quindi essere localizzate diversamente a seconda che siano o meno inquadrare tra le prestazioni immobiliari; in tale ambito, divergenze interpretative insorgono talora anche tra le amministrazioni finanziarie degli Stati membri.

Le accennate difficoltà, testimoniate dai numerosi procedimenti nei quali la Corte di giustizia Ue si è occupata di questioni concernenti l’interpretazione delle disposizioni in esame, hanno indotto la Commissione Ue a proporre soluzioni normative al fine di ridurre i conflitti mediante l’armonizzazione dell’interpretazione e dell’applicazione delle disposizioni di riferimento.

Le soluzioni si sono concretizzate attraverso disposizioni atte a chiarire la portata del criterio speciale, adottate con il regolamento Ue n. 1042 del 7 ottobre 2013, integrativo del regolamento Ue n. 282/2011, al quale sono stati aggiunti:

- l’art. 13-ter, che introduce la nozione di bene immobile agli effetti dell’Iva
- l’art. 31-bis, che al paragrafo 1 definisce il collegamento tra la prestazione e il bene immobile, mentre ai paragrafi 2 e 3 fornisce esemplificazioni “in positivo” e “in negativo”
- l’articolo 31-ter, concernente la messa a disposizione di attrezzature e di personale.

Le disposizioni chiarificatrici – che involgono entrambi gli aspetti problematici della definizione di bene immobile e dell’intensità del collegamento necessaria per poter considerare la prestazione del servizio come relativa a tale bene – diventeranno efficaci e direttamente obbligatorie, anche per i soggetti passivi, dal 1° gennaio 2017; fino a tale data, pertanto, non sono giuridicamente vincolanti, anche se rappresentano comunque un utile

orientamento per l'interprete.

A decorrere dalla predetta data, agli effetti dell'Iva, per la definizione di "beni immobili" e per stabilire la sussistenza o meno dei presupposti per l'applicazione del criterio speciale di localizzazione, occorrerà fare riferimento al citato regolamento Ue, per cui dovranno essere ignorate le disposizioni nazionali con esso contrastanti (sul piano della prassi, per esempio, dovranno considerarsi superate, ove non compatibili con il regolamento, le "linee guida per la distinzione tra beni mobili e beni immobili" fornite dall'Agenzia delle entrate al paragrafo 3.1.2 della circolare n. 37/2011).

In data 26 ottobre 2015 la Direzione Generale della Fiscalità e dell'Unione doganale della Commissione europea ha elaborato un documento contenente note esplicative utili alla comprensione del significato e della portata delle disposizioni del regolamento concernenti il tema che ci interessa. Le indicazioni del documento non sono tuttavia giuridicamente vincolanti, non rappresentano l'opinione formale della Commissione, né la posizione di tutti gli Stati membri, i quali pertanto possono "redigere orientamenti propri sull'applicazione delle norme in materia di Iva concernenti le prestazioni di servizi relativi a beni immobili".

Il documento, di conseguenza, invita coloro che intendano ottenere una risposta precisa, completa e vincolante a una richiesta specifica, a contattare le rispettive amministrazioni fiscali nazionali, le quali, "in osservanza al principio di sussidiarietà, hanno il dovere fondamentale di informare i soggetti passivi in merito all'interpretazione e all'applicazione della normativa Iva".

Occorre rammentare che, con provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 29 dicembre 2015, l'Italia ha aderito al progetto "Cross Border Ruling" (CBR), che prevede la possibilità, per i contribuenti interessati al compimento di operazioni transnazionali, di richiedere una consulenza congiunta, sul trattamento ai fini Iva, alle amministrazioni dei paesi Ue coinvolti. La consulenza eventualmente ottenuta in tale contesto non esplica però gli effetti propri dell'interpello.

Vediamo le disposizioni del regolamento e i commenti esplicativi "non vincolanti" della Commissione europea.

#### **4.1.1 Definizione di "beni immobili"**

Si deve ricordare che, prima del regolamento n. 1042/2013, non esisteva una definizione armonizzata a livello Ue della nozione di "beni immobili" agli effetti dell'Iva. Un'indicazione utile si rinveniva nell'art. 12, par. 2, primo comma, della direttiva Iva, ove si chiarisce, nell'ambito delle norme sulla soggettività passiva, che per fabbricato si intende "qualsiasi costruzione incorporata al suolo".

Un'altra indicazione si ricavava dalla disposizione dell'art. 34 del regolamento n. 282/2011 (già art. 5 del regolamento n. 1777/2005), secondo cui la prestazione di montaggio delle diverse parti di un macchinario deve considerarsi, ai fini della territorialità, una lavorazione di beni mobili materiali, "ad eccezione del caso in cui i beni montati diventano parte di beni immobili". Questa eccezione sottende, evidentemente, una diversa qualificazione della prestazione nell'ipotesi in cui i beni mobili si incorporino in un bene immobile, diversità che porta, in tale ipotesi, ad inquadrare la prestazione fra quelle relative ad un bene immobile. Dalla disposizione si desume quindi che la nozione di bene immobile, agli effetti della determinazione del luogo delle prestazioni di servizi, si riferisce non soltanto agli edifici, ma anche agli impianti stabilmente incorporati al suolo o al fabbricato.

Con la sentenza 16 gennaio 2003, C-315/00, la Corte di giustizia Ue ha definito una questione pregiudiziale relativa al trattamento applicabile alle locazioni di edifici

prefabbricati, a uno o due piani, che presentavano le seguenti caratteristiche:

- erano costruiti con elementi prefabbricati, paragonabili a case prefabbricate, che poggiavano su piattaforme di cemento realizzate su fondamenta interrate
- le pareti, realizzate mediante pannelli, erano fissate a mezzo di viti su bulloni inseriti nelle fondamenta
- i tetti erano ricoperti di tegole
- i pavimenti e le pareti dei servizi e delle cucine erano piastrellati
- il sistema di costruzione utilizzato consentiva in ogni momento lo smontaggio dei fabbricati da parte di otto persone in un arco di dieci giorni e la loro successiva riutilizzazione.

La Corte, rilevato che tali edifici non si muovono né sono facilmente spostabili, poiché occorrerebbe il lavoro di otto persone per dieci giorni, ha ritenuto che “tali fabbricati, costituiti da costruzioni incorporate al suolo, costituiscano beni immobili. A tale proposito è rilevante che le costruzioni non siano facilmente smontabili e spostabili, ma, contrariamente a quanto sostiene il governo tedesco, non è necessario che siano indissolubilmente incorporate al suolo.” La nozione di fabbricato così definita, prosegue la Corte, corrisponde alla definizione di tale termine figurante all’art. 4, n. 3, lett. a), della sesta direttiva (ora art. 12, par. 2, della direttiva 112 del 2006, richiamato prima), relativo alla cessione di un fabbricato o di una frazione di fabbricato. Non vi è infatti motivo di distinguere tale nozione a seconda che si tratti di un’operazione di locazione o di un’operazione di cessione.

L’assenza di una definizione di una nozione di diritto comunitario quale è quella di “beni immobili”, rilevante sotto molteplici profili nell’ambito dell’Iva, costituiva motivo di divergenze interpretative e, nei rapporti transfrontalieri, di possibili situazioni di doppia o di mancata imposizione, soprattutto con riguardo alla localizzazione delle prestazioni di servizi.

In questo contesto, con il citato regolamento Ue n. 1042 del 2013, come si diceva, sono state inserite nel regolamento Ue n. 282 del 2011 disposizioni atte a “garantire il trattamento fiscale uniforme delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili”, a cominciare dalla definizione del concetto.

L’art. 13-ter del regolamento stabilisce ora che, ai fini dell’applicazione della direttiva Iva, si considerano beni immobili:

- a) una parte specifica del suolo, in superficie o nel sottosuolo, su cui sia possibile costituire diritti di proprietà e il possesso
- b) qualsiasi fabbricato o edificio eretto sul o incorporato al suolo, sopra o sotto il livello del mare, che non sia agevolmente smontabile né agevolmente rimuovibile
- c) qualsiasi elemento che sia stato installato e che 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
- d) 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.

Occorre notare la portata generale della definizione, che viene fornita “ai fini dell’applicazione della direttiva Iva” e non soltanto per la localizzazione delle prestazioni di servizi.

*Le osservazioni della Commissione europea*

In via preliminare, nel documento si sottolinea che, per un’interpretazione uniforme e un’applicazione coerente della norma dell’art. 47 della direttiva Iva su tutto il territorio



dell'Ue, le autorità fiscali “dovrebbero evitare di far ricorso alle definizioni e ai concetti derivanti dai rispettivi ordinamenti nazionali” e dovranno basare le loro valutazioni soltanto sulle definizioni a livello unionale in materia di Iva.

In merito alla nozione di beni immobili, si osserva che, da un lato, vi sono beni che non possono spostarsi né essere spostati agevolmente, come terreni, fabbricati, alberi, colture, i quali rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 13-ter, lettera a) o b).

Invero, gli alberi e le colture, che sono sicuramente beni immobili finché collegati al terreno, letteralmente non parrebbero riconducibili né alla nozione di “suolo”, né a quelle di “fabbricato” o “edificio”; il documento spiega però che il riferimento al suolo, in superficie o nel sottosuolo, comprende, oltre al suolo stesso, ogni cosa che si trovi sulla sua superficie o al di sotto.

Il suolo comprende ogni appezzamento di terreno, inclusa la parte coperta dall'acqua, ossia il mare, gli oceani, i fiumi, i laghi e i corsi d'acqua interni; per quanto sia in movimento, l'acqua si considera immobile fintanto che non è rimossa dal suo bacino idrografico (in tal senso già la giurisprudenza della Corte di giustizia Ue).

Il sottosuolo comprende tutto ciò che si trova al di sotto del terreno: ad esempio, pozzi petroliferi, falde acquifere, minerali e altre risorse nel sottosuolo o sommerse, sono considerati immobili (ovviamente fintanto che gli elementi non sono estratti).

Dall'altro lato, vi sono beni mobili che dovranno, però, essere considerati come beni immobili quando “strettamente connessi a” o “integrati in” un bene immobile, ad esempio ascensori, porte, finestre: questi beni sono compresi nell'articolo 13-ter, lettera b), c) o d).

#### *Fabbricati ed edifici*

Secondo il documento, è “fabbricato” una struttura eretta dall'uomo con un tetto e dei muri, come una casa o una fabbrica. Il termine “edificio” ha un significato più ampio e comprende altre strutture, erette dall'uomo, che non si considerano generalmente come fabbricati: ad esempio, opere di ingegneria civile, quali strade, ponti, aerodromi, porti, dighe, condotte del gas, impianti idrici e fognari, impianti industriali quali centrali elettriche, turbine eoliche, raffinerie, ecc.

Si deve notare che queste definizioni non sono perfettamente coincidenti a quelle adottate nell'ordinamento interno: la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 14/2015, riprendendo documenti precedenti, chiarisce che “per edificio e fabbricato si intende qualsiasi costruzione coperta isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome”. Una strada, dunque, nell'accezione unionale è un edificio, mentre non lo è nell'accezione domestica.

Tornando al documento, vi si legge che fabbricati o edifici sono considerati beni immobili in tutte le loro parti “costitutive”, termine, questo, che si riferisce non solo alla struttura, ma anche a ogni elemento installato e che costituisce parte integrante del fabbricato o edificio, oppure che vi è installato in modo permanente, formando un tutto unico in modo tale che in assenza di tali elementi il fabbricato o l'edificio risulterebbe incompleto, ovvero la sua integrità risulterebbe alterata.

Anche il fabbricato o l'edificio incompleto si considera un bene immobile. Lo stesso vale per il fabbricato o edificio in corso di costruzione, che diviene un immobile man mano che i lavori di costruzione proseguono.

#### *Il requisito della stabilità*

Per essere considerato un immobile, il fabbricato o l'edificio non deve essere

agevolmente smontabile o rimuovibile. Questa condizione, immanente nel caso di fabbricati o edifici che sono incorporati al suolo mediante interventi infrastrutturali importanti, in certe situazioni necessita di essere precisata: per esempio, nel caso di una casa galleggiante utilizzata come ristorante, oppure di edifici realizzati con parti prefabbricate destinate a essere rimosse e successivamente riutilizzate altrove.

Nel documento si osserva che un fabbricato o un edificio può essere eretto/incorporato al suolo con diversi mezzi, per esempio con il cemento, oppure immobilizzato con funi, catene, bulloni o ancore. Non è decisivo il tipo di mezzo, ma il risultato: il bene si considera immobile qualora non sia agevolmente smontabile o rimuovibile, ossia quando il mezzo utilizzato non può essere rimosso facilmente, cioè senza sforzi e senza affrontare costi non trascurabili.

Determinati beni mobili, quando destinati ad una utilizzazione come sedi permanenti, potrebbero essere fissati al suolo in modo da risultare effettivamente immobilizzati, in funzione della destinazione: ad esempio, case prefabbricate, chioschi, stand, imbarcazioni, camper. La locuzione “facilmente smontabile o spostabile”, tuttavia, potrebbe creare difficoltà, dato che l’avverbio “facilmente” esprime un concetto soggettivo, così da richiedere un’analisi caso per caso. Ai fini di questa valutazione, il documento suggerisce di assumere i seguenti criteri oggettivi:

- l’esigenza di avvalersi di competenze professionali, riguardo a utensili, attrezzature, conoscenze, ecc., necessari per smontare o spostare effettivamente il fabbricato o l’edificio, inclusi gli strumenti necessari per lo smontaggio o lo spostamento;
- il costo dell’operazione di smontaggio e/o spostamento del fabbricato o edificio in rapporto al valore di ciò che viene smontato o spostato;
- il tempo necessario per l’operazione stessa;
- il fatto che, smontando o spostando il fabbricato o l’edificio, questo andrebbe distrutto ovvero il suo valore risulterebbe notevolmente ridotto.

Si potrà inoltre considerare l’utilizzo della struttura come sede permanente o non permanente: ad esempio, un chiosco-bar mobile, temporaneamente presente in luogo, non va considerato bene immobile anche se può essere fissato al suolo, se i mezzi di fissaggio mirano unicamente ad immobilizzarlo durante il periodo di utilizzo; al contrario, se utilizzato come sede permanente di un’attività economica, potrebbe essere considerato come non agevolmente smontabile o rimuovibile per il fatto che il fissaggio al suolo è sufficiente ad immobilizzarlo per un lungo periodo.

In conclusione, l’utilizzo di un bene come sede permanente può dare un’indicazione sulla sua natura, anche se non è sufficiente, come criterio, per determinare se una costruzione si possa considerare un bene immobile, occorrendo a tal fine verificare se il bene sia agevolmente smontabile o rimuovibile.

#### *Gli elementi installati sul fabbricato o sull’edificio*

In base alla lettera c) dell’art. 13-ter, si considerano beni immobili anche le parti costitutive del fabbricato o dell’edificio, compresi gli elementi che vi sono installati e che formano parte integrale dello stesso, in mancanza dei quali il fabbricato o l’edificio risulta incompleto. Quest’ultima condizione deve essere valutata in relazione alla natura del fabbricato o dell’edificio, l’utilizzo e la destinazione del quale determina quali elementi formino parte integrante. Ad esempio, per il fabbricato utilizzato come alloggio, elementi quali porte e finestre installate saranno considerate parte integrante del fabbricato, in quanto elementi necessari. Al contrario, tali elementi non saranno necessariamente gli stessi richiesti in un deposito o in una fabbrica o in edifici quali centrali, ponti o gallerie (sarebbe

a nostro avviso errato dedurre da questa esemplificazione del documento che porte e finestre installate in una fabbrica non debbano essere considerati beni immobili).

In talune circostanze, aggiunge il documento, saranno necessari elementi specifici per rendere il fabbricato o l'edificio idoneo all'utilizzo specifico, ad esempio un estrattore di fumi in una fabbrica, gli elementi di protezione in un carcere: saranno quindi considerati beni immobili quegli elementi la cui rimozione comporterebbe un mutamento della natura del fabbricato o dell'edificio in sé, in modo tale da comprometterne l'utilizzo per la funzione per cui è stato progettato.

Gli esempi indicati alla lettera c) (porte, finestre, tetti, scale e ascensori), osserva ancora il documento, fanno parte di quegli elementi di finitura senza i quali taluni fabbricati o edifici sarebbero considerati incompleti. Per elementi di finitura si intendono quegli elementi la cui installazione non conferisce una struttura al fabbricato o all'edificio, ma lo completano o ne costituiscono una dotazione. Se tali elementi di finitura contribuiscono però a completare la struttura principale del fabbricato o dell'edificio in modo che possa essere utilizzato per lo scopo per cui è stato progettato, essi sono considerati beni immobili.

Oltre ai suddetti esempi, si dovranno aggiungere gli elementi di finitura della costruzione inseriti nell'impianto strutturale, quali isolamento, tramezzature, muri e rivestimenti, impianti elettrico, idraulico, di ventilazione o di riscaldamento (diversi dagli impianti principali, già indicati alla lettera b). Tutti questi elementi hanno lo scopo di migliorare (o rendere più efficace) l'utilizzo del fabbricato o dell'edificio in quanto tale.

Viene poi ricordato che il fatto che un elemento formi parte integrante di un fabbricato o di un edificio significa che, una volta installato, tale elemento è anch'esso da considerare bene immobile, mentre non significa, ovviamente, che la sua presenza è indispensabile per qualificare come bene immobile il fabbricato o l'edificio: una casa senza porte o finestre è pur sempre una casa, mentre le porte e le finestre, una volta installate, contribuiscono a completarla e pertanto dovranno essere considerate beni immobili. Nel caso di edifici specifici, sarà determinante accertare se l'installazione dell'elemento sia essenziale o estremamente necessaria per questo tipo di edificio: ad esempio, in un parco eolico, gli elementi del generatore installati sulla turbina eretta sul suolo sono elementi costitutivi, senza i quali essa sarebbe considerata incompleta.

Quanto alla lettera d) dell'art. 13-ter, che considera bene immobile, inoltre, qualsiasi elemento, apparecchio o congegno installato permanentemente in un fabbricato o in un edificio, "che non possa essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio", essa riguarda, in sostanza, gli elementi, apparecchi o congegni che, ancorché fissati al fabbricato o all'edificio, non perdono la loro individualità o integrità strutturale, sicché costituiscono semplici dotazioni in un fabbricato o edificio che mantiene la propria completezza anche in mancanza di tali elementi. Questi elementi, apparecchi o congegni dovranno tuttavia essere considerati beni immobili qualora non possano essere rimossi senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio in cui sono installati.

Al riguardo, nel documento si osserva che l'installazione in modo permanente non dovrebbe essere considerata una condizione, ma piuttosto un mezzo per comprendere in quali circostanze un elemento installato in un fabbricato o in un edificio possa distruggere o alterare tale fabbricato o edificio una volta rimosso. Ciò che risulterà decisivo è se la rimozione dell'elemento possa causare un certo danno al fabbricato o edificio. L'espressione "installato in modo permanente", pertanto, si riferisce a elementi che sono installati per assolvere a uno scopo specifico in un fabbricato o in un edificio e che si intende debbano durare o rimanere invariati.

La “permanenza”, poi, potrebbe essere intesa in modo soggettivo, in base all’intenzione della persona, oppure in modo oggettivo, facendo riferimento al periodo di tempo della durata dell’installazione. L’intenzione è un concetto utile per determinare se l’installazione ha la funzione di fissare l’elemento al fabbricato o all’edificio, se non per sempre, almeno per il tempo della sua normale vita produttiva. È proprio questo fissaggio a rendere impossibile la rimozione dell’elemento senza distruggere o alterare al contempo il fabbricato o l’edificio.

