

# Il commercialista telematico

## TERRITORIALITÀ DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI – ARTICOLO 7 - 4° COMMA - D.P.R. N. 633/72 – APPLICAZIONE DEI “CRITERI SPECIFICI” PER IL COLLEGAMENTO DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZIO AL TERRITORIO DELLO STATO E NELLA UNIONE EUROPEA

### PREMESSA

Il presupposto territoriale serve a collocare l'operazione in un determinato territorio ovvero serve a localizzare un'operazione. E' bene precisare che lo scopo del presupposto territoriale, non è quello di determinare l'insorgenza dell'operazione, essendo sufficienti a tale fine i requisiti oggettivi (artt. 2 e 3) e soggettivi (artt. 4 e 5), bensì di individuare il luogo in cui l'operazione deve essere tassata.

Inoltre per l'applicazione dell'Iva, è bene che ciascun operatore faccia riferimento non soltanto al territorio nazionale ma anche a quello comunitario, in quanto una operazione “non territoriale” in Italia, è comunque una operazione Iva, soltanto che verrà tassata in qualche altro Stato membro. Quindi, bisogna sempre tenere ben distinta la territorialità dal trattamento di destinazione che avrà l'imposta.

Per i beni, l'individuazione del luogo è di norma, sufficientemente chiara, considerando che la loro fisicità consente, appunto fisicamente, di comprendere quale sia il territorio da cui parte l'operazione (regola generale delle cessioni) e il luogo in cui l'operazione, cioè il bene arriva.

Per i servizi, considerandone l'incorporeità, l'individuazione del luogo di partenza e di arrivo non è facilmente individuabile in quanto impalpabile; da qui l'introduzione di parametri succedanei, quali il luogo di residenza del prestatore o del committente, il luogo di esecuzione e il luogo di utilizzo del servizio.

Questi parametri, riscontrabili agevolmente nella costruzione normativa dell'art. 7, quarto comma del D.P.R. n. 633/72, tendono a rendere per i servizi, l'alternativa sopra evidenziata e, precisamente: il luogo di origine del servizio reso dal luogo di residenza del prestatore, il luogo di destinazione reso attraverso la residenza del committente ovvero il luogo di esecuzione o il luogo di utilizzo.

### Criterio generale

Prima di addentrarci nel ginepraio dei criteri specifici del quarto comma dell'art. 7, è bene aver sempre presente che il principio della territorialità dell'imposta per i servizi, viene definita dall'art. 9 della sesta direttiva n. 77/388 dal quale, il nostro sistema nazionale ha recepito nell'art. 7 commi 3 e 4.

In particolare il **terzo comma** dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/72, individua il “*criterio generale*” di collegamento delle prestazioni di servizio al territorio dello Stato **mediante la residenza in cui è stabilito il prestatore**. Tale definizione della norma interna appare in linea con quella data dal legislatore comunitario nell'art. 9 par. 1 della sesta direttiva n. 77/388, che individua il criterio fondamentale per la determinazione del luogo della prestazione con riferimento a quello in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile a partire dal quale la prestazione venga resa, ovvero in mancanza, al luogo del suo domicilio o residenza.

# Il commercialista telematico

## Criteri Specifici

Al Criterio generale del terzo comma se ne affiancano alcuni particolari, previsti dalle disposizioni del successivo quarto comma, in relazione alle numerose tipologie di operazioni, che tendono a localizzare la tassazione nel luogo in cui si verifica il consumo.

Il quarto comma dell'art. 7, introduce quindi una deroga al principio generale, determinando la tassazione delle prestazioni a tre distinti ed alternativi criteri specifici concernenti:

1. luogo ove è localizzato l'immobile (let. a)
2. Luogo di esecuzione (let. b, e c);
3. luogo di utilizzo del servizio (let. d);
4. lo status del committente (let. e).

Le categorie di servizi interessati alla deroga, individuate dall'art. 9, par. 2 della dir. 77/388 sono suddivise nelle lett. da a) ad f-bis) del quarto comma, in dipendenza:

- ⇒ della tipologia del servizio;
- ⇒ della qualifica degli operatori.