Per gli elementi installati in fabbricati o in edifici destinati allo svolgimento di un’attività economica, si dovrà però dare preferenza ad un criterio oggettivo: le apparecchiature o i macchinari industriali hanno una vita economica più breve dei fabbricati o degli edifici all’interno dei quali sono utilizzati, sicché, in tale contesto, per “permanente” si intende che gli elementi sono utilizzati per un certo periodo di tempo nell’ambito di un’attività economica per la quale sono stati acquisiti.

#### *I concetti di alterazione e distruzione*

Altro punto critico attiene alla valutazione dei concetti di distruzione o alterazione: elementi, apparecchi o congegni installati permanentemente nel fabbricato o nell’edificio saranno considerati beni immobili se non possono essere rimossi “senza distruggere o alterare il fabbricato o l’edificio”.

Al riguardo, premesso che la distruzione e l’alterazione fanno riferimento sia alla porzione del fabbricato o dell’edificio cui è fissato l’elemento, sia al resto del fabbricato o dell’edificio, nel documento si osserva che per distruzione si intende comunemente l’azione o il processo che causa un danno tale per cui il fabbricato o l’edificio non esiste più o non può essere riparato. Posto che la nozione di installazione permanente, come si è detto, non comporta necessariamente l’uso di particolari mezzi di fissaggio, la rimozione di un macchinario industriale che per le sue caratteristiche (es. dimensioni o peso) deve considerarsi installato in modo permanente in un impianto, potrebbe causare la distruzione di parte dell’impianto al momento della rimozione, ad esempio, se fosse necessario rimuovere il tetto o demolire un muro per estrarre il macchinario. Nella nozione di distruzione rientrerebbero quindi situazioni in cui il fabbricato o l’edificio subisce gravi danni o un mutamento fisico sostanziale a causa della rimozione degli elementi in esso installati in modo permanente.

L’alterazione è un cambiamento meno drastico e comporta un cambiamento nel carattere o nella composizione, generalmente in un modo relativamente contenuto, ma significativo: ai fini della disposizione in esame, non sono sufficienti un danno o un cambiamento di lieve entità, ma occorre che il fabbricato o l’edificio risulti alterato in modo significativo. L’alterazione sarà irrilevante nel caso di elementi semplicemente appesi alle pareti, inchiodati o avvitati al suolo o alle pareti e la cui rimozione lasci semplicemente tracce o segni a terra o sulle pareti, ad esempio i fori dei tasselli, facili da nascondere o riparare; idem per il macchinario imbullonato al pavimento di una fabbrica per evitare che si sposti durante l’attività produttiva, che può essere rimosso semplicemente rimuovendo i bulloni dal pavimento, operazione che lascerà una traccia sul pavimento ma non danneggerà il fabbricato in modo significativo.

Per determinare se l’alterazione sia o no significativa, in definitiva, potrebbe essere utile valutare gli sforzi, il tempo o i costi necessari per la riparazione del fabbricato o dell’edificio; un ulteriore indice consiste nel valutare se la rimozione dell’elemento possa causare un certo danno allo stesso elemento, ad esempio se occorra riparare l’elemento una volta rimosso, oppure se esso non abbia più valore né sia più utile ad alcuno scopo o non

possa più assolvere alla stessa funzione.

#### **4.1.2 Intensità del collegamento tra il servizio e il bene**

Potrà essere ancora più problematico stabilire in quali condizioni una determinata prestazione di servizi possa considerarsi “relativa” al bene immobile.

L’argomento è stato affrontato più volte dalla Corte di giustizia Ue, la cui giurisprudenza ha ispirato le disposizioni introdotte nel regolamento.

Nella sentenza 7 settembre 2006, causa C-166/05, occasionata da una controversia sul luogo di imposizione della prestazione di servizi consistente nella rivendita di permessi di pesca, la Corte ha ricordato anzitutto che la regola generale per determinare il luogo di collegamento fiscale e i collegamenti specifici previsti per talune prestazioni, tra i quali quello che regola i servizi relativi a beni immobili, non sono in rapporto di “regola” ed “eccezione”, sicché i collegamenti specifici non sono sottoposti al principio dell’interpretazione restrittiva.

Ciò premesso, per risolvere la questione occorre in primo luogo verificare se la rivendita dei permessi di pesca possa essere considerata una prestazione di servizi e se le parti di fiume cui si riferiscono i permessi possano essere qualificate beni immobili.

Quanto alla nozione di “bene immobile”, una delle caratteristiche fondamentali di un tale bene è il collegamento ad una porzione determinata della superficie terrestre, ancorché delimitata o sommersa permanentemente dall’acqua. I diritti di pesca possono essere esercitati nei tratti del corso d’acqua considerato; essi riguardano determinate zone geografiche e sono collegati, quindi, ad una superficie ricoperta d’acqua delimitata permanentemente. I tratti del fiume cui si riferiscono i permessi devono pertanto essere considerati beni immobili.

Resta da stabilire se la prestazione in esame si ponga in relazione ai detti beni immobili con un nesso sufficiente a fini della disposizione in esame, che infatti non può applicarsi alle prestazioni che presentino un nesso minimo con l’immobile. Solo le prestazioni di servizi che presentano un nesso sufficientemente diretto con un bene immobile rientrano, infatti, nell’ambito di applicazione della predetta disposizione (nesso che caratterizza, d’altronde, tutte le prestazioni di servizi elencate nella disposizione stessa).

Su questo punto la Corte ha dichiarato che poiché i diritti di pesca possono essere esercitati solo in rapporto al fiume considerato e nei tratti menzionati nei permessi, il corso d’acqua rappresenta elemento integrante dei permessi e, pertanto, della relativa cessione. Nella fattispecie, pertanto, il fiume costituisce un elemento centrale ed indispensabile della prestazione; inoltre, il luogo di ubicazione dell’immobile corrisponde al luogo di consumo finale del servizio.

Il tema si ripropone nella causa C-37/08, concernente la questione del luogo di tassazione delle prestazioni rese da un’associazione che gestisce un circuito finalizzato allo scambio dell’utilizzo di immobili in multiproprietà, percependo dagli associati una quota di iscrizione, una quota annuale e una commissione di scambio. Nella sentenza, pronunciata il 3 settembre 2009, la Corte ha stabilito che l’Iva è dovuta nel luogo in cui si trova il bene immobile messo a disposizione dall’associato.

La Corte ha osservato che le quote di iscrizione e le quote associative annuali sono corrisposte dagli associati per aderire al programma di scambio dei diritti di godimento degli immobili, sicché costituiscono il corrispettivo del servizio prestato dall’associazione. La circostanza che il contributo annuale sia forfetario e non possa essere riferito ad ogni utilizzazione (che potrebbe anche non esservi) non incide sul fatto che prestazioni

reciproche sono scambiate tra i soci e il prestatore di servizi, per cui dette quote devono essere considerate come il corrispettivo della partecipazione ad un sistema concepito inizialmente per consentire ad ogni associato di scambiare il proprio diritto di godimento. Quanto alle commissioni di scambio, sono riferibili ad elementi strumentali al conseguimento del predetto scopo.

Venendo alla questione della localizzazione delle prestazioni, la Corte ha ricordato che per applicare il criterio stabilito per le prestazioni relative a beni immobili occorre un nesso sufficientemente diretto tra la prestazione e il bene. Nella fattispecie, la relazione sussiste se si tiene conto dello scopo del rapporto tra l'associazione e gli associati; inoltre i diritti di godimento costituiscono diritti su beni immobili, la cui cessione in cambio del godimento di diritti analoghi costituisce una transazione relativa a beni immobili. In definitiva, ha concluso la Corte, le prestazioni in esame devono considerarsi relative a beni immobili e il luogo dell'imposizione coincide con il territorio nel quale è situato l'immobile il cui diritto di godimento viene ceduto dall'associato.

Nel procedimento C-155/12, l'argomento è stato affrontato in relazione alle prestazioni di servizi di deposito di merci. All'origine della questione, la controversia fra l'amministrazione polacca e un'impresa che forniva ad operatori economici un servizio complesso di stoccaggio merci che includeva il ricevimento delle merci in magazzino e la sistemazione nelle aree di stoccaggio, la custodia, l'imballaggio per i clienti, la consegna, lo scarico e il carico; per alcuni clienti, inoltre, la società provvedeva anche al reimpballaggio in confezioni singole del materiale consegnatole in blocco. L'impresa riteneva che tali servizi dovessero considerarsi soggetti all'Iva nel paese di stabilimento del committente, in base alla regola generale, mentre l'amministrazione sosteneva trattarsi di servizi relativi ad un bene immobile, tassabili in Polonia secondo il criterio speciale che attribuisce rilievo al luogo in cui si trova l'immobile.

Nella sentenza, pronunciata il 27 giugno 2013, la Corte ha osservato che occorre anzitutto stabilire se, nel caso in esame, si è in presenza di una prestazione unica oppure di prestazioni distinte e indipendenti, ricordando che si versa nella prima ipotesi quando i diversi elementi della prestazione complessa sono così strettamente collegati da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale, oppure quando è individuabile una prestazione principale, rispetto alla quale le altre hanno funzione accessoria.

Nella fattispecie, lo stoccaggio delle merci costituisce, in linea di massima, la prestazione principale, mentre il ricevimento, la sistemazione, la consegna, lo scarico e il carico delle merci configurano soltanto prestazioni accessorie perché per la clientela non hanno una finalità propria. Ciò non vale però per il reimpballaggio in confezioni singole delle merci consegnate in blocco, che deve considerarsi una prestazione principale autonoma in tutti i casi in cui il nuovo confezionamento non è indispensabile per garantire un migliore stoccaggio delle merci.

Individuata così la natura dell'operazione, si può passare ad esaminare la questione se tale prestazione principale sia qualificabile come relativa ad un bene immobile. La soluzione è affermativa se la prestazione è collegata a un bene immobile espressamente determinato ed ha per oggetto il bene immobile stesso. Ciò si verifica, in particolare, qualora un bene immobile espressamente determinato debba essere considerato come elemento costitutivo di una prestazione di servizi, in quanto ne costituisce un elemento centrale e indispensabile. Pertanto, ha concluso la Corte, una prestazione di stoccaggio come quella in esame nel procedimento principale, che non può essere considerata relativa

alla sistemazione, alla gestione o alla valutazione di un bene immobile, può rientrare nell'ambito di applicazione del criterio speciale soltanto se viene riconosciuto al suo beneficiario il diritto di utilizzare in tutto o in parte un bene immobile espressamente determinato.

#### *4.1.2.1 La definizione del nesso nell'art. 31-bis*

L'art. 31-bis del regolamento, al paragrafo 1, ribadisce che, come chiarito dalla Corte di giustizia, i servizi relativi a beni immobili comprendono soltanto quelli che presentano un nesso sufficientemente diretto con tali beni; indi aggiunge che tale requisito sussiste per i servizi:

- a) derivati da un bene immobile se il bene è un elemento costitutivo del servizio ed è essenziale e indispensabile per la sua prestazione
- b) erogati o destinati a un bene immobile, aventi per oggetto l'alterazione fisica o giuridica del bene.

Lo stesso articolo fornisce poi alcune esemplificazioni di prestazioni di servizi che devono considerarsi (paragrafo 2) o che non devono considerarsi (paragrafo 3) relativi a beni immobili. Queste esemplificazioni sono riportate nel successivo punto 4.1.2.3.

#### *Le osservazioni della Commissione Ue*

Nel documento si osserva che la valutazione dell'esistenza di un "nesso sufficientemente diretto" fra il servizio erogato e il bene immobile deve essere effettuata in modo oggettivo a fronte dei criteri indicati alle lettere a) e b) del par. 1 dell'art. 31-bis, precisando a tale proposito che:

- i criteri di cui alla lettera a) concernono i servizi in cui l'esito deriva dal bene immobile, ad esempio, la locazione di un fabbricato o l'ottenimento del diritto di pesca in un territorio delimitato; il bene immobile è un elemento costitutivo del servizio, essenziale e indispensabile per la sua prestazione;
- i criteri della lettera b), invece, considerano il bene immobile come l'oggetto del servizio erogato (ad esempio, la riparazione di un fabbricato). In questo caso, i servizi hanno per oggetto l'alterazione dello stato giuridico o delle caratteristiche fisiche dell'immobile.

L'alterazione giuridica deve comprendere ogni modifica della situazione giuridica del bene.

Riguardo all'alterazione fisica, in assenza di ulteriori specificazioni nella norma, si ritiene corretto presumere che ogni tipo di modificazione fisica di un bene immobile sia sufficiente per rientrare nell'ambito di applicazione della disposizione, compresi i servizi volti a impedire qualsiasi alterazione fisica. Per "alterazione fisica" non si deve intendere solo quella comportante cambiamenti significativi; anche modifiche di lieve entità che producono l'alterazione fisica di un bene immobile, che non comportano cioè modifiche nella sostanza dell'immobile, rientrano nell'ambito di applicazione della disposizione, quali ad esempio la manutenzione o la pulizia di strade, ponti, fabbricati.

Il fatto che i servizi siano erogati fuori sede, oppure "a distanza", in tutto o in parte, di per sé non impedisce che abbiano un nesso sufficientemente diretto con il bene immobile; occorre effettuare una valutazione oggettiva, caso per caso, tenendo conto delle circostanze di fatto.

#### *4.1.2.2 Messa a disposizione di attrezzature*

L'art. 31-ter del regolamento stabilisce che qualora siano messe a disposizione attrezzature affinché un destinatario possa realizzare lavori su beni immobili, tale operazione costituisce una prestazione di servizi relativi a un bene immobile soltanto se il prestatore si assume la responsabilità dell'esecuzione dei lavori. Se insieme alle attrezzature

è messo a disposizione del destinatario personale sufficiente per l'esecuzione dei lavori, si presume che il prestatore abbia assunto tale responsabilità. La presunzione che il prestatore abbia la responsabilità dell'esecuzione dei lavori può essere confutata con qualsiasi pertinente mezzo di fatto o di diritto.

Il noleggio di attrezzature, con o senza personale, per l'esecuzione di lavori su un bene immobile, è considerato un servizio relativo a un bene immobile soltanto se il prestatore si assume la responsabilità dell'esecuzione dei lavori. In sostanza, il servizio riveste natura immobiliare quando l'oggetto del rapporto contrattuale non è il noleggio, ossia la semplice messa a disposizione delle attrezzature, eventualmente con il personale manovratore (c.d. "noli a caldo"), ma la realizzazione dell'opera, della quale il prestatore assume la responsabilità, con un obbligo di risultato tipico del contratto di appalto o d'opera.

In base al secondo comma dell'art. 31-ter, l'assunzione di responsabilità si presume – salvo prova contraria, che potrà essere fornita con ogni mezzo – nel caso in cui le attrezzature siano messe a disposizione del destinatario insieme a personale sufficiente per l'esecuzione dei lavori.

Il documento della Commissione cita ad esempio l'uso di impalcature per la costruzione, la riparazione o la pulizia di un fabbricato: se l'impalcatura è semplicemente messa a disposizione o noleggiata a un destinatario, il servizio di nolo non è considerato un servizio relativo al bene immobile; se però il fornitore delle impalcature si assume la responsabilità dell'esecuzione dei lavori, ad esempio di costruzione, riparazione, pulizia del fabbricato, in particolare perché ha anche fornito personale sufficiente per l'esecuzione di tali lavori, il servizio sarà considerato un servizio relativo a beni immobili.

#### *4.1.2.3 Le esemplificazioni normative*

L'art. 31-bis, come anticipato, ai paragrafi 2 e 3 fornisce un'elencazione esemplificativa di prestazioni di servizi che, sulla base dei criteri di collegamento stabiliti al paragrafo 1, debbono considerarsi relativi a beni immobili, nonché di prestazioni che, al contrario, non soddisfano i presupposti per tale qualificazione.

#### *Elenco delle prestazioni che si considerano relative a beni immobili*

Ai sensi del par. 2 dell'art. 31-bis del regolamento, le seguenti prestazioni si considerano relative a beni immobili:

- a) l'elaborazione di planimetrie per un fabbricato o per parti di un fabbricato destinato a un particolare lotto di terreno, a prescindere dal fatto che il fabbricato sia costruito;
- b) la prestazione di servizi di sorveglianza o sicurezza nel luogo in cui è situato il bene;
- c) l'edificazione di un fabbricato sul suolo nonché i lavori di costruzione e demolizione effettuati su un fabbricato o su sue parti;
- d) l'edificazione di strutture permanenti sul suolo nonché i lavori di costruzione e demolizione effettuati su strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili;
- e) opere agricole, in particolare servizi agricoli quali il dissodamento, la semina, l'irrigazione e la concimazione;
- f) il rilevamento e la valutazione del rischio e dell'integrità di beni immobili;
- g) la valutazione di beni immobili, anche a fini assicurativi, per stabilire il valore di un immobile a garanzia di un prestito o per stimare eventuali rischi e danni nell'ambito di controversie;
- h) la locazione finanziaria o la locazione di beni immobili diversi da quelli di cui al paragrafo 3, lettera c), compreso il magazzinaggio di merci con assegnazione di una parte



specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario;

i) la prestazione di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali campi di vacanza o terreni attrezzati per il campeggio, compreso il diritto di soggiornare in un luogo determinato risultante dalla conversione di diritti di uso a tempo parziale e di diritti affini;

j) la cessione o il trasferimento di diritti, diversi da quelli di cui alle lettere h) e i), per l'utilizzo di un bene immobile o di sue parti, in particolare licenze per l'utilizzo di parte di un immobile, come la concessione di diritti di pesca e di caccia o l'accesso a sale d'aspetto negli aeroporti, o l'uso di infrastrutture soggette a pedaggio, quali ponti o gallerie;

k) lavori di manutenzione, ristrutturazione e restauro di fabbricati o di loro parti, compresi lavori di pulizia e di posa in opera di piastrelle, carta da parati e parquet;

l) lavori di manutenzione, ristrutturazione e riparazione di strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili;

m) l'installazione o il montaggio di macchinari o attrezzature che, una volta installati o montati, possano essere considerati beni immobili;

n) lavori di manutenzione e riparazione, ispezione e controllo di macchinari o attrezzature che possano essere considerati beni immobili;

o) la gestione immobiliare diversa dalla gestione del portafoglio di investimenti immobiliari di cui al paragrafo 3, lettera g), consistente nella gestione di beni immobili commerciali, industriali o residenziali da o per conto del proprietario;

p) attività di intermediazione nella vendita, nella locazione finanziaria o nella locazione di beni immobili e nella costituzione o nel trasferimento di determinati diritti su beni immobili o diritti reali su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali), diverse dalle attività di intermediazione di cui al paragrafo 3, lettera d);

q) servizi legali relativi al trasferimento di proprietà di beni immobili, alla costituzione o al trasferimento di determinati diritti sui beni immobili o diritti reali su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali), quali le pratiche notarili, o alla stesura di contratti di compravendita aventi per oggetto la proprietà di beni immobili, anche qualora la sottostante operazione che dà luogo all'alterazione giuridica della proprietà non sia portata a compimento.

*Elenco delle prestazioni che non si considerano relative a beni immobili*

Ai sensi del par. 3 dell'art. 31-bis del regolamento, le seguenti prestazioni non si considerano relative a beni immobili:

a) l'elaborazione di planimetrie per fabbricati, o per loro parti, che non siano destinati a un particolare lotto di terreno;

b) il magazzinaggio di merci in un bene immobile qualora non sia assegnata alcuna parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario;

c) la prestazione di servizi pubblicitari, anche se comportano l'uso di beni immobili;

d) l'intermediazione nella prestazione di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali campi di vacanza o terreni attrezzati per il campeggio, qualora l'intermediario agisca in nome e per conto di un'altra persona;

e) la messa a disposizione di stand in fiere o luoghi d'esposizione, nonché servizi correlati atti a consentire l'esposizione di prodotti, quali la progettazione dello stand, il trasporto e il magazzinaggio dei prodotti, la fornitura di macchinari, la posa di cavi, l'assicurazione e la pubblicità;

f) l'installazione o il montaggio, la manutenzione e la riparazione, l'ispezione o il controllo di macchinari o attrezzature che non siano, o non diventino, parte di beni immobili;

- g) la gestione del portafoglio di investimenti immobiliari;
- h) servizi legali in materia di contratti, diversi da quelli di cui al paragrafo 2, lettera q), comprese consulenze sulle clausole di un contratto per il trasferimento di beni immobili, o consulenze per eseguire un siffatto contratto o dimostrarne l'esistenza, che non siano specificamente connessi al trasferimento di proprietà di beni immobili.

#### *Le indicazioni non vincolanti della Commissione europea*

In merito alle esemplificazioni dell'art. 31-bis, paragrafi 2 e 3, del regolamento, si riportano di seguito i commenti più significativi contenuti nel documento elaborato dai competenti servizi della Commissione europea.

#### *Progetti e studi relativi ad immobili non individuati o non realizzati*

La fase preparatoria dei lavori di costruzione può comportare l'esecuzione di servizi forniti quando ancora l'ubicazione specifica del bene immobile non è ancora nota, né certa.

In queste circostanze, quando sono erogati senza che abbiano un collegamento con un lotto di terreno o un bene specifico, i servizi non possono essere considerati come aventi un nesso sufficiente con il bene immobile. Solo i servizi forniti relativamente a un bene immobile la cui ubicazione è identificata al momento della prestazione rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 47 della direttiva, anche nel caso in cui detti servizi non siano seguiti dai lavori di costruzione e non sia eretto alcun fabbricato.

#### *Servizi di sorveglianza e servizi di sicurezza*

La sorveglianza nel luogo in cui è situato il bene immobile o la sorveglianza della costruzione, generalmente, concerne la prestazione di servizi al settore edile, volti a garantire che le opere siano eseguite in modo adeguato, conformemente ai requisiti tecnici e legali, che rispettino le scadenze fissate e le somme stanziare, che siano conformi ai pertinenti standard regolamentari e di qualità e che siano corredate della necessaria documentazione. Si tratta di servizi specializzati, che spesso comportano il coordinamento di varie ditte in appalto e mirano a salvaguardare il completamento e il buon fine del progetto. Parte dei servizi di sorveglianza può comportare la presenza permanente o costante di esperti in loco; un'altra parte, che comprende mansioni come la pianificazione dei lavori, il coordinamento delle ditte in subappalto, il completamento e l'emissione di documenti, certificati e dichiarazioni può essere effettuata in luogo diverso dal cantiere.

I servizi di sicurezza hanno una portata differente. Da una parte, possono essere forniti durante la fase preparatoria o di costruzione, per impedire il furto o il danneggiamento delle attrezzature e del materiale che si trova in cantiere. Ciò comporta in generale la presenza in loco di guardie giurate che si occupano di controllare l'accesso al cantiere da parte del personale e dei fornitori, garantiscono la sicurezza in orario notturno, sorvegliano il cantiere con sistemi di videosorveglianza, ecc. Dall'altra, possono essere forniti anche dopo la fine delle opere di costruzione o ristrutturazione, per garantire la sicurezza degli edifici residenziali, commerciali, industriali o direzionali.

Questi servizi possono essere prestati tramite la presenza fisica degli addetti alla sicurezza, oppure con l'installazione di impianti di sicurezza nell'edificio, o in entrambi i modi; in ogni caso, si considerano relativi a beni immobili.

I servizi di sorveglianza e di sicurezza sono soggetti al medesimo trattamento fiscale a prescindere dal fatto che siano forniti tramite la presenza fisica sul posto o che siano erogati da remoto, ad esempio utilizzando mezzi tecnologici installati in loco. La condizione è che il bene immobile sia un elemento essenziale del servizio prestato.

#### *Installazione di un sistema di sicurezza*

Occorre anzitutto stabilire se l'installazione di un sistema di sicurezza costituisce una

cessione di beni o una prestazione di servizi.

Se l'installazione del sistema è compresa negli accordi di vendita di un sistema di sicurezza, l'operazione può essere considerata in modi diversi. Si può trattare di una cessione di beni con installazione che, ai sensi dell'art. 36 della direttiva, sarà soggetta all'imposta nel luogo in cui avviene l'installazione o il montaggio. Si può trattare anche di una prestazione di servizi relativi a beni immobili qualora siano soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 31-bis, paragrafo 2, lettera m).

Se l'installazione è fornita come servizio separato, indipendente dalla fornitura dello stesso sistema di sicurezza, si deve valutare se, una volta installato, il sistema di sicurezza è considerato un bene immobile secondo la definizione data dall'art. 13-ter, ossia se:

- il sistema di sicurezza che è stato installato forma parte integrante di un fabbricato o di un edificio e in mancanza dello stesso il fabbricato o l'edificio risultano incompleti, come nel caso, ad esempio, di un sistema di sicurezza installato in un carcere o nella sede di una banca in cui si trovano custoditi dei valori, oppure
- il sistema di sicurezza è installato in modo permanente in un fabbricato o in un edificio e non può essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio.

Qualora i lavori di installazione rendano il sistema di sicurezza parte integrante del bene immobile, il servizio si considera relativo al bene immobile.

#### *Fornitura di personale per lavori di costruzione*

Occorre stabilire se l'assunzione di personale per effettuare lavori di costruzione rientri fra i servizi "erogati o destinati a un bene immobile, aventi per oggetto l'alterazione fisica o giuridica di tale bene".

Da un lato, si potrebbe considerare che la messa a disposizione di personale, a prescindere dal fatto che sia assunto o no per lavori di costruzione, è una prestazione di servizi soggetta alle norme generali e non al criterio speciale delle prestazioni immobiliari.

Dall'altro, l'articolo 31-ter indica che la messa a disposizione di apparecchiature per l'esecuzione di lavori su un bene immobile deve essere assimilata a una prestazione di servizi relativi a beni immobili, nella misura in cui il prestatore di servizi che mette a disposizione le attrezzature si assume la responsabilità dell'esecuzione dei lavori. Pur non sussistendo presunzioni per quanto riguarda l'assunzione di personale, si può affermare che, analogamente alla fornitura di apparecchiature, l'assunzione di personale può costituire un servizio relativo a un bene immobile se il prestatore si assume la responsabilità dell'esecuzione dei lavori.

Per garantire coerenza di trattamento per quanto riguarda la messa a disposizione di attrezzature e l'assunzione di personale, è opportuno seguire la stessa logica per entrambe le fattispecie: il servizio è considerato relativo a un bene immobile unicamente se il prestatore del servizio che mette a disposizione il personale si assume la responsabilità dell'esecuzione dei lavori. In questi casi, il prestatore del servizio in realtà non si limita a fornire personale al proprio cliente, ma si fa carico della responsabilità dell'esecuzione e del risultato dei lavori di costruzione, il che equivale a prestare servizi di costruzione, ossia fornire un servizio relativo a un bene immobile.

#### *Lavori di costruzione e demolizione*

L'articolo 31-bis, paragrafo 2, lettera d), integra la previsione della lettera c), e comprende due tipi di servizi: da una parte l'edificazione di strutture permanenti e, dall'altra, i lavori di costruzione e demolizione effettuati su strutture permanenti esistenti.

I lavori di costruzione e demolizione relativi alle strutture permanenti, come le condotte del gas e dell'acqua, riguardano anche il fissaggio e la rimozione di strutture

permanenti infisse al suolo.

La lettera d) fornisce esempi specifici di strutture permanenti con riferimento a condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili; l'elenco non è però esaustivo. Fra gli altri esempi di strutture permanenti vi sono anche gli impianti di raffreddamento e riscaldamento.

Una volta edificata la struttura permanente e terminati i lavori di costruzione, l'utilizzo di tale struttura per servizi quali il trasporto di gas, acqua, liquami, elettricità, ecc., non sarà considerato relativo a beni immobili.

#### *Opere e servizi agricoli*

L'articolo 31-bis, paragrafo 2, lettera e), è complementare alle disposizioni precedenti e comprende le opere agricole diverse dalla costruzione o demolizione di fabbricati e dalla costruzione e demolizione di altre strutture permanenti fissate al suolo. Esso comprende, ad esempio, le opere di assetto territoriale come il livellamento del terreno prima dell'avvio dei lavori di costruzione o la sistemazione paesaggistica di un lotto di terreno specifico, nonché i servizi agricoli, che sono definiti come servizi forniti al fine di preparare il terreno per la messa a dimora di colture o di coltivare la terra (ad es. tramite l'aratura, la mietitura, la pulizia del terreno, il taglio degli alberi).

I servizi agricoli sono da considerarsi relativi a un bene immobile soltanto nella misura in cui riguardano opere agricole: ad esempio, l'allevamento di bestiame è un'attività agricola non relativa a un bene immobile; così pure la cernita, la lavorazione, il confezionamento, l'etichettatura e il trasporto dei raccolti dopo la raccolta o degli alberi dopo l'abbattimento.

#### *Rilevamento e valutazione del rischio e dell'integrità dei beni immobili*

Come i servizi di valutazione, il rilevamento e la valutazione del rischio e dell'integrità dei beni immobili sono soggetti a imposizione nel luogo in cui è situato il bene.

I servizi di valutazione del rischio e dell'integrità sono, ad esempio, quelli forniti dai periti alle compagnie di assicurazione per la determinazione delle condizioni di un contratto di assicurazione su un fabbricato. Essi possono anche essere prestati nell'ambito di studi di fattibilità eseguiti in vista di lavori di costruzione. Tali servizi comportano una valutazione tecnica dello stato fisico e/o dell'integrità di un bene immobile determinato, dei suoi elementi strutturali, delle attrezzature, ecc.

In taluni casi, è necessario effettuare sopralluoghi dell'immobile; la presenza in loco dei periti tuttavia non è, in sé, condizione tale da far rientrare il servizio tra quelli relativi a beni immobili.

Servizi del genere sono anche le valutazioni antisismiche, il rilevamento dei fondali marini, la valutazione di conformità all'edificabilità di un lotto di terreno, la valutazione dell'efficienza energetica, la valutazione della documentazione sulla sicurezza e sul rispetto di altri obblighi relativi all'ambiente, alla salute o alla sicurezza.

Benché i servizi di rilevamento e valutazione del rischio e dell'integrità possano talvolta essere erogati insieme a servizi di valutazione, essi possono anche essere prestati separatamente. Il legislatore ha pertanto scelto di farli oggetto di due disposizioni complementari del regolamento, (articolo 31-bis, paragrafo 2, lettera g), al fine di chiarire che non solo la valutazione, ma anche altri servizi specializzati che assolvono a scopi simili rientrano nell'ambito di applicazione del criterio speciale.

#### *Valutazione di beni immobili*

I servizi di valutazione possono essere erogati in diverse circostanze in cui occorre

stabilire il valore di mercato di un bene immobile per ragioni private, commerciali, legali o amministrative: ad es. per compravendita, assicurazione o determinazione delle imposte da versare su beni immobili, per la risoluzione di controversie concernenti l'integrità, la conformità o i danni subiti dal bene immobile.

L'ambito di applicazione dell'articolo 31-bis, paragrafo 2, lettera g), comprende tutti i servizi di valutazione, a prescindere dallo scopo. Gli esempi forniti dalla disposizione sono solo indicativi e non esaustivi. Le fattispecie in cui i servizi di valutazione costituiscono parte di una prestazione complessa devono essere esaminate caso per caso.

#### *Servizi di due diligence*

I servizi di "due diligence" comprendono una vasta gamma di servizi specializzati che consistono nell'investigare e analizzare la situazione di una società o di un'organizzazione prima di una data operazione commerciale. Essi mirano generalmente ad accertare un elenco di elementi materiali al fine di identificare rischi potenziali e consentire una migliore valutazione delle attività aziendali. Possono riferirsi o no a beni immobili ed essere prestati da periti operanti in diversi settori professionali, come revisori dei conti, ingegneri, ecc. (es. "due diligence" fiscale, tecnica, ambientale).

Quando la stima delle attività immobiliari fa parte di un servizio complesso di "due diligence", occorre effettuare una valutazione per identificare quale sia l'elemento predominante nella prestazione. Quando è la stima del bene immobile a prevalere, il servizio di "due diligence" può essere considerato relativo a un bene immobile.

#### *Locazione finanziaria o locazione di beni immobili*

La direttiva non fornisce una definizione di locazione finanziaria o locazione di beni immobili. Secondo la giurisprudenza, la locazione finanziaria o la locazione di un bene immobile consiste, in sostanza, nel conferimento da parte del locatore al locatario, per una durata convenuta e dietro corrispettivo, del diritto di occupare un immobile come se questo ne fosse il proprietario e di escludere qualsiasi altra persona dal godimento di un tale diritto.

Questa definizione ricomprende gli elementi fondamentali di "locazione finanziaria e locazione di beni immobili" e può essere utilizzata ai fini dell'art. 31-bis, paragrafo 2, lettera h). Il fatto che una situazione specifica non rientri nella definizione di "locazione finanziaria o locazione di beni immobili" data dalla Corte, perché, ad esempio, una delle condizioni non è soddisfatta, non significa che non possa essere disciplinata dall'articolo 47 della direttiva qualora siano soddisfatte le condizioni generali di cui all'art. 31-bis, paragrafo 1.

La locazione finanziaria di beni immobili può rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 47 nella misura in cui è considerata una prestazione di servizi e non una cessione di beni ai sensi della pertinente legislazione nazionale.

Su questo punto, tuttavia, a margine del commento della Commissione, si deve annotare che, secondo la più recente giurisprudenza della Corte, il contratto di locazione finanziaria, in presenza di determinate circostanze – invero, tutt'altro che accidentali, in quanto si rinvencono ordinariamente in tali contratti – deve essere qualificato, agli effetti dell'Iva, come cessione di beni (si vedano le sentenze 2 luglio 2015, causa C-209/14 e 16 febbraio 2012, causa C-118/11).

#### *Magazzinaggio di merci*

L'art. 31-bis, paragrafo 2, lettera h), comprende anche esplicitamente i servizi che consistono nel magazzinaggio di merci e specifica le condizioni alle quali tali servizi devono essere considerati come relativi a beni immobili: affinché si possa considerare il magazzinaggio come relativo a beni immobili, è necessario che una parte specifica del bene immobile in cui sono immagazzinate le merci sia destinata all'uso esclusivo del destinatario

(vale a dire, lo spazio in cui le merci sono immagazzinate è identificato, noto al destinatario e assegnato in via esclusiva alle sue esigenze per tutta la durata del contratto).

Al riguardo, la Corte ha dichiarato che se dovesse risultare che i beneficiari di una simile prestazione di stoccaggio non hanno, per esempio, alcun diritto di accesso alla parte dell'immobile in cui sono stoccate le loro merci o che l'immobile nel quale le medesime devono essere stoccate non costituisce un elemento essenziale e indispensabile della prestazione di servizi, la prestazione di un servizio complesso di stoccaggio potrebbe non rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 47 della direttiva.

Lo scopo di questi due elementi – l'accesso alle merci immagazzinate e il carattere essenziale e indispensabile dei beni immobili per la prestazione del servizio – è quello di coadiuvare i tribunali nazionali nella loro valutazione, ma essi non costituiscono nuove, ulteriori condizioni in aggiunta a quelle già previste dalla disposizione del regolamento. Pertanto, la situazione in cui un destinatario ha una zona di assegnazione esclusiva dove immagazzinare le merci può essere considerata come un servizio relativo a quel bene immobile anche se il destinatario può avere accesso a quella zona unicamente in determinati momenti o in determinate condizioni.

Riguardo ai servizi complessi di magazzinaggio, occorre stabilire anzitutto se siano considerati come prestazione unica o prestazioni multiple. In base alla giurisprudenza della Corte, per stabilire il luogo delle prestazioni di un servizio complesso di magazzinaggio occorrerà rispondere ai seguenti quesiti:

- il magazzinaggio delle merci è fornito insieme ad altri servizi ad esso così strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale, in cui l'elemento del magazzinaggio rappresenta in ogni caso il principale nonché unico servizio richiesto dal destinatario?
- il servizio di magazzinaggio è fornito insieme ad altre prestazioni puramente accessorie che non costituiscono per il destinatario un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio di magazzinaggio?

Se la risposta a una delle due domande è affermativa, la prestazione complessa può essere assimilata a una sola prestazione.

#### *Fornitura di alloggio al di fuori del settore alberghiero*

L'ambito di applicazione dell'art. 31-bis, paragrafo 2, lettera i) comprende non solo l'alloggio in alberghi, ma anche in "settori con funzione analoga, quali campi di vacanza o terreni attrezzati per il campeggio". Ciò significa che la tipologia o il luogo in cui si trova l'alloggio è irrilevante ai fini della qualificazione del servizio. Il criterio importante è se il bene immobile sia destinato ad essere utilizzato come alloggio o no. Pertanto, qualsiasi prestazione di alloggio soggetta all'Iva può essere considerata relativa a un bene immobile, a prescindere dal tipo di alloggio considerato nell'erogazione del servizio: camera d'albergo, appartamento, bungalow, casa sull'albero, yurta, campeggio.

#### *Cessione o trasferimento di diritti per l'utilizzo, anche parziale, di un bene immobile*

Scopo della disposizione dell'art. 31-bis, par. 2, lettera j), è di integrare l'ambito di applicazione dei servizi di cui alle lettere h) e i) dello stesso paragrafo.

L'ambito di applicazione della lettera j) è più ampio, in quanto mira a comprendere servizi "diversi da quelli di cui alle lettere h) e i)". La disposizione si applica pertanto non solo agli esempi elencati (diritti di pesca e di caccia, l'accesso a sale d'aspetto negli aeroporti, l'uso di strutture soggette a pedaggio quali ponti o gallerie), ma anche a ogni altra cessione o altro trasferimento analoghi di diritti per l'utilizzo di un bene immobile o di sue parti, non esplicitamente elencati dalle disposizioni di cui sopra, a condizione che il servizio

presenti un nesso sufficiente con un bene immobile.

La cessione o il trasferimento di diritti per l'utilizzo di un bene immobile o di sue parti può anche assumere la forma di un voucher, ad es. per il pagamento di un pedaggio autostradale. In tali circostanze, il luogo di prestazione del voucher dipenderà dal luogo della prestazione ad esso collegata. Pertanto, ogniqualvolta la prestazione coperta dal voucher presenti un nesso sufficiente con un bene immobile, la vendita del voucher è soggetta a imposizione nel luogo in cui è situato il bene.