In questo elaborato, se pur in maniera laconica, si vuole fornire agli operatori del settore, delle preziose indicazioni per l'individuazione e la successiva applicazione dei diversi criteri specifici contemplati nel quarto comma dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/72 relativamente alle prestazioni suddivise nelle lett. dalla **a)** alla **e)**.

## **Prestazione di servizi di cui alla Let. a) – 4° comma art. 7**

(Criterio specifico – luogo ove è localizzato l'immobile)

La lett. a) si riferisce a prestazioni di servizi afferenti a beni immobili (quali ad esempio, gli interventi di ristrutturazione e simili) le quali si considerano effettuate nel territorio dello Stato se l'immobile si trova nel territorio stesso.

Per espressa previsione di legge questo criterio specifico si applica alle perizie, alle prestazioni di agenzia ed a quelle inerenti alla preparazione o al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari.

In pratica, i servizi "collegati" ad un bene immobile sono localizzati nello stesso luogo in cui è situato il bene, a nulla rilevando il luogo in cui sono stabiliti il prestatore o il committente e, dunque:

- se l'immobile è situato nel territorio italiano, la prestazione si considera effettuata in Italia, indipendentemente dal luogo di stabilimento dei soggetti coinvolti;
- viceversa, se l'immobile è situato al di fuori del territorio italiano, la prestazione non si considera effettuata in Italia (anche se il prestatore oppure il committente oppure entrambi sono stabiliti in Italia).

In altre parole, in presenza di un immobile situato in Italia, l'operazione di ristrutturazione è rilevante in Italia e, quindi deve essere tassata nel territorio italiano, anche se il prestatore e/o il committente che hanno eseguito il servizio sono stabiliti in altri paesi.

# Il commercialista telematico

## **Prestazione di servizi di cui alla Let. b) – 4° comma art. 7**

(Criterio specifico – luogo di esecuzione della prestazione)

Il criterio specifico indicato dalla let. b), attribuisce rilevanza al luogo in cui è eseguita la prestazione. Tale criterio riguarda una variegata gamma di servizi e, precisamente:

- le prestazioni di servizi comprese, comprese le perizie, relative a beni mobili materiali;
- le prestazioni di servizi culturali, scientifici, artistici, didattici, sportivi, ricreativi e simili;
- le operazioni di carico, scarico, manutenzione e simili, accessorie ai trasporti dei beni.

Le suddette prestazioni, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono eseguite nel territorio dello stesso.

In altri termini, ai fini della localizzazione delle prestazioni in esame è irrilevante il luogo in cui è stabilito il prestatore oppure il committente, dovendosi considerare territoriale, oggettivamente, la prestazione eseguita nel territorio italiano e, viceversa, non territoriale quella eseguita al di fuori del territorio.

In ordine alla comparazione della disciplina nazionale con quella comunitaria, si osserva che la disposizione dell'art. 7, quarto comma, let. b), del d.p.r. n. 633/72, corrisponde a quella dell'art. 9, par. 2, let. c) della sesta direttiva, secondo cui il **luogo delle prestazioni** di servizio annoverate nello stesso articolo **è quello in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite.**

In merito al criterio specifico in esame si riporta la risoluzione 6 agosto 2002, n. 267.

“”Con la risoluzione 6 agosto 2002, n. 267, l'agenzia delle Entrate ha chiarito che le prestazioni che si sostanziano nella preparazione di autovetture e nella necessaria assistenza per la partecipazione a gare internazionali di rally rientrano nella nozione di prestazioni di servizi aventi ad oggetto attività sportive. In tale contesto, ha precisato l'Agenzia, il trasporto della vettura e di ogni altra attrezzatura necessaria, i ricambi, i rifornimenti, la gestione, il servizio e l'assistenza in gara, assumono natura strumentale al risultato finale della prestazione, che è quello di rendere possibile la partecipazione alle competizioni automobilistiche internazionali. Analoga natura, ad avviso dell'Agenzia, riveste la prestazione consistente nell'organizzazione della prestazione della squadra, la gestione delle conferenze stampa in concomitanza delle gare, ecc., trattandosi di attività che hanno il loro essenziale presupposto nella partecipazione alle gare sportive da parte della squadra ed assumono una loro rilevanza solo se riferite all'evento sportivo. Con la disposizione dell'art. 9, par. 2, let. c), della sesta direttiva, recepita nell'art. 7, quarto comma, let. b), del dpr n. 633/72, conclude la risoluzione, il legislatore comunitario, come chiarito dalla corte di giustizia con la sentenza C-327/94 del 1996, ha inteso stabilire che, qualora il prestatore fornisca i suoi servizi nello stato nel quale tali prestazioni sono materialmente eseguite e l'organizzazione della manifestazione riscuota nello stesso stato l'Iva diretta a gravare sul consumatore finale, l'Iva 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 in cui il prestatore ha stabilito la sede della sua attività.””