Condizione indispensabile per l'applicazione della lettera j) è comunque l'esistenza di un nesso sufficientemente diretto fra il servizio e i beni immobili. Mentre servizi quali la locazione di posti barca, ormeggio e rimessaggio in porti o aeroporti, la fornitura di servizi per l'utilizzo di zone specifiche in porti o aeroporti, rientrano nell'art. 47 della direttiva, i servizi aggiuntivi offerti separatamente dagli stessi prestatori (ad esempio servizi di pulizia o lavanderia proposti ai clienti in aggiunta a servizi di ormeggio; servizi di telecomunicazione, ristorazione e catering nelle sale d'attesa VIP degli aeroporti; la manutenzione delle imbarcazioni ormeggiate in posti barca presi a nolo, ecc.), non vi rientrano per il semplice fatto di essere forniti in porti o aeroporti; se però questi stessi servizi aggiuntivi sono forniti insieme, sotto forma di un pacchetto di servizi relativo a un bene immobile, occorrerà esaminare se tale pacchetto di servizi sia da considerare come una prestazione unica ai fini dell'Iva.

#### *Condivisione degli uffici*

La condivisione degli uffici è una pratica in fase di sviluppo, che consente alle imprese o alle organizzazioni che possiedono o gestiscono un edificio adibito ad uffici di condividere con altre imprese parte degli spazi di tale edificio. Il servizio può includere varie componenti che vanno dal semplice affitto di una scrivania all'utilizzo di una gamma completa di servizi quali linee telefoniche, fotocopiatrici, stampanti, cucine, sale riunioni, ecc., che possono essere fatturati congiuntamente come pacchetto di servizi o essere oggetto di fatture separate.

Il luogo delle prestazioni di tali servizi dipenderà dal fatto che vengano considerati come servizi unici o multipli ai fini dell'Iva. Per ciascuna prestazione unica, comprese le prestazioni raggruppate e assimilate a una prestazione unica, si deve considerare se l'utilizzo di tutto il bene immobile o di parte dello stesso (spazio dedicato agli uffici) costituisce l'elemento essenziale e indispensabile del contratto.

#### *Lavori di manutenzione, ristrutturazione e restauro di fabbricati*

La disposizione dell'art. 31-bis, paragrafo 2, lettera k), fa riferimento ai soli fabbricati e parti degli stessi, limitando l'ambito di applicazione della disposizione a taluni beni immobili.

I lavori di manutenzione, ristrutturazione e restauro di altri tipi di beni immobili, tuttavia, possono egualmente presentare un nesso sufficientemente diretto con i beni immobili se rientrano nell'ambito di applicazione di altre disposizioni del regolamento, e precisamente l'art. 31-bis, paragrafo 2, lettere l) e n), o più in generale dell'articolo 31-bis, paragrafo 1, lettera b).

L'ambito di applicazione della disposizione in esame comprende una vasta gamma di servizi e si applica alle opere di ristrutturazione principali così come a servizi di restauro o manutenzione più circoscritti; comprende altresì l'attività di pulizie interne ed esterne di un fabbricato, inclusa quindi la pulizia degli uffici.

#### *Lavori di manutenzione, ristrutturazione e riparazione di strutture permanenti*

Il concetto di "strutture permanenti" non comprende solo le esemplificazioni fornite

dall'articolo 31-bis, paragrafo 2, lettera l), bensì altre strutture permanenti quali le strutture, le infrastrutture o gli impianti necessari per fornire servizi e beni essenziali come i trasporti, l'elettricità, il riscaldamento, l'approvvigionamento idrico, le comunicazioni ecc. Le strutture possono essere interrato, posate sul terreno o fissate a terra in vari modi.

I lavori di manutenzione, ristrutturazione e riparazione di infrastrutture di telecomunicazione (ad es., la sostituzione di una rete di cavi interrati) possono pertanto costituire un servizio immobiliare.

#### *Installazione o montaggio di macchinari o attrezzature*

L'articolo 13-ter, alle lettere c) e d), dispone che sono considerati beni immobili, rispettivamente, "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" e "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". Entrambe le disposizioni pertanto fanno riferimento a beni mobili "installati" che diventano beni immobili una volta installati o montati.

Lo scopo dell'art. 31-bis, paragrafo 2, lettera m), è pertanto quello di richiamare e chiarire esplicitamente che l'installazione e il montaggio di beni mobili che, una volta installati o montati, sono considerati beni immobili, sono da considerare come servizi relativi a beni immobili.

La successiva lettera n) integra tale disposizione prevedendo che lo stesso trattamento sia applicato ai lavori di manutenzione, riparazione, ispezione e controllo di tali beni.

Per quanto riguarda la determinazione del momento del processo di installazione o montaggio a partire dal quale macchinari o attrezzature si considerano beni immobili, l'art. 31-bis, paragrafo 2, lettera m), contempla il processo di installazione fin dall'inizio. Tutti i servizi di installazione e montaggio effettuati sul luogo in cui l'elemento, l'apparecchio o il congegno saranno infine installati o montati rientrano nell'ambito della disposizione.

I servizi di montaggio effettuati in un luogo diverso, prima della consegna dei beni al luogo di installazione o montaggio, non rientrano invece nella disposizione; idem per i servizi di trasporto o consegna di tali beni o degli strumenti o dei macchinari necessari per l'installazione o il montaggio.

I servizi effettuati sull'elemento, apparecchio o congegno in una giurisdizione diversa da quella in cui è situato il bene immobile, prima dell'installazione o del montaggio, non saranno in ogni caso considerati relativi al bene immobile.

In caso di prestazioni raggruppate, ad esempio quando sono compresi i servizi di trasporto, si effettuerà una valutazione separata in merito alla natura generale del servizio.

#### *Manutenzione e riparazione, ispezione e controllo di macchinari o attrezzature*

Una volta che i macchinari o le attrezzature sono stati installati o montati e sono considerati pertanto beni immobili, i servizi di manutenzione, riparazione, ispezione e controllo prestati su tali macchinari o attrezzature devono essere considerati relativi a un bene immobile.

Le tecnologie moderne possono permettere alle imprese specializzate di erogare una parte o la totalità dei servizi di ispezione o controllo da remoto, cioè senza la presenza fisica nel luogo in cui sono situati i macchinari o le attrezzature; poiché la natura del servizio è la stessa, tali servizi devono essere soggetti allo stesso trattamento, a prescindere dal fatto che comportino o no un intervento fisico sul posto.

#### *Nozione di gestione immobiliare*



Ai sensi dell'art. 31-bis, paragrafo 2, lettera o), il concetto di gestione immobiliare comprende i servizi amministrativi prestati per garantire l'esercizio, la manutenzione e l'utilizzo adeguati di qualsiasi bene immobile, a prescindere dalla destinazione d'uso. Generalmente tali servizi consistono nel coordinare il controllo, la pulizia e la manutenzione del bene, la riscossione degli affitti, la tenuta dei registri e la gestione dei pagamenti delle spese correnti, la pubblicità sull'immobile, l'applicazione dei termini del contratto di locazione finanziaria, la tenuta dei contatti ai fini della mitigazione e risoluzione dei conflitti fra il proprietario del bene e i fornitori del servizio e/o gli affittuari.

Anche se l'ambito di applicazione della disposizione è circoscritto dalla sua formulazione, che fa riferimento unicamente alla gestione immobiliare "da o per conto del proprietario", ciò non toglie che i servizi effettuati per conto dell'affittuario o del conduttore possano essere considerati relativi a un bene immobile ai sensi di talune altre norme particolari o ai sensi delle norme generali del regolamento.

#### *Nozione di gestione del portafoglio di investimenti immobiliari*

Dalle disposizioni dell'articolo 31-bis, paragrafo 2, lettera o) e paragrafo 3, lettera g), si evince che la "gestione del portafoglio di investimenti immobiliari" non può essere considerata come servizio relativo a beni immobili, in quanto trattasi di prestazione di natura finanziaria.

A differenza dei servizi di gestione immobiliare, incentrati sul regolare esercizio e funzionamento del bene immobile, i servizi di gestione del portafoglio si occupano degli interessi finanziari del destinatario e mirano primariamente ad aumentare il valore del suo portafoglio. Il gestore del portafoglio pertanto non si occuperà della gestione quotidiana del bene, ma si concentrerà piuttosto sull'analisi e monitoraggio del mercato e dei beni del suo cliente, acquistando e vendendo beni immobili, aggiungendo valore e cercando nuove opportunità di investimento per il suo cliente, nonché sviluppando relazioni con altri investitori.

Ai fini del regolamento, la differenza principale fra la gestione della proprietà e la gestione del portafoglio risiede nell'uso che viene fatto del bene immobile in questione. Il bene immobile può essere un bene d'investimento come gli investimenti in oro, titoli, pezzi da collezione, opere d'arte, antichità, imbarcazioni, ecc. Ogniqualvolta un bene immobile è acquistato o venduto a fini d'investimento, i servizi di gestione collegati a tale operazione (compresi i servizi di gestione del bene forniti durante il periodo di possesso) sono da considerare come gestione del portafoglio e in quanto tali non costituiscono servizi relativi a beni immobili.

Per valutare se una prestazione vada considerata come un servizio di gestione immobiliare o del portafoglio, occorre esaminare se il prestatore del servizio eroga o meno al proprio cliente un servizio d'investimento. I prestatori che operano in questi due settori specifici (agenti immobiliari da un lato e fondi d'investimento immobiliare dall'altro, ad esempio) in genere non hanno lo stesso modello aziendale, non usano gli stessi metodi di determinazione dei prezzi e non puntano allo stesso segmento di clientela.

E' irrilevante il numero di beni immobili coperti dal servizio al fine di stabilirne la natura.

#### *Attività di intermediazione*

L'art. 31-bis, paragrafo 2, lettera p), concerne soltanto l'intermediazione nella vendita, locazione finanziaria o locazione di beni immobili e nella costituzione o nel trasferimento di determinati diritti su beni immobili o diritti reali su beni immobili.

Posto che i concetti degli ordinamenti giuridici nazionali differiscono

sostanzialmente in relazione all'intermediazione e alle sottostanti operazioni, tali concetti non devono essere presi come punto di riferimento quando si valuta se un servizio rientri o no nell'ambito di applicazione della disposizione.

L'articolo 47 della direttiva include esplicitamente nel suo ambito di applicazione i servizi di periti e agenti immobiliari; tuttavia, l'intermediazione di cui all'articolo 31-bis, paragrafo 2, lettera p), non si limita ai servizi prestati da queste due figure professionali, in quanto persone fisiche o giuridiche che non sono periti o agenti immobiliari potrebbero egualmente fornire i servizi indicati dalla disposizione.

Ciò trova conferma nel dettato letterale dell'articolo 47, il cui ambito di applicazione non si limita ad attività commerciali o professioni specifiche. Pertanto, altre professioni, come ad esempio un gestore di patrimoni o un intermediario immobiliare – non sono escluse dall'ambito di applicazione dell'articolo 31-bis, paragrafo 2, lettera p), solo perché non esplicitamente indicate all'articolo 47: occorre infatti avere riguardo all'oggetto del servizio effettivamente prestato dall'intermediario e non alla sua professione.

L'art. 31-bis, paragrafo 2, lettera p), si applica anche quando, alla fine, non ha luogo la vendita, la locazione finanziaria, la locazione, la costituzione o il trasferimento di determinati diritti su beni immobili o diritti reali su beni immobili.

È possibile che nella prestazione erogata da un'impresa che effettua servizi di intermediazione vengano inclusi altri servizi. Nel caso di prestazioni complesse, occorre valutare ciascun caso nello specifico. Solo quando si stabilisce che l'elemento principale è l'intermediazione nella vendita, nella locazione finanziaria o nella locazione di un bene immobile, o nella costituzione o nel trasferimento di determinati diritti su un bene immobile o diritti reali su un bene immobile, tutto il servizio può rientrare nell'ambito di applicazione dell'art. 31-bis, paragrafo 2, lettera p).

#### *Intermediazioni alberghiere "in nome e per conto"*

L'articolo 31 esclude l'applicazione dell'art. 47 nel caso di servizi di intermediazione nella prestazione di alloggio nel settore alberghiero e in settori analoghi, qualora l'intermediario agisca in nome e per conto di un'altra persona.

Di conseguenza, per evitare conflitti, l'art. 31-bis, paragrafo 3, lettera d), esclude dai servizi considerati relativi a beni immobili l'intermediazione nella prestazione di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, qualora l'intermediario agisca in nome e per conto di un'altra persona.

Quando un soggetto passivo agisce in nome proprio non è assimilato a un intermediario, bensì a un prestatore di servizi in proprio.

#### *Servizi legali*

Solo in alcune situazioni chiaramente identificate si può considerare che i servizi legali presentino un nesso sufficientemente diretto con i beni immobili. In base all'art. 31-bis, par. 2, lett. q), ciò si verifica con riguardo ai servizi legali relativi al trasferimento di proprietà di beni immobili ovvero alla costituzione o al trasferimento di taluni diritti su beni immobili o diritti reali su beni immobili. L'art. 31-bis, par. 3, lettera h), prevede inoltre che i servizi legali diversi da quelli di cui al paragrafo 2, lettera q), qualora tali servizi non siano specificamente connessi al trasferimento di proprietà di beni immobili, non rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 47 della direttiva; in particolare, essa menziona le consulenze sulle clausole di un contratto per il trasferimento di beni immobili, o consulenze per eseguire un siffatto contratto o dimostrarne l'esistenza.

La lettera q) comprende servizi legali relativi:

- al trasferimento di proprietà di beni immobili;

- alla costituzione o al trasferimento di determinati diritti sui beni immobili (assimilati o meno a beni materiali);
- alla costituzione di diritti reali su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali).

Tale disposizione si applica anche qualora la sottostante operazione che dà luogo all'alterazione giuridica della proprietà non sia portata a compimento.

La disposizione fornisce due esempi di servizi legali rientranti nella lettera q): le pratiche notarili e la stesura di contratti di compravendita aventi per oggetto la proprietà di beni immobili. Tuttavia, i servizi legali relativi al trasferimento di proprietà di un bene immobile possono assumere altre forme, come ad esempio i servizi relativi agli investimenti immobiliari, la liquidazione (ricevimento della quota di liquidazione di un bene immobile), la stesura di contratti di costruzione, i contratti di locazione finanziaria o il frazionamento di un bene immobile in caso di divorzio.

La gamma di servizi legali che possono avere un nesso con il bene immobile è molto ampia; tuttavia, solo i servizi legali concernenti uno dei tre punti elencati all'articolo 31-bis, paragrafo 2, lettera q), sono da considerarsi relativi a beni immobili. Si tratta soltanto dei servizi legali relativi all'alterazione giuridica del bene immobile. Di conseguenza, i servizi legali relativi al trasferimento della proprietà prestati in un dato momento del passato, non riguardanti un'operazione presente o prevista in futuro, non possono essere considerati come relativi a beni immobili.

Esempi di servizi legali esclusi dalla lettera q) sono la consulenza legale sui termini contrattuali o le controversie concernenti un bene immobile; la consulenza fiscale sulla posizione della deduzione in conto capitale rispetto a un dato bene immobile; la consulenza legale sulle tasse da corrispondere in caso di trasferimento di proprietà immobiliari; i servizi legali relativi alla costituzione di diritti di pegno e ipoteca o servizi connessi con le procedure d'insolvenza.

L'unica eccezione a questa regola concerne i casi in cui tali servizi sono relativi all'atto di trasferimento della proprietà di beni immobili, la costituzione o il trasferimento di taluni diritti o di diritti reali sui beni immobili (assimilati o meno a beni materiali).

La disposizione della lettera q) fa riferimento ai servizi legali, ma non elenca le figure professionali che devono erogare tali servizi. Essa ha portata oggettiva, per cui le professioni diverse da quella di avvocato o notaio non possono essere escluse dall'applicazione della disposizione: l'elemento decisivo è che la persona che presta i servizi legali sia un soggetto passivo e che tali servizi presentino un nesso diretto con il trasferimento di un bene immobile, la costituzione o il trasferimento di determinati diritti su un bene immobile o diritti reali su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali).

#### *Servizi legali relativi alla stipula di contratti di affitto o di locazione finanziaria*

Qualora i servizi legali consistano nella stesura di un contratto (di affitto o di locazione finanziaria) e la stipula di tale contratto costituisca o trasferisca taluni diritti o diritti reali sul bene immobile, tali servizi sono da considerarsi nell'ambito di applicazione dell'art. 31-bis, paragrafo 2, lettera q).

Inoltre, qualora in un dato Stato membro un contratto d'affitto o di locazione finanziaria relativo a un bene immobile non sia considerato un atto passibile di costituire o trasferire taluni diritti o diritti reali sullo stesso bene, occorrerà applicare i criteri di cui all'articolo 31-bis, paragrafo 1, per verificare se i servizi legali relativi a questi due tipi di contratto possano comunque essere considerati relativi a un bene immobile. Poiché i servizi legali che concernono tali contratti di affitto o di locazione finanziaria generalmente si incentrano su un bene immobile sul quale si intende operare un'alterazione giuridica,

dovranno essere considerati come servizi che presentano un nesso sufficientemente diretto con i beni immobili e pertanto contemplati ai sensi dall'articolo 47 della direttiva. Soltanto qualora i contratti di affitto o di locazione finanziaria risultino completamente scollegati dal bene immobile si potranno considerare i servizi legali relativi a tali contratti come servizi che non presentano un nesso sufficientemente diretto.

#### *Nozione di "alterazione giuridica"*

L'alterazione giuridica di cui all'art. 31-bis, paragrafo 2, lettera q), fa riferimento unicamente alle modifiche ivi indicate, vale a dire il trasferimento di proprietà di un bene immobile, la costituzione o il trasferimento di determinati diritti su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali) e la costituzione o il trasferimento di diritti reali su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali). Altri tipi di alterazione giuridica non sono contemplati dalla disposizione di cui trattasi.

#### *Servizi di consulenza*

I servizi di consulenza, di norma, non rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 31-bis, paragrafo 2, lettera q). Sono esclusi anche i servizi legali relativi al finanziamento per l'acquisto di un bene immobile, nonché la consulenza sull'investimento.

#### *Servizi pubblicitari*

Il bene immobile può essere un supporto per la fornitura di servizi pubblicitari; in tal caso, si pone la questione se l'uso di un bene immobile (come i muri o le bacheche) in quanto supporto materiale del servizio sia sufficiente per considerare il servizio relativo a beni immobili.

L'articolo 31-bis, paragrafo 3, lettera c), stabilisce che i servizi pubblicitari non sono considerati servizi relativi a beni immobili, anche quando comportano l'uso di beni immobili. In tali casi, il bene immobile è solo un supporto al servizio e non l'oggetto del servizio stesso, che è invece la promozione di un prodotto. Pertanto, non vi è un nesso sufficientemente diretto fra il servizio pubblicitario e il bene immobile, a prescindere dal prodotto pubblicizzato, e dunque anche se la pubblicità riguarda una casa o un appartamento in vendita.

La prestazione di servizi pubblicitari non va confusa con il servizio di affitto o di locazione per cui il proprietario di un bene immobile affitta un bene immobile a una società di pubblicità che, a sua volta, utilizzerà tale bene immobile come spazio pubblicitario; in questo caso si concretizzano due relazioni contrattuali separate: il servizio di affitto o di locazione del bene immobile, che è da considerarsi un servizio relativo a un bene immobile, ed il servizio pubblicitario fornito dalla società di pubblicità al proprio cliente, che non è da considerarsi un servizio relativo a un bene immobile.

Questi criteri valgono anche nel caso in cui il servizio pubblicitario dovesse realizzarsi mediante alterazione dell'immobile, per esempio quando comporta la tinteggiatura di parte di un fabbricato: per esempio, se una società di pubblicità effettua un servizio pubblicitario che comporta la tinteggiatura di un muro, tale servizio non sarà relativo a un bene immobile, mentre il servizio reso alla società pubblicitaria dall'imbianchino che tinteggia il muro, invece, dovrà essere considerato relativo ad un bene immobile.