# Il commercialista telematico

## **Prestazione di servizi di cui alla Let. c) – 4° comma art. 7**

(Criterio specifico – luogo di esecuzione della prestazione)

La let. c – quarto comma dell'art. 7 del d.p.r. n. 633/72 concernente le prestazioni di trasporto, è regolato da un altro criterio specifico che stabilisce che tali prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato in proporzione alla distanza ivi percorsa.

Tale disciplina nazionale è contemplata anche dalla previsione comunitaria contenuta nell'art. 9, par. 2, let. b), della sesta direttiva 77/388, ai sensi del quale il luogo delle prestazioni di trasporto è quello dove avviene il trasporto in funzione delle distanze percorse.

Pertanto, la frazione corrispondente al percorso che si svolge al di fuori dell'Italia è, dunque territorialmente irrilevante nel nostro Paese.

Ne deriva quindi che, se il trasporto:

- avviene interamente nel territorio nazionale, è integralmente soggetto all'I.v.a. italiana;
- avviene interamente all'estero, è completamente escluso dalla sfera di applicazione dell'I.v.a. italiana;
- se avviene parte in Italia e parte all'estero è soggetto all'imposta in Italia soltanto pro quota, per la parte corrispondente alla distanza percorsa nel nostro territorio; di conseguenza rientra nel campo di applicazione dell'imposta (fermo restando, qualora ricorrano i presupposti per il trattamento di non imponibilità ai sensi degli artt. 8 e 9 del d.p.r. n. 633/72) soltanto la parte del corrispettivo proporzionalmente imputabile alla quota del servizio territorialmente rilevante.

## **Prestazione di servizi di cui alla Let. d) ed e) – 4° comma art. 7**

(Criterio specifico – luogo di utilizzo della prestazione e *status* del committente)

Le let. d) ed e) del quarto comma dell'art. 7 del d.p.r. n. 633/72, riprendono con qualche variante e con qualche sforzo interpretativo le categorie di servizi indicati nell'art. 9, par. 2, let. e) della sesta direttiva 77/388.

In particolare, le disposizioni richiamate nella let. d) quarto comma dell'art. 7 dpr n. 633/72 stabiliscono che tali prestazioni, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando:

- sono rese a soggetti domiciliati nel territorio stesso;
- a soggetti ivi residenti che non hanno stabilito il domicilio all'estero;
- sono rese a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero, a meno che non siano utilizzate fuori dalla Comunità Europea.

La successiva let. e) del quarto comma dell'art. 7 del d.p.r. n. 633/72, tuttavia attrae nel territorio dello Stato anche le prestazioni rese a committenti stabiliti in altri Stati membri se non rivestono la qualifica di soggetti passivi (esempio privati consumatori); pertanto ne deriva che nell'ipotesi di prestazioni rese da soggetti stabiliti in altri paesi membri a privati consumatori italiani, si ha l'esclusione dell'imposta in Italia, in quanto sottoposta a tassazione nel paese membro del prestatore.

# Il commercialista telematico

In definitiva, le operazioni sopra esposte sono rilevanti in Italia:

- se rese a committenti stabiliti in Italia (salva l'ipotesi di prestatore di altro Stato membro a committente nazionale privato), a meno che il servizio non sia utilizzato fuori dalla comunità;
- se rese a privati consumatori stabiliti in altri Stati membri dell'UE.