#### *Messa a disposizione di stand fieristici*

L'art. 31-bis, paragrafo 3, lettera e), concerne le situazioni in cui la messa a disposizione di uno stand in fiere o luoghi d'esposizione è accompagnata da altri servizi correlati, definiti come non relativi a beni immobili.

Anche se la messa a disposizione di uno stand è accompagnata da un unico servizio

correlato e i servizi sono prestati come un pacchetto di servizi, ciò è sufficiente affinché la prestazione rientri nell'ambito di applicazione dell'art. 31-bis, paragrafo 3, lettera e), ovvero che sia assimilata alla prestazione di un servizio non relativo a beni immobili.

Vi sono tre importanti criteri cumulativi da soddisfare affinché il servizio sia considerato come non relativo a beni immobili:

- i) la messa a disposizione di uno stand;
- ii) la messa a disposizione di uno o più servizi correlati;
- iii) il fatto che tali servizi correlati devono essere atti a consentire all'espositore l'esposizione dei prodotti e la promozione dei suoi servizi o prodotti.

La "messa a disposizione di stand" consiste nel mettere temporaneamente una superficie delimitata e/o una struttura mobile (ad esempio una cabina, un banco o un bancone) a disposizione di un espositore ai fini della partecipazione a un'esposizione o fiera. Questo servizio non è considerato relativo a beni immobili nella misura in cui lo stand è messo a disposizione insieme ad "altri servizi correlati", vale a dire nella misura in cui il prestatore del servizio non affitta semplicemente la nuda superficie ma fornisce piuttosto un pacchetto di servizi necessari all'espositore per la promozione temporanea dei propri prodotti o della propria attività.

Pertanto occorrerà operare un distinguo fra l'affitto del solo bene immobile e la messa a disposizione di uno stand nonché di altri servizi correlati che consentono all'espositore l'esposizione dei prodotti.

Quando si fa una distinzione fra queste due diverse fattispecie, occorre tener conto di tutte le circostanze di fatto dell'operazione, compresi i servizi inclusi implicitamente nel contratto, come la fornitura di elettricità, la connessione internet, il riscaldamento, l'aria condizionata, ecc. (questo passaggio del documento, invero, non appare chiaro, non essendo dato comprendere in quale senso si debbano valutare i servizi "implicitamente inclusi" nel contratto; sembrerebbe, comunque, che si sia inteso precisare che detti servizi non rientrano fra quelli atti a consentire l'esposizione dei prodotti).

Secondo la disposizione in esame, gli altri servizi correlati devono essere atti a consentire all'espositore l'esposizione di prodotti. I servizi menzionati sono la progettazione dello stand, il trasporto e il magazzinaggio dei prodotti, la fornitura di macchinari, la posa dei cavi, l'assicurazione e la pubblicità, ma l'elenco è esemplificativo. Altri tipi di servizi possono essere ricompresi, purché atti a consentire l'esposizione di prodotti.

I servizi sono considerati come altri servizi correlati alla messa a disposizione di uno stand a prescindere dal fatto che siano prestati nell'ambito di un contratto (con la messa a disposizione dello stand) o tramite contratti separati stipulati con il medesimo prestatore. L'applicazione delle norme relative al luogo della prestazione del servizio non è pregiudicata da una modifica degli accordi contrattuali volta ad aggirare l'imposizione in una data giurisdizione.

A margine del documento, occorre rilevare che l'interpretazione suggerita dalla Commissione non pare coincidere del tutto con quella espressa dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 26/2014, in relazione alle operazioni inerenti Expo Milano 2015. Secondo l'Agenzia, infatti, si qualificano come prestazioni di servizi fieristiche o ad esse accessorie (e non come prestazioni relative a beni immobili) anche le prestazioni di servizi relative alla costruzione dei padiglioni, la temporanea messa a disposizione, da parte dell'organizzatore a favore dei partecipanti, dei lotti di terreno per la costruzione dei padiglioni, la messa a disposizione dei partecipanti dei padiglioni, nell'ipotesi in cui siano realizzati dall'organizzatore, le prestazioni di appalto e subappalto aventi ad oggetto la realizzazione

dei padiglioni da parte degli stessi partecipanti, nonché il successivo smontaggio dei padiglioni.

### ***Transito nei trafori alpini***

Con decisione del 7 dicembre 2004, n. 2004/853/CE, il Consiglio ha autorizzato la Francia e l'Italia ad applicare, per ragioni di semplificazione, un criterio particolare, detto "sistema dell'incasso", per la riscossione dell'Iva sui pedaggi di transito veicolare nei trafori del Monte Bianco e del Fréjus. Tale criterio, in deroga a quello previsto dall'art. 9, par. 2), della sesta direttiva per le prestazioni su beni immobili, trasfuso ora nell'art. 7-quater, lett. a), del D.P.R. 633/72, consiste nel considerare l'intera lunghezza di un senso della carreggiata all'interno del tunnel come parte del territorio dello Stato membro nel quale inizia il transito in quella direzione. Di conseguenza, lo Stato membro nel cui territorio inizia il transito può applicare e riscuotere la propria Iva sul pedaggio relativo all'intero tratto, anziché solo alla tratta compresa nel proprio territorio.

Al riguardo, con risoluzione n. 67 del 1° giugno 2005, l'Agenzia delle entrate ha riconosciuto l'applicabilità della decisione anche per il periodo anteriore alla sua emanazione. Ha ritenuto, inoltre, che il criterio speciale valga non solo per i biglietti di singolo transito, ma anche per i carnet e gli abbonamenti, che sconteranno quindi l'Iva con l'aliquota applicabile nello Stato in cui avviene la cessione. Infine, l'Agenzia ha chiarito che il conguaglio annuale tra le due società che gestiscono il traforo costituisce una semplice movimentazione finanziaria, resa necessaria dalla circostanza che ciascuna delle due ha diritto al 50% degli incassi totali, a prescindere dalle vendite effettuate singolarmente; tale movimentazione, pertanto, non costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizio o della cessione di un bene, per cui esula dalla sfera impositiva.

Per connessione d'argomento, si segnala che con decisione 21 ottobre 2004, n. 2004/737/CE, il Consiglio ha autorizzato l'Italia a concludere un accordo con la Svizzera per non imporre l'Iva sui pedaggi del traforo del Gran San Bernardo. Questa autorizzazione, tuttavia, non deroga ai criteri di territorialità, bensì al principio generale dell'imposizione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi.

## **4.2 Trasporto di passeggeri**

La seconda categoria di prestazioni disciplinate oggettivamente in modo speciale è quella dei trasporti di persone, le quali, in base all'art. 7-quater, lett. b), si considerano effettuate nel territorio dello Stato in proporzione alla distanza percorsa nel territorio stesso.

Il criterio in esame comporta, nel caso in cui il trasporto si svolga nel territorio di più Paesi membri, il frazionamento del servizio e la sua localizzazione in ciascuno di essi, proporzionalmente alla percorrenza, mentre l'eventuale tratta percorsa fuori dell'Ue è del tutto irrilevante.

Dal punto di vista domestico, in sostanza:

- il trasporto eseguito interamente nel territorio nazionale, è integralmente soggetto all'Iva italiana
- il trasporto eseguito interamente all'estero, è escluso dalla sfera di applicazione dell'Iva italiana
- il trasporto eseguito parte in Italia e parte all'estero è soggetto all'imposta in Italia pro-quota, per la parte corrispondente alla distanza percorsa nel nostro territorio.

Si deve tenere presente che, nel caso (e nei limiti) in cui il trasporto sia territorialmente rilevante, resta fermo, qualora ricorrano i presupposti, il trattamento di non imponibilità previsto dall'art. 9, n. 1), del D.P.R. n. 633/72 per i trasporti di persone eseguiti

in parte nel territorio nazionale e in parte in territorio estero in dipendenza di un unico contratto.

In merito alle modalità di ripartizione della base imponibile nel caso di trasporti eseguiti in più territori, era stata sollevata la questione se dovesse farsi riferimento esclusivamente alle distanze percorse, come stabilisce la norma, oppure se potesse tenersi conto anche di altri fattori, quali il tempo d'impiego del mezzo di trasporto e della permanenza dei viaggiatori all'interno di ciascun territorio, in considerazione del fatto che una notevole parte dei costi dell'impresa è imputabile non al chilometraggio, bensì alla durata.

Respingendo la tesi prospettata da un'impresa tedesca e condivisa dalla Commissione europea, la Corte di giustizia Ue, con sentenza del 6 novembre 1997, causa C-116/96, ha chiarito che la disposizione della direttiva implica che la suddivisione tra i vari luoghi sia fondata sul criterio delle distanze percorse. Se si ammettessero principi diversi, si finirebbe per privare il criterio in esame di qualsiasi valore reale, correndo il rischio di causare incertezze circa i metodi di ripartizione della base imponibile tra gli stati interessati; incertezze che potrebbero indurre gli amministratori ad applicare il modo di calcolo a loro più conveniente, a seconda delle normative dei vari Stati, scartando eventualmente un metodo di ripartizione fondato su criteri semplici e obiettivi.

#### *Il frazionamento del servizio in ambito comunitario*

Come detto, il criterio della distanza percorsa nel territorio dello Stato comporta che la prestazione di trasporto di passeggeri, seppure unitaria, vada ripartita, ai fini della tassazione Iva, tra i vari Paesi membri interessati, ciascuno dei quali ha diritto di riscuotere la quota d'imposta corrispondente alla tratta percorsa nel proprio territorio. Ipotizzando un tragitto Roma-Bonn, con attraversamento di Italia, Francia e Germania, la prestazione sarà territoriale nei tre Paesi, proporzionalmente alla distanza percorsa in ciascuno di essi. Dal punto di vista nazionale, può dirsi che il corrispettivo del servizio proporzionalmente imputabile alla distanza percorsa in Francia e Germania è fuori campo Iva per mancanza di territorialità.

Nondimeno, l'attraversamento degli altri Paesi Ue implica la localizzazione pro-quota della prestazione in ognuno di essi.

E' opportuno precisare che la disposizione dell'art. 9, n. 1), del D.P.R. n. 633/72, che dichiara non imponibile il trasporto internazionale di persone dipendente da un unico contratto, non si fonda su una previsione armonizzata a livello Ue, ma è autorizzata dalla direttiva in via di deroga transitoria.

#### *Trasporto di persone o noleggio con conducente*

Non sempre è agevole distinguere la prestazione di trasporto da quella di noleggio del mezzo con conducente. La contiguità delle due figure contrattuali rende a volte difficile stabilire, analizzando le obbligazioni negoziali, se l'oggetto della prestazione sia lo spostamento di persone da un luogo all'altro (contratto tipico di trasporto) oppure la concessione in godimento del mezzo con disimpegno del servizio di guida (contratto misto di noleggio con conducente).

Con circolare 14 gennaio 1998, n. 7/E, il Ministero delle finanze ha assimilato, ai fini dell'aliquota Iva applicabile, le prestazioni derivanti da noleggio con conducente a quelle di trasporto di persone. Tale presa di posizione non è tuttavia risolutiva di tutti gli aspetti connessi al problema della corretta individuazione del negozio giuridico; infatti, ove si tratti di stabilire il regime della territorialità, diviene fondamentale distinguere il contratto di trasporto da quello di noleggio, applicandosi al primo il criterio qui in esame, al secondo,

come si vedrà nel prosieguo, criteri diversificati in ragione della durata del noleggio e dello status del committente.

#### *Semplificazioni per i trasporti marittimi e aerei*

In considerazione delle difficoltà, rappresentate dalle imprese di navigazione marittima, di individuare l'esatta quota del corrispettivo imputabile, nei singoli trasporti, alla tratta percorsa nel mare territoriale, con circolare n. 11 del 7 marzo 1980 il Ministero delle finanze, sentito il Ministero della marina mercantile, ha consentito la determinazione forfetaria della tratta territorialmente rilevante nella misura del 5% del singolo trasporto.

Con risoluzione n. 89 del 23 aprile 1997, analoga misura di semplificazione è stata disposta nei confronti di un'impresa di trasporti aerei, alla quale è stato consentito di determinare la quota territorialmente rilevante nella misura del 38% dell'intero tragitto del singolo volo internazionale. La risoluzione richiama un precedente provvedimento adottato nei confronti di altra compagnia di trasporti aerei (ris. 405778 del 26 ottobre 1983).

Le predette semplificazioni sono state confermate dalla circolare n. 37/2011.

### **4.3 Ristorazione e catering**

Un terzo criterio specifico, introdotto dalla riforma del 2010, riguarda le prestazioni di servizi di ristorazione e catering, che nel precedente sistema rifluivano nella regola generale, mentre ora, in base all'art. 7-quater, lett. c), D.P.R. n. 633/72, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono materialmente eseguite nel territorio stesso (fanno eccezione le prestazioni di cui al successivo punto 4.4, per le quali è previsto un altro criterio speciale).

In ordine alla identificazione oggettiva dei servizi in esame, l'art. 6 del regolamento Ue n. 282/2011 precisa che essi consistono nella fornitura di cibi e/o bevande, preparati o non preparati, destinati al consumo umano, accompagnata da servizi di supporto sufficienti da permetterne il consumo immediato. La fornitura di cibi o bevande o di entrambi costituisce solo una componente dell'insieme in cui i servizi prevalgono ampiamente. Nel caso della ristorazione tali servizi sono prestati nei locali del prestatore, mentre nel caso del catering i servizi sono prestati in locali diversi da quelli del prestatore.

L'art. 6 precisa altresì che non si considera servizio di ristorazione o di catering la fornitura di cibi preparati o non preparati o di bevande o di entrambi, con o senza trasporto, non accompagnata da altri servizi di supporto; in tal caso, quindi, l'operazione si deve qualificare come cessione di beni, rispetto alla quale l'eventuale servizio di trasporto è meramente accessorio.

Sulle caratteristiche delle prestazioni di ristorazione e catering, interessanti spunti si rinvencono anche nella sentenza della Corte di giustizia Ue del 10 marzo 2011, cause riunite C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09.

### **4.4 Ristorazione e catering "a bordo"**

Nel caso in cui le prestazioni di servizi di ristorazione e catering siano rese a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno dell'Ue, in considerazione delle difficoltà di applicazione del criterio indicato al precedente punto 4.3, è stato stabilito, per intuibili ragioni di semplificazione, che la prestazione si considera effettuata nel luogo di partenza. La relativa disposizione nazionale è dettata dall'art. 7-quater, lett. d), D.P.R. n. 633/72.

Ai fini dell'applicazione di questa disposizione, l'art. 7, lett. e), fornisce le seguenti definizioni (analoghe a quelle dettate in relazione alle cessioni di beni a bordo di treni, navi



o aerei nel corso di trasporti intracomunitari):

- per “parte di un trasporto di passeggeri effettuata all’interno dell’Ue” si intende la parte di trasporto che non prevede uno scalo fuori dell’Ue tra il luogo di partenza e quello di arrivo
- per “luogo di partenza” si intende il primo punto d’imbarco di passeggeri previsto nell’Ue, eventualmente dopo uno scalo fuori dell’Ue
- per “luogo di arrivo” si intende l’ultimo punto di sbarco nell’Ue, eventualmente prima di uno scalo fuori dell’Ue
- il percorso di ritorno è considerato come un trasporto distinto da quello di andata.

Per esempio, nell’ambito di un tragitto circolare che parte dall’Italia, attraversa la Francia, la Germania, la Svizzera, l’Austria, per concludersi in Italia, il criterio speciale qui in esame troverà applicazione nelle seguenti tratte unionali:

- a) Italia-Francia-Germania (luogo di tassazione delle somministrazioni a bordo: Italia)
- b) Austria-Italia (luogo di tassazione: Austria)

Nella tratta Svizzera-Italia, si applicherà il criterio del luogo di esecuzione materiale della prestazione, di cui al precedente punto 4.3.

Si consideri, inoltre, un viaggio dall’Italia alla Francia e ritorno: la tassazione delle somministrazioni a bordo avverrà in Italia per il viaggio di andata e in Francia per quello di ritorno.

Anche nei riflessi della disposizione in esame, il regolamento Ue n. 282/2011 fornisce alcune precisazioni.

In primo luogo, l’art. 35 chiarisce che la parte di un trasporto di passeggeri effettuata all’interno dell’Ue è determinata dal tragitto del mezzo di trasporto e non dal tragitto compiuto da ciascun viaggiatore.

L’art. 36 chiarisce poi che:

- le prestazioni fornite durante la suddetta parte di trasporto seguono il criterio di territorialità qui in esame
- le prestazioni fornite al di fuori di tale parte di trasporto, ma sul territorio di uno Stato membro (ad esempio, servizio di ristorazione a bordo di un treno in viaggio da Parigi a Zurigo, materialmente espletato durante il tragitto nel territorio francese), seguono il criterio del luogo di materiale esecuzione di cui al precedente punto 4.3.

Infine, l’art. 37 chiarisce che se un unico servizio di ristorazione o catering è effettuato parzialmente durante la parte di un trasporto di passeggeri effettuata all’interno dell’Ue e parzialmente al di fuori di tale parte, ma sul territorio di uno Stato membro, il luogo della prestazione è determinato, per la sua totalità, in base al criterio applicabile all’inizio della prestazione stessa.

***Si riportano di seguito i chiarimenti contenuti nel paragrafo 3.1.5 della circolare n. 37/2011***

*Come si ricava anche dall’articolo 35 del regolamento, la parte di un trasporto di passeggeri effettuata all’interno della Comunità è determinata non in termini soggettivi, in funzione del singolo passeggero, ma in termini oggettivi, in funzione del tragitto del mezzo di trasporto.*

*Si consideri, in via esemplificativa, un trasporto a mezzo nave Genova – Barcellona – Cagliari – Patrasso - Alessandria d’Egitto. Le prestazioni di ristorazione rese nella tratta Genova - Patrasso sono soggette a IVA in Italia, Stato in cui è sito il primo punto di imbarco nella Comunità, mentre nella tratta Patrasso - Alessandria d’Egitto trova applicazione il criterio base in materia di prestazioni di ristorazione, dovendosi quindi determinare il luogo di effettuazione in funzione dello Stato nelle cui acque nazionali si trova la nave al momento dell’esecuzione della prestazione (sul punto cfr. anche l’articolo 36, secondo comma, del regolamento).*

*Si consideri, sempre in via esemplificativa, un trasporto a mezzo nave Alessandria d’Egitto – Palermo - Barcellona. Le prestazioni di ristorazione rese nella tratta Palermo - Barcellona sono soggette a IVA in Italia, Stato in cui è sito il primo punto di imbarco nella Comunità, mentre, con riferimento alla tratta Alessandria d’Egitto - Palermo, saranno soggette a IVA in Italia le prestazioni di ristorazione rese nelle acque territoriali italiane.*

*È da ritenere che, nella peculiare ipotesi in cui una prestazione di ristorazione inizi durante una parte di*

*trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità e prosegua durante una parte di trasporto di passeggeri effettuata al di fuori della Comunità (ma sempre nel territorio di un Stato membro) o viceversa, il luogo della prestazione sia determinato all'inizio della prestazione (cfr. l'articolo 37 del regolamento). Si pensi, in via esemplificativa, tornando alla prima delle sopra prospettate fattispecie, a una prestazione di ristorazione che cominci prima dell'arrivo al porto di Patrasso e prosegua mentre è ormai iniziato l'imbarco alla volta del porto di Alessandria d'Egitto: in questo caso la prestazione sarà comunque soggetta a IVA in Italia. Sempre in via esemplificativa, con riferimento alla seconda delle sopra prospettate fattispecie, si pensi a una prestazione di ristorazione che inizi in acque internazionali, dopo che la nave ha lasciato il porto di Alessandria d'Egitto, e che prosegua mentre è già iniziato l'imbarco nel porto di Palermo alla volta del porto di Barcellona: in questo caso la prestazione resterà esclusa dal campo di applicazione dell'IVA.*

*Le prestazioni di ristorazione e catering che, soddisfacendo il requisito di territorialità, si considerano effettuate in Italia, saranno assoggettate al regime di non imponibilità di cui all'articolo 8-bis, lettera d), del d.P.R. n. 633.*

*Vale ricordare, ad ogni buon conto, che non rientrano nell'articolo 7-quater, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 633 del 1972 i servizi di catering forniti senza il pagamento di alcun corrispettivo a bordo di una nave, di un aereo o di un treno, in quanto inclusi nel prezzo del biglietto. In tal caso il servizio di catering deve ritenersi accessorio alla prestazione di trasporto passeggeri rientrante nella previsione di cui all'articolo 7-quater, comma 1, lett. b), del d.P.R. n. 633.*

*Non rientrano, altresì, nella previsione di cui all'articolo 7-quater, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 633 le prestazioni di catering materialmente rese a bordo di una nave, di un aereo o di un treno, qualora rese nell'ambito di un c.d. pacchetto turistico venduto da un tour operator al cliente. Per le predette prestazioni comprese nel pacchetto turistico (così come definito dal decreto 30 luglio 1999, n. 340), la cui vendita rileva nel Paese del prestatore, trovano applicazione le speciali disposizioni per le agenzie di viaggio e turismo di cui all'articolo 74-ter del d.P.R. n. 633.*

#### **4.5 Noleggio “a breve termine” di mezzi di trasporto**

Un'altra innovazione della riforma del 2010 riguarda le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto; l'espressione “a breve termine”, come chiarisce l'art. 7, lett. g), sta ad indicare il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo per un periodo massimo di trenta giorni, elevato a novanta per i natanti.

Queste prestazioni, in base all'art. 7-quater, lett. e), si considerano effettuate in Italia se il mezzo di trasporto è effettivamente messo a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato, a meno che l'utilizzazione avvenga al di fuori dell'Ue; si considerano inoltre effettuate nel territorio dello Stato, ancorché il mezzo di trasporto sia messo a disposizione del destinatario fuori dell'Ue, se sono utilizzate nel territorio stesso.

In altri termini, le prestazioni in esame si considerano effettuate in Italia nei due seguenti casi:

a) il mezzo di trasporto è messo a disposizione in Italia ed è utilizzato nell'Ue (Italia o altro Paese membro)

b) il mezzo di trasporto è messo a disposizione fuori dell'Ue ed è utilizzato in Italia.

L'art. 40 del regolamento Ue n. 282/2011 precisa che il luogo in cui il mezzo di trasporto è effettivamente messo a disposizione del destinatario è quello in cui questi o un terzo che agisce per suo conto ne prende fisicamente possesso.

*La nozione di “mezzi di trasporto”*

L'art. 38, par. 1 del regolamento Ue n. 282/2011 chiarisce che, ai fini delle disposizioni sul luogo delle prestazioni, la nozione di mezzo di trasporto comprende i veicoli, motorizzati o no, e altri dispositivi e attrezzature concepiti per il trasporto di persone od oggetti da un luogo all'altro, che possono essere tirati, trainati o spinti da veicoli e che sono generalmente concepiti ed effettivamente idonei ad essere utilizzati per il trasporto.

Ai sensi del par. 2 dello stesso articolo, si considerano mezzi di trasporto, in particolare:

a) veicoli terrestri, quali automobili, motociclette, biciclette, tricicli e roulotte, a meno che

siano fissate al suolo

b) rimorchi e semirimorchi

c) vagoni ferroviari

d) navi

e) aeromobili

f) veicoli concepiti specialmente per il trasporto di persone malate o ferite

g) trattori e altri veicoli agricoli

h) veicoli a propulsione meccanica o elettronica per il trasporto di disabili

Il par. 3, infine, esclude dalla nozione di mezzi di trasporto i veicoli immobilizzati in modo permanente e i container.

Si deve notare che né la definizione, né l'elencazione (da ritenere esemplificativa) richiedono la caratteristica della circolazione del mezzo su strada, sicché sembra di poter ricondurre nella classificazione in esame, come peraltro sostenuto dal Comitato Iva dell'Ue, anche i carrelli elevatori, normalmente impiegati dalle imprese per lo spostamento delle merci all'interno di aree scoperte o coperte non aperte alla circolazione.

Richiamando proprio l'orientamento del Comitato in merito ai carrelli elevatori a forcale, espresso nel corso della 86a e 87a riunione, nella risoluzione n. 187 del 20 luglio 2009 l'Agenzia delle entrate ha concluso che "vanno ricompresi tra i mezzi di trasporto tutti i mezzi suscettibili di essere utilizzati per la movimentazione di persone o cose, anche se non usati principalmente ed effettivamente in quanto tali", comprese le piattaforme aeree autocarrate, qualificabili quali attrezzature destinate al sollevamento e allo spostamento aereo di merci.

#### *Durata del noleggio*

L'art. 39 del regolamento Ue n. 282/2011 fornisce inoltre indicazioni utili per l'accertamento del presupposto della durata del "noleggio breve".

Il par. 1 chiarisce che la durata del possesso o dell'uso ininterrotto del mezzo di trasporto oggetto di noleggio è determinata sulla base dell'accordo contrattuale tra le parti. Il punto di riferimento principale è quindi il contratto, che tuttavia, puntualizza la stessa disposizione, costituisce una presunzione relativa che può essere confutata con qualsiasi mezzo di fatto o di diritto che consenta di stabilire la durata effettiva del possesso o dell'uso ininterrotto.

In questa prospettiva, inoltre, viene chiarito che il superamento della durata contrattuale del noleggio dovuto a cause di forza maggiore non incide sulla durata del possesso o dell'uso del mezzo di trasporto. Pertanto, ad esempio, se la durata massima di un contratto di noleggio "a breve termine" viene superata in dipendenza di eventi estranei alla volontà delle parti, quali un'avarìa o un incidente che abbia impedito la restituzione del mezzo al noleggiatore nel termine stabilito, la disciplina fiscale applicabile resta quella del noleggio "breve".

Il par. 2 si occupa dell'ipotesi di più contratti consecutivi conclusi fra le stesse parti, stabilendo che si assume la durata del possesso o dell'uso ininterrotto del mezzo di trasporto prevista, sommando cioè la durata dei singoli contratti contigui; ai detti fini, un contratto e le sue proroghe sono considerati consecutivi.

Tuttavia, salvo che sussista una pratica abusiva, la durata dei contratti "a breve termine" che precedono quello a lungo termine non è rimessa in questione. Pertanto, ad esempio, qualora siano stipulati, tra le stesse parti, due contratti di noleggio consecutivi di durata di venti giorni ciascuno, relativi allo stesso mezzo di trasporto, il secondo contratto va qualificato a lungo termine, perché si assume la durata complessiva di quaranta giorni,

ferma restando la qualificazione “a breve termine” del primo contratto, salvo che vi sia motivo di ritenere abusivo il comportamento dei contraenti.

Infine, il par. 3 stabilisce che nel caso in cui il mezzo di trasporto oggetto di contratti di noleggio consecutivi tra le stesse parti non sia il medesimo, tali contratti non sono considerati consecutivi, per cui la durata di ciascun contratto è determinata separatamente, con applicazione della pertinente disciplina Iva, a meno che sussista pratica abusiva.

**Si riportano i chiarimenti forniti dall’Agenzia delle entrate al paragrafo 3.1.6 della circolare n. 37/2011**

*Merita rammentare che l'articolo 39 del regolamento, ai fini della determinazione dell'arco temporale citato, fa riferimento al contratto concluso tra le parti, chiarendo anche (cfr. paragrafo 2, comma 1, dell'articolo 39 citato), che se il noleggio dello stesso mezzo di trasporto è coperto da contratti consecutivi (ivi comprese le proroghe) conclusi fra le stesse parti, la durata è quella del possesso o dell'uso ininterrotto del mezzo di trasporto prevista.*

*Il terzo comma del paragrafo 2, tuttavia, chiarisce che nel caso in cui il contribuente abbia agito in buona fede, e manchi un disegno preordinato ad una pratica abusiva, deve riconoscersi ai fini della territorialità la durata di breve termine al/ai contratti di durata inferiore ai trenta giorni che precedono il contratto considerato a lungo termine. Esemplificando, si pensi al caso in cui una società noleggi un automezzo in prima battuta per dieci giorni e successivamente, rendendosi conto di proprie ulteriori necessità, faccia ulteriori contratti: il primo per altri quindici giorni ed il secondo per venti giorni.*

*In assenza di pratiche abusive, i primi due contratti (rispettivamente della durata di dieci giorni e di quindici giorni) debbono essere considerati a breve termine, non oltrepassando la somma delle rispettive durate il limite di trenta giorni previsto dalla norma. Il terzo contratto - della durata di venti giorni - dovrà invece essere trattato, ai fini del requisito della territorialità, come un contratto di noleggio a lungo termine (pur durando solo venti giorni), dal momento che la sommatoria del contratto medesimo e dei due precedenti porta a valicare il limite temporale proprio dei contratti a breve termine.*

*Il paragrafo 3 del medesimo articolo specifica che – salvo pratica abusiva - i contratti consecutivi tra le stesse parti relativi a mezzi di trasporto diversi non sono considerati come contratti consecutivi ai fini della determinazione del periodo di possesso.*

*Per le prestazioni riconducibili nella lettera g) del primo comma dell'articolo 7 sopra citata (ovvero nella locazione e noleggio a breve termine), il presupposto è determinato, prescindendo completamente dal luogo di stabilimento del prestatore e del committente, in funzione del luogo in cui il mezzo di trasporto è effettivamente messo a disposizione del committente, per tale dovendosi intendere, ai sensi dell'articolo 40 del regolamento, il luogo in cui il destinatario (o un terzo che agisce per suo conto) prende fisicamente possesso del mezzo. La norma nazionale, inoltre, prevede che in determinati casi, assuma rilievo – ai fini della determinazione del presupposto territoriale per i servizi di cui trattasi – anche il luogo di effettiva utilizzazione del mezzo di trasporto.*

*I servizi anzidetti si considerano effettuati in Italia se il mezzo di trasporto è messo a disposizione del committente in Italia, sempreché la concreta utilizzazione del mezzo di trasporto avvenga nel territorio comunitario: nel caso, infatti, di parziale utilizzo del mezzo di trasporto in tratte che sono al di fuori di tale ambito territoriale, i predetti servizi sono irrilevanti ai fini impositivi per la parte corrispondente.*

*A tale riguardo, con riferimento all'applicazione alle imbarcazioni della lettera e) dell'articolo 7-quater [oltre che della successiva lettera e) dell'articolo 7-sexies, di cui si tratterà più avanti], si ritiene che debba essere confermata la validità dei documenti di prassi che (nel caso in cui manchino elementi certi attestanti l'effettivo utilizzo dell'imbarcazione in acque territoriali comunitarie) hanno stabilito percentuali forfetarie di utilizzo dell'imbarcazione medesima in ambito comunitario, a seconda della tipologia del natante (si rinvia, in particolare, alle circolari n. 49/E del 7 giugno 2002 e n. 38/E del 22 luglio 2009).*

*Si rileva, infine, che i servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili a breve termine di mezzi di trasporto non si considerano effettuati in Italia se il mezzo stesso è messo a disposizione del committente in altro Stato, comunitario o non comunitario. Nell'ipotesi di messa a disposizione in altro Stato non comunitario, peraltro, l'operazione è soggetta a IVA in Italia quando la concreta utilizzazione del mezzo di trasporto avvenga nel territorio italiano. Nel caso in cui, invece, il mezzo di trasporto sia messo a disposizione in uno Stato comunitario, non rileva l'utilizzo del mezzo nel territorio italiano, e l'operazione non si considera effettuata in Italia.*

### *L'utilizzazione del servizio*

Le prestazioni di noleggio di mezzi di trasporto rappresentano, nel sistema delineato dalla riforma del 2010, l'unico caso in cui il nostro Paese ha continuato ad avvalersi della facoltà di adottare anche il criterio ausiliario del luogo di utilizzazione del servizio (per le prestazioni di telecomunicazione e radiodiffusione, analizzate più avanti, si tratta infatti di un criterio obbligatorio).

Analoga facoltà era stata esercitata anche nel precedente sistema (nel quale non era prevista distinzione tra noleggio a breve termine e non a breve termine), per cui sembra logico ritenere che, a fronte delle medesime problematiche, tornino applicabili le soluzioni già sperimentate; la limitazione del criterio ausiliario, nei rapporti fra imprese, al “noleggio breve”, comunque, circoscrive sensibilmente la rilevanza della problematica.

Il criterio, in particolare, pone il problema del trattamento applicabile alle prestazioni utilizzate in parte nel territorio dell’Ue e parte al di fuori (nell’ipotesi territoriale di cui sopra, lett. a), ovvero in parte nel territorio italiano e parte al di fuori (nell’ipotesi territoriale di cui alla lett. b). Il criterio pone inoltre, più in generale, la delicata questione dell’onere probatorio della eventuale extra-territorialità, in tutto o in parte, dell’operazione: si pensi, ad esempio, al noleggio breve di un’autovettura, consegnata a Pesaro, che il cliente asserisca di utilizzare nella Repubblica di San Marino.

L’amministrazione finanziaria, nella circolare 16 novembre 2000, n. 207/E, ha accennato solamente alla questione del trattamento applicabile in caso di utilizzo promiscuo, affermando che qualora il mezzo di trasporto venga utilizzato soltanto in parte nel territorio dell’Ue, dovrà considerarsi imponible la percentuale del canone di locazione corrispondente all’utilizzo che ne è stato fatto in ambito Ue, senza peraltro precisare se l’utilizzo debba essere misurato in termini di distanza oppure, come parrebbe più corretto, trattandosi di noleggio e non di trasporto, in termini di tempo); non ha affrontato, però, il delicato problema della prova.

Anche Assonime, nella circolare n. 67 del 19 dicembre 2000, ha evidenziato che “la nuova disposizione potrà dare luogo, a livello operativo, a problemi in ordine alla prova dell’entità dell’utilizzo del mezzo di trasporto al di fuori della Comunità” ed ha osservato che “potrà farsi utile riferimento al contenuto del contratto, a prove doganali dell’uscita dei mezzi al di fuori della Comunità (apposizione di visto su autorizzazioni al trasporto internazionale di merci) ovvero alla documentazione inerente al tipo di mezzo di trasporto usato (manifesto, libro di bordo, piano di volo, ecc.), in caso di locazione o noleggio di navi o aeromobili, anche ad uso privato”.

L’associazione auspicava, inoltre, che in caso di utilizzazione territorialmente promiscua del mezzo di trasporto venisse ammessa “la possibilità di far ricorso, ai fini dell’applicazione della norma, anche a criteri di quantificazione forfetaria, eventualmente per tipologie e caratteristiche dei mezzi di trasporto, della parte di prestazione che deve ritenersi rilevante ai fini dell’applicazione dell’Iva, e ciò al pari di quanto già riconosciuto in altri Stati membri dell’Unione europea ovvero dal Ministero delle finanze per analoghe prestazioni”, come i trasporti marittimi ed aerei.

Il nodo più complesso, però, resta quello dei mezzi di trasporto non commerciali, autovetture in testa, per i quali mancano indicazioni di sorta in ordine ai supporti probatori atti a giustificare la non applicazione (o la parziale applicazione) dell’Iva in ragione della delocalizzazione, in tutto o in parte, del servizio.

Sull’argomento, del resto, la Corte di giustizia dell’Ue, nella sentenza 15 marzo 1989, C-51/88, aveva già rilevato che poiché i mezzi di trasporto possono facilmente valicare le frontiere, è difficile, se non impossibile, determinare il luogo in cui vengono usati, per cui è necessario prevedere un criterio pratico di applicazione ed a tal fine la sesta direttiva ha stabilito, come criterio di collegamento per la locazione di tutti i mezzi di trasporto, non già il luogo in cui il bene locato viene usato, bensì, per motivi di semplificazione e in conformità al principio generale, il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica. Come dire che, a volte, in un’ottica di

comparazione dei costi e benefici, le esigenze di semplicità e di certezza devono avere la meglio sull'esigenza di una tassazione coerente con la funzione dell'imposta, e tuttavia di difficile applicazione concreta.

*La forfetizzazione per le imbarcazioni da diporto*

Accogliendo in parte le istanze di semplificazione e seguendo, pertanto, l'impostazione adottata per altre tipologie di trasporto, l'Agenzia delle entrate, a seguito di un'analisi condotta in collaborazione con il Ministero dei trasporti e della navigazione, ha emanato la circolare 2 agosto 2001, n. 76, che fornisce parametri forfetari per stabilire la quota di prestazione territorialmente rilevante nel campo delle locazioni di navi e imbarcazioni da diporto.

Tali parametri, successivamente aggiornati con la circolare n. 49 del 7 giugno 2002, si concretizzano in percentuali predeterminate, differenziate in relazione alla tipologia ed alle caratteristiche del mezzo (si veda la tabella appresso riportata).

Sebbene siano indirizzati ai funzionari dell'Agenzia, che potranno utilizzarli, in sede di accertamento, "nella indisponibilità di elementi certi", è chiaro che i parametri forfetari costituiscono utile punto di riferimento anche per i soggetti passivi. In questo senso si esprime anche la circolare n. 38 del 22 luglio 2009 dell'Agenzia, che fornisce altresì interessanti precisazioni sia in generale, sia con specifico riferimento ai cosiddetti canoni di "prelocazione" usuali nel settore del leasing nautico; poiché però la nuova disciplina di territorialità qui in esame riguarda solo le prestazioni di noleggio "a breve termine", tali precisazioni, concernenti la locazione finanziaria, saranno opportunamente riportate più avanti, in sede di esame del criterio specifico previsto per i noleggi "non a breve termine" nei confronti di privati consumatori.

**NOLEGGIO IMBARCAZIONI DA DIPORTO – FORFETIZZAZIONE DELLA QUOTA**

<b>Tipologia dell'unità da diporto</b>	<b>Quota del corrispettivo territorialmente rilevante (*)</b>
Unità a motore o a vela di lunghezza superiore a 24 metri	30%
Unità a vela di lunghezza tra 20,01 e 24,00 metri ed unità a motore di lunghezza tra 16,01 e 24 metri	40%
Unità a vela di lunghezza tra 10,01 e 20 metri ed unità a motore di lunghezza tra 12,01 e 16 metri	50%
Unità a vela di lunghezza fino a 10 metri ed unità a motore di lunghezza tra 7,51 e 12 metri	60%
Unità a motore di lunghezza fino a 7,50 metri	90%
Unità appartenenti alla categoria D (abilitate alla navigazione solo per acque protette)	100%
<i>(*) Si rammenta che le percentuali forfetarie non hanno fondamento normativo.</i>	

**4.6 Accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, nonché attività accessorie connesse con l'accesso**

L'ultima categoria di prestazioni oggettivamente disciplinate in modo speciale è prevista nell'art. 7-quinquies, comma 1, lett. b).