Pertanto, si rileva nella normativa nazionale, un uso alternato del criterio del "luogo dell'utilizzo" e dello "Status del committente".

Per "**luogo di utilizzo**" si deve intendere secondo la norma interna, il luogo in cui il servizio è per così dire "importato", nel senso fisico e, cioè come acquisizione del servizio da parte del committente. In merito la Cassazione Sez. I del 13 dicembre 1996 n. 11141, in contrasto con l'interpretazione ministeriale ha definito: *"luogo di utilizzazione"... è quello in cui è stata esplicata l'attività oggetto della prestazione, utilizzata, per l'appunto, in quel luogo del committente sia pure con più diretto riferimento alla sua attività estera"*.

Per "**status del committente**" si intende richiamare il concetto di identificazione ai fini I.v.a. del soggetto passivo committente del servizio, rimanendo fuori da tale previsione quei soggetti che, pur essendo identificati ai fini Iva, non sono soggetti d'imposta quali, ad esempio, gli enti non commerciali, titolari di partita Iva quando acquistano servizi relativi alla loro sfera istituzionale.

Volendo rappresentare, ai fini della rilevanza delle prestazioni di cui alle lett. d) ed e) quarto comma art. 7, in maniera sinottica l'alternatività del luogo di utilizzo della prestazione con quello dello Status del committente si riporta di seguito il seguente prospetto:

RESIDENZA COMMITTENTE	STATUS COMMITTENTE	LUOGO DI UTILIZZAZIONE	TERRITORIALITA'
ITALIA	Ininfluente	IT / UE	SI
ITALIA	Ininfluente	EXTRA UE	NO
UE	PRIVATO	Ininfluente	SI
UE	SOGGETTO PASSIVO	Ininfluente	NO
EXTRA UE	Ininfluente	Ininfluente	NO
	Ininfluente	IT	SI

In merito significato del concetto di "utilizzazione", la Cassazione è tornata a pronunciarsi con la sentenza 6 maggio 2002, n. 6473. In pratica il caso trattato dai giudici di legittimità, riguarda una società italiana, che rendeva prestazioni a favore di una società sanmarinese, realizzate attraverso l'applicazione di scritte pubblicitarie sulle proprie autovetture impegnate nei circuiti di "formula uno" nonché sull'intero abbigliamento indossato dal team del suo reparto corse. Ai fini Iva, il contribuente italiano a siffatte operazioni, riteneva che per individuare il territorio in cui la prestazione veniva utilizzata occorreva aver riguardo al luogo dove il relativo risultato economico veniva acquisito nella sfera giuridico-patrimoniale del committente, mentre l'Amministrazione Finanziaria riteneva di individuare il territorio ai fini dell'applicazione dell'Iva, nell'area geografica in cui il messaggio pubblicitario veniva diffuso e, quindi, la prestazione veniva effettuata. In particolare il soggetto Iva nazionale non aveva assoggettato ad Iva i ricavi percepiti a

# Il commercialista telematico

fronte delle citate prestazioni, ritenendo che il **luogo effettivo di utilizzo** del servizio dovesse identificarsi con quello nel quale il committente ne acquisisce il risultato economico e, cioè, laddove questi risiede (nel caso di specie, appunto fuori dalla Unione Europea). Di avviso contrario, invece, l'Ufficio accertatore il quale riteneva che il luogo in cui veniva utilizzata la prestazione era da individuarsi sul territorio nel quale il messaggio pubblicitario ha, di fatto, la propria diffusione.

Poiché in Italia si disputavano due gran premi, rispetto ad un totale di sedici, in base a detta proporzione, i giudici di Appello hanno dichiarato imponible ad Iva il corrispettivo complessivamente percepito dal contribuente nazionale per la prestazione pubblicitaria in esame. Pertanto la Cassazione avallava la tesi costruttiva della pretesa erariale dei giudici di secondo grado, con la decisione: *“” la prestazioni pubblicitarie consistenti nell'apposizione di scritte su autovetture di “formula uno” si considerano utilizzate dal committente non residente laddove è situato il circuito sul quale si svolge il granpremio.””*

Paolo Giovanetti

novembre 2006