La disposizione, nel testo in vigore dal 1° gennaio 2011, stabilisce che le prestazioni

di servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, nonché le prestazioni di servizi accessorie all'accesso, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando tali attività sono ivi materialmente svolte.

Nel testo previgente, il suddetto criterio speciale si applicava inoltre, oggettivamente, alle prestazioni di servizi relativi alle attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, comprese fiere ed esposizioni; dette prestazioni seguono ora tale criterio speciale solo quando sono rese a privati (una questione di diritto transitorio, concernente le prestazioni accessorie, è ricordata nel successivo paragrafo 5.1).

Il regolamento Ue n. 282/2011 detta alcune precisazioni anche in merito alle disposizioni in esame. L'art. 32, par. 1, chiarisce in primo luogo che i servizi relativi all'accesso comprendono le prestazioni di servizi le cui caratteristiche essenziali consistono nel concedere un diritto di accesso ad una manifestazione in cambio di un biglietto o di un corrispettivo, anche sotto forma di abbonamento, di biglietto stagionale o di quota periodica.

In particolare, ai sensi del successivo par. 2, tale criterio si applica:

- al diritto di accesso a spettacoli, rappresentazioni teatrali, spettacoli di circo, fiere, parchi di divertimenti, concerti, mostre, nonché ad altre manifestazioni culturali affini
- al diritto di accesso a manifestazioni sportive quali partite o competizioni
- al diritto di accesso a manifestazioni educative e scientifiche quali conferenze e seminari.

Il par. 3 chiarisce che il criterio speciale non si applica invece alle prestazioni aventi ad oggetto l'utilizzazione di impianti quali sale di ginnastica o di altro tipo, in cambio del pagamento di una quota di associazione.

Per quanto concerne le prestazioni accessorie al servizio di accesso, l'art. 33 chiarisce che tali prestazioni comprendono i servizi in relazione diretta con l'accesso alle manifestazioni in esame, forniti separatamente alla persona che assiste alla manifestazione dietro un corrispettivo, in particolare l'utilizzazione di spogliatoi o impianti sanitari, esclusi però i semplici servizi di intermediazione relativi alla vendita di biglietti.

E' da ritenere che la specificazione circa la fornitura separata di prestazioni accessorie intenda precisare che il criterio in esame si applica anche quando i servizi accessori, nel senso sopra precisato, sono resi distintamente al partecipante (anche da un soggetto diverso dal fornitore della prestazione di accesso); infatti, qualora le prestazioni accessorie siano rese in uno con quella principale, l'uniformità del trattamento discende dai principi generali.

## **5. CRITERI SPECIALI PER ALCUNE PRESTAZIONI DI SERVIZI RESE A CONSUMATORI (B2C)**

Come accennato al paragrafo 3, alcune prestazioni di servizi, allorché rese a privati consumatori, sono disciplinate dai criteri specifici appresso illustrati. Le relative disposizioni sono contenute nell'art. 7-quinquies), comma 1, lett. a) e nell'art. 7-sexies) del D.P.R. n. 633/72.

### **5.1 Attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, nonché attività accessorie**

L'art. 7-quinquies, comma 1, lett. a), nel testo in vigore dal 1° gennaio 2011, stabilisce che le prestazioni di servizi relative ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, le prestazioni degli organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti, rese nei confronti di privati, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando tali attività sono ivi materialmente svolte.

Si deve evidenziare, rispetto all'analogia previsione dettata dal previgente art. 7, quarto comma, lett. b), l'esplicita menzione delle fiere ed esposizioni, in conformità con l'insegnamento della Corte di giustizia, nonché delle prestazioni accessorie a tutte le attività sopraelencate (riferimento, quest'ultimo, che pur già presente nella direttiva, precedentemente mancava nella norma interna per un difetto di recepimento).

#### *Trattamento delle prestazioni accessorie*

Nella sentenza 26 settembre 1996, causa C-327/94, la Corte di giustizia Ue si è occupata di una questione sollevata in relazione ad una controversia circa il luogo di tassazione delle prestazioni di un imprenditore che effettuava la sonorizzazione di manifestazioni artistiche o ricreative, armonizzando la scelta e l'utilizzazione degli apparecchi impiegati in funzione delle condizioni acustiche esistenti e degli effetti sonori desiderati, e forniva gli indispensabili apparecchi ed operatori.

La Corte ha osservato che l'insieme delle disposizioni del n. 2 dell'articolo 9, sesta direttiva, recanti i vari criteri specifici, derogatori a quello generale della residenza del prestatore di cui al n. 1 dello stesso articolo, mira a stabilire un regime speciale per prestazioni di servizi tra soggetti d'imposta il cui costo è compreso nel prezzo delle merci. A finalità analoga risponde la previsione che fissa il luogo delle prestazioni di servizi aventi ad oggetto attività artistiche o ricreative, nonché attività ad esse accessorie, nel luogo in cui sono materialmente eseguite. Il legislatore comunitario, spiega la Corte, ha infatti considerato che, qualora il prestatore fornisca i suoi servizi nello Stato nel quale tali prestazioni sono materialmente eseguite e l'organizzatore della manifestazione riscuota nello stesso Stato l'Iva gravante sul consumatore finale, l'imposta che ha per base imponibile tutte queste prestazioni il cui costo rientra nel prezzo della prestazione globale pagata dal consumatore finale deve essere versata a tale Stato e non a quello nel quale è stabilito il prestatore.

Quanto ai criteri in base ai quali ricondurre la prestazione fra quelle di natura artistica, sottoposte alla particolare disciplina della territorialità, la Corte chiarisce che non è richiesto nessun livello artistico particolare e che tale disciplina vale altresì per le prestazioni aventi ad oggetto attività semplicemente affini a quelle artistiche, nonché per quelle ad esse accessorie, considerando tali tutte le prestazioni che, oggettivamente (e dunque a prescindere dalla persona che le esegue) costituiscono presupposto necessario per la realizzazione delle attività principali.



Alla stregua di queste argomentazioni, la Corte ha concluso quindi che la sonorizzazione di una manifestazione artistica o ricreativa costituisce presupposto necessario all'esecuzione della manifestazione e deve, pertanto, essere considerata ad essa accessoria.

Come già accennato, nella previgente disciplina nazionale, la lettera b) del quarto comma dell'articolo 7, diversamente dall'articolo 9, n. 2, lettera c), primo trattino, della sesta direttiva (ora art. 53 della direttiva n. 112 del 2006), non menzionava le prestazioni "accessorie" a quelle culturali, sportive, ricreative, ecc., ma soltanto quelle "simili" (richiamando quindi il distinto concetto di "similarità", anch'esso presente nella disposizione comunitaria, che però, come detto, menziona anche le operazioni "affini"). La sopra riportata pronuncia della Corte consentiva comunque di rimediare alla lacuna della norma interna in base al principio dell'efficacia generale delle sentenze interpretative della corte<sup>6</sup> e a quello della "forza propria" della norma sovranazionale precisa e incondizionata: in altre parole, il principio di diretta applicabilità negli Stati membri delle cosiddette "direttive dettagliate" (invocabile però solo dal cittadino e non dall'autorità) imponeva di considerare comunque incluso nella lettera b) il riferimento alle prestazioni "accessorie".

*Questione: la fornitura di stand fieristici al soggetto espositore*

E' pacifico che, in seguito al D.Lgs. n. 18/2010, nel corso del 2010 anche le prestazioni di allestimento e noleggio di stand fieristici rese nei confronti del soggetto passivo che organizza la fiera, essendo oggettivamente accessorie all'evento espositivo, seguivano la regola speciale dell'art. 7-quinquies. Pertanto, ad esempio, se l'evento si svolgeva in Germania, anche la prestazione accessoria era assoggettata all'Iva tedesca, indipendentemente dal luogo in cui erano stabiliti il prestatore e il committente.

Meno pacifico era il trattamento applicabile alle suddette prestazioni allorquando rese non all'organizzatore dell'evento, ma all'impresa che vi partecipava. Va precisato che nella fattispecie presa in considerazione dalla Corte nella sopra riportata sentenza 26 settembre 1996, C-327/94, la prestazione oggettivamente accessoria alla manifestazione artistica era resa dall'imprenditore nei confronti dell'organizzatore della manifestazione stessa. Ciò premesso, sulla questione si prospettavano due soluzioni differenti.

Secondo taluni, l'allestimento e noleggio di stand era in ogni caso una prestazione accessoria alla fiera, anche quando commissionata dall'impresa espositrice, per cui, ad esempio, la prestazione era soggetta ad Iva tedesca anche quando il committente era l'impresa italiana che partecipava alla fiera in Germania. Questa interpretazione implicava una notevole complicazione per i fornitori di tali servizi (oppure per i committenti, a seconda della disciplina adottata dallo Stato membro in merito all'individuazione del debitore dell'imposta), i quali sarebbero stati costretti a identificarsi ai fini Iva in tutti i paesi Ue nei quali operavano con le modalità sopradescritte, perlomeno quando anche la controparte era un soggetto non stabilito nel paese in cui si svolgeva l'evento.

Una tesi alternativa, a nostro avviso più corretta, era di qualificare le prestazioni in esame come accessorie a quelle fieristiche solo quando rese (come nella fattispecie di cui alla sentenza della Corte) nei confronti del soggetto che effettua la prestazione fieristica, ma non quando rese alle imprese che vi partecipano (le quali, peraltro, non eseguono alcuna prestazione, sicché manca qualsiasi nesso soggettivo con l'autore della prestazione principale). In tal modo, le prestazioni in esame ricadevano nella regola generale del luogo del committente, con indubbi vantaggi operativi.

---

<sup>6</sup> Affermata per la prima volta dalla corte costituzionale nella sentenza n. 113 del 19 aprile 1985, depositata il 23 aprile 1985, pubblicata in G.U. n. 107-bis dell'8 maggio 1985.

La questione è ora sostanzialmente superata, perché dal 1° gennaio 2011, come già detto, il criterio speciale dell'art. 7-quinquies, relativamente alle prestazioni fieristiche ed accessorie, si applica soltanto nei rari casi in cui committente è un privato consumatore. Ad ogni modo, la Corte di giustizia ha avuto occasione di pronunciarsi al riguardo con la sentenza 27 ottobre 2011, causa C-530/09, chiarendo che la prestazione consistente nella fornitura di stand fieristici può assumere, ai fini della territorialità, varie configurazioni, alle quali corrispondono criteri diversi di localizzazione. A seconda delle situazioni, infatti, si potrà connotare quale servizio pubblicitario, oppure quale servizio accessorio alla prestazione fieristica, o infine come locazione di beni mobili materiali. Si realizza quest'ultima ipotesi, in particolare, quando la messa a disposizione del materiale dello stand rappresenta l'elemento determinante del servizio, come avviene nel caso in cui lo stand sia utilizzato dal committente in Paesi diversi. In ogni caso, è da escludere che la prestazione rientri fra quelle relative a beni immobili.

Dalla sentenza si trae inoltre la conferma che anche nel corso del 2010, prima delle modifiche in materia di territorialità dei servizi fieristici B2B scattate il 1° gennaio 2011, il servizio di allestimento, locazione, montaggio e smontaggio di stand per conto di committenti soggetti passivi espositori che utilizzavano poi lo stand in diversi Paesi, rientrava tra le prestazioni c.d. "generiche", sottoposte ad Iva nel paese del committente, e non tra quelle accessorie alle prestazioni fieristiche, soggette ad Iva nel Paese di svolgimento della manifestazione.

Rispondendo alle questioni sollevate dai giudici polacchi, dirette a chiarire, agli effetti della localizzazione dell'Iva, se le prestazioni consistenti nella messa a disposizione temporanea di stand espositivi e fieristici per clienti che presentano la propria offerta presso fiere ed esposizioni rientrano tra le prestazioni di servizi accessorie all'organizzazione di un'attività contemplata all'art. 52, lett. a), della direttiva 2006/112 (attività culturali, scientifiche, ecc. comprese fiere ed esposizioni), oppure tra le prestazioni pubblicitarie, la sentenza chiarisce in primo luogo che tali prestazioni devono essere qualificate come pubblicitarie quando lo stand è utilizzato per la trasmissione di un messaggio destinato ad informare il pubblico sull'esistenza o sulle qualità del prodotto o del servizio proposto dal locatario per accrescerne le vendite, o quando costituisce parte indissociabile di una campagna pubblicitaria.

Qualora lo stand non soddisfi tali presupposti, la prestazione può essere qualificata come accessoria all'evento fieristico quando consiste nella progettazione e nella messa a disposizione temporanea di uno stand per una fiera o un'esposizione determinata su un tema culturale, artistico, sportivo, scientifico, educativo, ricreativo o simile, o di uno stand corrispondente ad un modello per il quale l'organizzatore di una fiera o esposizione ha stabilito la forma, la dimensione, la composizione materiale o l'aspetto visivo. E' però necessario, a tal fine, che lo stand sia fornito in vista di un evento che si svolge, anche ripetutamente, in un luogo preciso; l'applicazione del criterio in esame alla fornitura di uno stand utilizzato per una molteplicità di fiere o esposizioni che si svolgano in più stati membri, infatti, comprometterebbe la riscossione affidabile e corretta dell'Iva.

Qualora invece lo stand sia utilizzato in occasione di più fiere o esposizioni in Stati membri diversi, la prestazione deve essere invece qualificata come locazione di beni mobili materiali; è da osservare che, in conseguenza di questo inquadramento, la fornitura dello stand al committente soggetto passivo che lo utilizza in diversi paesi rientra nella previsione generale, che prevede la tassazione nel paese del committente.

La Corte aggiunge opportunamente che, comunque e indipendentemente dalla

situazione, una prestazione come quella in esame non può, contrariamente a quanto sostenuto dal governo tedesco, essere qualificata come una prestazione di servizi ricollegabile ad un bene immobile, in quanto non presenta alcun nesso diretto con un bene immobile, non essendo sufficiente la sola circostanza che uno stand fieristico o espositivo debba essere puntualmente e temporaneamente installato su un bene immobile, o all'interno del medesimo.

#### *Attività delle guide turistiche*

Con la circolare n. 36 del 21 giugno 2010, l'Agenzia delle entrate ha dichiarato che l'attività di guida turistica si caratterizza per il contenuto culturale della prestazione, per cui rientra nel criterio speciale in esame (ovviamente, dal 2011, se svolta verso privati).

### **5.2 Intermediazioni in nome e per conto**

Ai sensi dell'art. 7-sexies, lett. a), le prestazioni rese da intermediari che agiscono in nome e per conto del cliente privato consumatore si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando l'operazione principale si considera ivi effettuata. Da sottolineare, in proposito, che la norma interna, come modificata dalla riforma del 2010, nel definire l'oggetto della previsione speciale si è allineata a quella della direttiva, designando le prestazioni non più semplicemente come intermediazioni, bensì come intermediazioni "in nome e per conto".

Ai sensi dell'art. 30 del regolamento Ue n. 282/2011 (già art. 9 del precedente regolamento n. 1777/2005), rientrano nella disciplina in esame sia le prestazioni rese da intermediari che agiscono in nome e per conto del committente della prestazione intermediata, sia quelle rese da intermediari che agiscono invece in nome e per conto del prestatore.

Si ricorda inoltre che, ai sensi dell'art. 31 dello stesso regolamento, rientrano nel criterio speciale in esame anche le prestazioni di intermediazione nella fornitura di alloggio, allorché rese a privati consumatori.

### **5.3 Trasporti non intracomunitari di beni**

Ai sensi dell'art. 7-sexies, lett. b), le prestazioni di trasporto di beni per conto di privati, eccettuati quelli intracomunitari, si considerano effettuate nel territorio dello Stato in proporzione alla distanza ivi percorsa. In ordine alle modalità applicative del criterio in esame, si rinvia a quanto già osservato a proposito delle prestazioni di trasporto di passeggeri rese a committenti soggetti passivi, illustrate nel paragrafo 4.2.

### **5.4 Trasporti intracomunitari di beni**

I trasporti intracomunitari di beni per conto di privati, ai sensi dell'art. 7-sexies, lett. c), si considerano effettuati nel territorio dello Stato se l'esecuzione della prestazione inizia nel territorio stesso.

La nozione di "trasporto intracomunitario di beni" è fornita dall'art. 7, lett. f) e riprende quella già dettata dal soppresso comma 7 dell'art. 40 del D.L. n. 331/93. Secondo tale disposizione, per trasporto intracomunitario di beni si intende quello che ha inizio e termine nel territorio di due Stati membri diversi; il luogo di partenza è quello in cui inizia effettivamente il trasporto dei beni, senza tenere conto del tragitto compiuto dal vettore per recarsi in tale luogo, mentre luogo di arrivo è quello in cui il trasporto si conclude effettivamente.

## **5.5 Lavorazioni e prestazioni accessorie ai trasporti**

Le prestazioni di lavorazione e le perizie relative a beni mobili materiali, nonché le operazioni rese in attività accessorie ai trasporti, quali quelle di carico, scarico, movimentazione e simili, rese a privati, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese nel territorio stesso, giusta l'art. 7-sexies, lett. d).

Ai sensi dell'art. 34 del regolamento Ue n. 282/2011, il criterio in esame si applica anche alla prestazione consistente unicamente nel montaggio delle diversi parti di un macchinario, tutte fornite dal committente, eccetto il caso in cui i beni da montare diventano parte di un bene immobile.

## **5.6 Noleggio “non a breve termine” di veicoli**

La disciplina delle prestazioni di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili “non a breve termine” di mezzi di trasporto è stata ridefinita con effetto dal 1° gennaio 2013, con la modifica dei criteri e l'introduzione di un trattamento specifico per le imbarcazioni da diporto.

### **5.6.1 Mezzi di trasporto in genere (escluse imbarcazioni da diporto)**

Ai sensi della lett. e) dell'art. 7-sexies, come riformulata con effetto dal 1° gennaio 2013, le prestazioni di servizi in argomento si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

- quando il committente è domiciliato o residente nel territorio stesso, salvo che il servizio sia utilizzato fuori dell'Ue
- quando il committente è domiciliato e residente fuori dell'Ue, se il servizio è utilizzato nel territorio dello Stato.

In sostanza, a parte il correttivo dell'utilizzazione, è stato adottato il criterio su cui si basa la regola generale delle prestazioni di servizi B2B.

Nella fattispecie, tuttavia, si tratta di rapporti B2C, la cui localizzazione nel paese del destinatario comporta inevitabili complicazioni qualora il prestatore non sia stabilito nello Stato membro nel quale è dovuta l'imposta.

Si pensi al noleggio “lungo” di un mezzo di trasporto fra il prestatore stabilito nello Stato membro A e il committente privato stabilito nello Stato membro B. Posto che l'Iva è ora dovuta in tale secondo Stato (mentre fino al 31 dicembre 2012 era dovuta nello Stato membro A), il prestatore dovrà necessariamente possedere una posizione identificativa (stabile organizzazione, rappresentante fiscale o identificazione diretta) nello Stato membro B al fine di assolvere gli obblighi d'imposta.<sup>7</sup>

La complicazione interessa soprattutto le imprese dell'Ue, perché per quelle stabilite fuori dell'Ue l'esigenza di identificarsi per assolvere gli obblighi d'imposta poteva sorgere già nella previgente disciplina, in relazione all'effettuazione, nei confronti di privati, di prestazioni di noleggio non a breve termine di mezzi di trasporto utilizzati nel territorio italiano.

Tornando al nuovo criterio di localizzazione, l'art. 24 del regolamento Ue n. 282/2011 prevede che se il committente delle prestazioni in esame è un soggetto (privato) stabilito in più Paesi, oppure ha l'indirizzo permanente in un paese e la residenza abituale in

---

<sup>7</sup> Si ricorda che, secondo la Corte di giustizia Ue, l'impresa stabilita nello Stato membro A che concede in locazione finanziaria mezzi di trasporto a committenti stabiliti nello Stato membro B, nel quale non dispone né di mezzi tecnici né di personale, avvalendosi per la stipulazione dei contratti di intermediari indipendenti, non si considera avere una stabile organizzazione in detto Stato membro (sentenza 17 luglio 1997, causa C-190/95).

un altro, per determinare il luogo della prestazione si dà la priorità:

- nel caso di committente persona giuridica, al luogo in cui sono svolte le funzioni della sua amministrazione centrale, salvo che sia provato che l'utilizzazione del servizio avviene in una sede di attività come definita all'art. 13-bis, lett. b), dello stesso regolamento;
- nel caso di committente persona fisica, al luogo in cui la persona ha la sua residenza abituale, salvo che sia provato che l'utilizzazione del servizio avviene al suo indirizzo permanente.

### **5.6.2 Imbarcazioni da diporto**

Per quanto riguarda le prestazioni aventi ad oggetto imbarcazioni da diporto, la disciplina applicabile dal 1° gennaio 2013, conformemente alle disposizioni dell'art. 56, par. 2, secondo comma e dell'art. 59-bis della direttiva 2006/112/CE, emerge dalle disposizioni della riformulata lettera e) e dalla nuova lettera e-bis).

Secondo dette disposizioni, i noleggi "a lungo termine" (cioè di durata superiore a 90 giorni) di imbarcazioni da diporto a privati si considereranno effettuate nel territorio dello Stato:

- quando l'imbarcazione è effettivamente messa a disposizione nel territorio stesso e la prestazione è eseguita da soggetti passivi ivi stabiliti, a meno che sia utilizzata fuori dell'Ue
- quando l'imbarcazione è effettivamente messa a disposizione in un paese non Ue da un prestatore stabilito nel medesimo paese ed è utilizzata nel territorio dello Stato
- quando l'imbarcazione è effettivamente messa a disposizione in un Paese diverso da quello in cui è stabilito il prestatore, il committente è stabilito in Italia e l'imbarcazione è utilizzata nell'Ue
- quando l'imbarcazione è effettivamente messa a disposizione in un Paese diverso da quello in cui è stabilito il prestatore, il committente è stabilito fuori dell'Ue e l'imbarcazione è utilizzata in Italia.

In ordine all'individuazione del luogo in cui l'imbarcazione è effettivamente messa a disposizione del destinatario, che rappresenta l'elemento principale, devono ritenersi valide le indicazioni dell'art. 40 del regolamento Ue n. 282/2011, secondo cui tale luogo è quello in cui il destinatario o un terzo che agisce per suo conto prende fisicamente possesso dell'imbarcazione.

L'articolata disciplina sopra descritta, fondamentalmente, mira a tassare le prestazioni in esame nel territorio dello Stato quando possono ritenersi ivi consumate in virtù di un collegamento che può essere dato, a seconda dei casi, dalla residenza del prestatore, dalla residenza del committente, dall'utilizzazione del servizio, ovvero dalla combinazione di tali variabili.

### **5.7 Prestazioni rese con mezzi elettronici, prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione**

A decorrere dal 1° gennaio 2015, per effetto delle modifiche apportate alle pertinenti disposizioni della normativa dell'Ue con la direttiva 2008/8/CE, recepita con D.Lgs. n. 42/2015, la localizzazione dei servizi di e-commerce, di telecomunicazione e di teleradiodiffusione a privati consumatori è così disciplinata:

- in deroga alla regola generale, le prestazioni si considerano effettuate nel Paese in cui è stabilito il committente, con facoltà per gli Stati membri di avvalersi anche del criterio del luogo di utilizzazione; in sostanza, fatta salva tale facoltà, viene adottato anche negli scambi B2C il principio di tassazione a destinazione previsto per le prestazioni B2B;

- il regime speciale dello sportello unico, già previsto per le prestazioni di e-commerce rese a privati Ue da imprese extraUe, è esteso, in via opzionale, anche alle imprese comunitarie e ai servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione (regime MOSS).

Dal 2015, quindi, i consumatori pagano in ogni caso l'Iva nella misura prevista nel Paese in cui sono domiciliati, indipendentemente dal luogo in cui è stabilito il fornitore.

*Nozione di "servizi resi con mezzi elettronici"*

L'allegato II alla direttiva chiarisce, in via esemplificativa, che costituiscono servizi di e-commerce:

- fornitura di siti web e web hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature;
- fornitura di software e relativo aggiornamento;
- fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati;
- fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento;
- fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza.

L'art. 58 della direttiva precisa che il solo fatto che il fornitore di un servizio e il suo cliente comunichino per posta elettronica, non implica che il servizio fornito sia un servizio elettronico.

Ulteriori indicazioni circa la portata della nozione di servizi di e-commerce sono fornite dal regolamento Ue n. 282/2011 (e già dal precedente regolamento n. 1777/2005).

In particolare, l'art. 7 del regolamento, dopo avere premesso, in linea generale, che i servizi di e-commerce comprendono quelli forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire senza la tecnologia informatica, chiarisce che la predetta definizione include anche i seguenti servizi:

- a) la fornitura di prodotti digitali in generale, compreso il software, relative modifiche e aggiornamenti
- b) i servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o di un privato su una rete elettronica, come un sito o una pagina web
- c) i servizi generati automaticamente da un computer attraverso Internet o una rete elettronica, in risposta ai dati immessi dal destinatario
- d) la concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito Internet che operi come mercato on line, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite di una vendita attraverso posta elettronica generata automaticamente da un computer
- e) le offerte forfaitarie di servizi Internet, nelle quali la componente delle telecomunicazioni rappresenta un elemento accessorio e subordinato, nel senso che il pagamento forfaitario non comprende il semplice accesso a Internet, ma anche altri elementi come pagine con contenuto che consentono l'accesso a notizie di attualità, informazioni meteo o turistiche, giochi o dibattiti on line, hosting di siti, ecc.

Sono inoltre servizi di commercio elettronico quelli elencati nell'allegato I al regolamento Ue n. 282/2011, che fornisce le seguenti specificazioni con riferimento a ciascuno dei cinque punti dell'allegato II della direttiva 112 del 2006:

- con riferimento al punto 1)

- a) hosting di siti web e di pagine web;
- b) manutenzione automatica di programmi, remota e on line;
- c) amministrazione remota di sistemi;
- d) conservazione (warehousing) dei dati on line, quando dati specifici sono conservati e

recuperati elettronicamente;

e) fornitura on line di spazio sul disco in funzione delle richieste.

- con riferimento al punto 2):

a) accesso o scaricamento di software, tra cui programmi di aggiudicazione/contabilità, software antivirus e loro aggiornamenti;

b) bannerblocker, ossia software per bloccare la comparsa di banner pubblicitari;

c) driver di scaricamento, come il software di interfaccia tra computer e periferiche quali le stampanti;

d) installazione automatica on line di filtri per i siti web;

e) installazione automatica on line di sbarramenti (firewalls).

- con riferimento al punto 3):

a) accesso o scaricamento di temi dell'interfaccia grafica;

b) accesso o scaricamento di fotografie e immagini o salvaschermi;

c) contenuto digitalizzato di libri e altre pubblicazioni elettroniche;

d) abbonamento a giornali o riviste on line;

e) siti personali (weblog) e statistiche relative ai siti web;

f) notizie, informazioni sul traffico e previsioni meteorologiche on line;

g) informazioni on line generate automaticamente da software sulla base di immissioni di dati specifici da parte del cliente, come dati di tipo giuridico o finanziario, compresi dati sui mercati azionari ad aggiornamento continuo;

h) fornitura di spazio pubblicitario, compresi banner pubblicitari su una pagina o un sito web;

i) utilizzo di motori di ricerca e di elenchi su Internet.

- con riferimento al punto 4):

a) accesso o scaricamento di musica su computer e su telefoni cellulari;

b) accesso o scaricamento di sigle o brani musicali, suonerie o altri suoni;

c) accesso o scaricamento di film;

d) scaricamento di giochi su computer e su telefoni cellulari;

e) accesso a giochi on line automatici dipendenti da Internet o reti elettroniche analoghe, nei quali i giocatori sono geograficamente lontani gli uni dagli altri.

- con riferimento al punto 5):

a) tutte le forme di insegnamento a distanza automatizzato che funziona attraverso Internet o reti elettroniche analoghe e la cui fornitura richiede un intervento umano limitato o nullo, incluse le classi virtuali, ad eccezione dei casi in cui Internet o una rete elettronica analogica vengono utilizzati semplicemente come uno strumento di comunicazione tra il docente e lo studente;

b) libri di esercizi completati dagli studenti on line e corretti e valutati automaticamente, senza intervento umano.

*Prestazioni non rientranti nella nozione di e-commerce*

Il par. 3 dell'art. 7 del regolamento Ue n. 282/2011 chiarisce che non si considerano servizi prestati con mezzi elettronici:

a) i servizi di teleradiodiffusione

b) i servizi di telecomunicazione

c) i beni la cui ordinazione avvenga o sia elaborata elettronicamente (ossia i beni materiali venduti attraverso il c.d. e-commerce "indiretto")

d) cd-rom, dischetti e supporti fisici analoghi

e) materiale stampato, come libri, bollettini, giornali o riviste

- f) cd e audiocassette
  - g) dvd e videocassette
  - h) giochi su cd-rom
  - i) i servizi professionali resi mediante posta elettronica (ad esempio consulenze legali, finanziarie)
  - j) servizi di insegnamento per i quali il contenuto del corso è fornito dall'insegnante mediante un collegamento remoto
  - k) servizi di riparazione materiale off line delle apparecchiature informatiche
  - l) servizi di conservazione dei dati off line
  - m) servizi pubblicitari, ad esempio su giornali, manifesti, televisione
  - n) servizi di helpdesk telefonico
  - o) servizi di insegnamento che comprendono esclusivamente corsi per corrispondenza
  - p) servizi di vendita all'asta tradizionali, che dipendono dal diretto intervento dell'uomo, indipendentemente dalle modalità dell'offerta
  - q) servizi di videofonia (\*)
  - r) accesso a Internet e al web (\*)
  - s) servizi telefonici tramite Internet (\*)
  - t) prenotazione in linea di biglietti di ingresso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o a manifestazioni affini (\*\*)
  - u) prenotazione in linea di soggiorni alberghieri, autonoleggio, servizi di ristorazione, trasporto passeggeri o servizi affini (\*\*)
- (\*) *Le lettere q), r) ed s) sono state soppresse dal regolamento Ue n. 1042/2013, con effetto dal 1° gennaio 2015*
- (\*\*) *le lettere s) e t) sono state inserite dal regolamento Ue n. 1042/2013, con effetto dal 1° gennaio 2015.*

#### *Disposizioni comuni*

In relazione alla nuova disciplina sopra descritta, il regolamento Ue n. 1042/2013 ha aggiunto al regolamento Ue n. 282/2011, sempre con effetto dal 1° gennaio 2015, alcune disposizioni finalizzate a stabilire criteri utili all'individuazione del luogo delle prestazioni di e-commerce, di telecomunicazione e di teleradiodiffusione "B2C".

In particolare, l'art. 13-bis chiarisce che il luogo di stabilimento di una persona giuridica che non è soggetto passivo, di cui all'articolo 56, paragrafo 2, primo comma, e agli articoli 58 e 59 della direttiva 2006/112/CE, è:

- a) il luogo in cui sono svolte le funzioni della sua amministrazione centrale o
- b) il luogo di qualunque altra sede di attività caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e da una struttura idonea, in termini di risorse umane e tecniche, a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le proprie esigenze.

Il secondo comma dell'art. 18, par. 2, in relazione alla disposizione del comma 1, secondo cui il prestatore, salvo che disponga di informazioni contrarie, può considerare come non soggetto passivo il destinatario che non gli abbia comunicato il numero identificativo Iva, aggiunge che tuttavia, che disponga o no di informazioni contrarie, il prestatore di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione o prestati tramite mezzi elettronici può considerare che il destinatario stabilito nell'Ue sia una persona che non è soggetto passivo se tale destinatario non gli ha comunicato il proprio numero individuale di identificazione Iva.

Inoltre, il riformulato art. 24 stabilisce che "se i servizi che rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 56, paragrafo 2, primo comma, o degli articoli 58 e 59 della



direttiva 2006/112/CE sono prestati a una persona che non è soggetto passivo ed è stabilita in più paesi o ha l'indirizzo permanente in un paese e la residenza abituale in un altro, si dà la priorità:

- a) nel caso di una persona giuridica che non è soggetto passivo, al luogo di cui all'articolo 13-bis, lettera a), del regolamento, a meno che sia provato che l'utilizzazione del servizio avviene nel luogo della sede di attività di cui alla lettera b) di tale articolo;
- b) nel caso di una persona fisica, al luogo in cui tale persona ha la sua residenza abituale, a meno che sia provato che l'utilizzazione del servizio avviene al suo indirizzo permanente.”

#### *Presunzioni di stabilimento*

Sono state, poi, inserite le seguenti disposizioni atte a fissare in via presuntiva il luogo di stabilimento del destinatario.

#### Articolo 24 bis

1. Per l'applicazione degli articoli 44, 58 e 59 *bis* della direttiva 2006/112/CE, se un prestatore di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione o elettronici presta detti servizi in un luogo quale una cabina telefonica, un punto telefonico, una postazione Wi-Fi, un Internet café, un ristorante o una hall d'albergo e la fruizione del servizio fornito dal prestatore richiede la presenza fisica del destinatario in tale luogo, si presume che il destinatario sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel luogo in questione e che il servizio sia effettivamente utilizzato e fruito in tale luogo.

2. Se il luogo di cui al paragrafo 1 del presente articolo è a bordo di una nave, un aereo o un treno che effettua un trasporto passeggeri all'interno della Comunità a norma degli articoli 37 e 57 della direttiva 2006/112/CE, il paese in cui il servizio è prestato è quello del luogo di partenza del trasporto di passeggeri.

#### Articolo 24 ter

Per l'applicazione dell'articolo 58 della direttiva 2006/112/CE, nel caso di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione o prestati tramite mezzi elettronici a una persona che non è soggetto passivo:

- a) attraverso la sua linea terrestre fissa, si presume che il destinatario sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel luogo in cui è installata detta linea terrestre fissa;
- b) attraverso reti mobili, si presume che il luogo in cui il destinatario è stabilito, ha il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale sia il paese identificato dal prefisso nazionale della carta SIM utilizzata per la ricezione di tali servizi;
- c) per i quali è necessario utilizzare un decodificatore o un analogo dispositivo o una scheda di ricezione e senza che sia usata una linea terrestre fissa, si presume che il destinatario sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel luogo in cui il decodificatore o l'analogo dispositivo è installato o, se questo non è noto, nel luogo in cui la scheda di ricezione è inviata al fine di essere ivi utilizzata;
- d) in circostanze diverse da quelle di cui all'articolo 24 bis e al presente articolo, lettere a), b) e c), si presume che il destinatario sia stabilito, abbia il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale nel luogo identificato come tale dal prestatore sulla base di due degli elementi di prova non contraddittori elencati nell'articolo 24 septies del presente regolamento.

#### Articolo 24 quinquies

1. Un prestatore che presti un servizio elencato all'articolo 58 della direttiva 2006/112/CE può confutare la presunzione di cui all'articolo 24-bis o all'articolo 24-ter, lettere a), b) e c), del presente regolamento sulla base di tre degli elementi di prova non

contraddittori da cui risulti che il destinatario è stabilito, ha il suo indirizzo permanente o la sua residenza abituale altrove.

2. L'Erario può confutare le presunzioni fatte valere ai sensi degli articoli 24-bis, 24-ter o 24-quater se vi sono indizi di usi impropri da parte del prestatore.

#### *Mezzi di prova*

In materia di prove, infine, sono state introdotte le seguenti disposizioni.

#### Articolo 24 septies

Ai fini dell'applicazione delle norme di cui all'articolo 58 della direttiva 2006/112/CE e del soddisfacimento dei requisiti di cui all'articolo 24-ter, lettera d), o all'articolo 24-quinquies, paragrafo 1, del presente regolamento, valgono in particolare i seguenti elementi di prova:

- a) l'indirizzo di fatturazione del destinatario;
- b) l'indirizzo di protocollo Internet (IP) del dispositivo utilizzato dal destinatario o qualsiasi metodo di geolocalizzazione;
- c) le coordinate bancarie, come l'ubicazione del conto bancario utilizzato per il pagamento o l'indirizzo di fatturazione del destinatario in possesso di tale banca;
- d) il prefisso del paese (*Mobile Country Code* — MCC) dell'identità utente mobile internazionale (*International Mobile Subscriber Identity* — IMSI) integrato nella carta SIM (*Subscriber Identity Module*) utilizzata dal destinatario;
- e) l'ubicazione della linea terrestre fissa del destinatario attraverso la quale il servizio è prestato a quest'ultimo;
- f) altre informazioni commerciali pertinenti.

### **5.8 Ulteriori particolarità per alcune prestazioni rese a privati consumatori extraUe**

L'art. 7-septies del D.P.R. n. 633/72, infine, stabilisce che le seguenti prestazioni di servizi, ancorché effettuate nei confronti di privati consumatori, non si considerano effettuate nel territorio dello Stato qualora il destinatario sia “domiciliato e residente” (stabilito, domiciliato o abitualmente residente, secondo l'art. 59 della direttiva 112) fuori dell'Ue:

- prestazioni di servizi di cui all'art. 3, secondo comma, n. 2, del D.P.R. n. 633/72, ossia le operazioni relative ai diritti immateriali: cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti
- prestazioni pubblicitarie
- prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale, nonché di elaborazione e fornitura dati e simili; ai fini della corretta interpretazione della categoria di prestazioni in esame, è utile fare riferimento alla più puntuale elencazione fornita dalla corrispondente disposizione sovranazionale, contenuta nell'art. 59, lett. c), della direttiva, che menziona le prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe, nonché elaborazione di dati e fornitura d'informazioni;
- operazioni bancarie, finanziarie e assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione, con esclusione delle locazioni di casseforti
- messa a disposizione di personale; in proposito, con sentenza 26 gennaio 2012, C-218/10, la Corte di giustizia Ue ha chiarito che la nozione di “messa a disposizione di personale”, contenuta nella disposizione medesima, comprende anche la messa a disposizione di personale autonomo, non legato da rapporto di lavoro dipendente con l'impresa fornitrice;

- prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto
- concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, servizio di trasporto o di trasmissione mediante tali sistemi e fornitura di altri servizi direttamente collegati
- prestazioni inerenti all'obbligo di non esercitare in tutto o in parte un'attività o un diritto di cui ai punti precedenti.

Si deve evidenziare che le disposizioni dell'art. 7-septies) non hanno carattere innovativo, essendo la detassazione delle suddette prestazioni (già elencate nella lett. d del quarto comma del previgente articolo 7), allorquando rese a destinatari extracomunitari, desumibile anche dalle previgenti disposizioni della direttiva n. 112 del 2006 e dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/72. L'unico elemento di novità consiste nell'abbandono del criterio di utilizzazione (eccetto, fino al 31 dicembre 2014, che per i servizi di telecomunicazione e di tele radiodiffusione), che consentiva, ai sensi della lett. f) del quarto comma dell'art. 7, di localizzare talune prestazioni nel territorio dello Stato.