

Le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale, nonché di elaborazione e fornitura dati e simili

a cura di Nicola Forte

L'espressione utilizzata dal legislatore, cioè il riferimento alle prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale, è piuttosto ambigua. In mancanza di una chiara definizione normativa sarà l'interprete a dover individuare di volta in volta quali prestazioni possano o meno essere ricondotte nell'ambito della previsione dell'art. 7-septies, comma 1, lett. c) in rassegna.

L'amministrazione finanziaria ha individuato gli **elementi strutturali delle prestazioni di consulenza** rilevando come in questa ipotesi sia prevalente non la rilevanza oggettiva di una determinata realtà, come avviene nelle perizie⁴, bensì la valutazione soggettiva del consulente. Invece "le prestazioni che si concretano nelle perizie sono essenzialmente quelle dirette ad individuare oggettivamente concreti elementi di fatto concernenti beni mobili materiali ed immobili, in relazione al valore, quantità, qualità, ecc, anche se assumono particolare rilevanza cognizioni o calcoli tecnico-scientifici" (cfr. circ. min. n. 26 del 3 agosto 1979).

In particolare è stato chiarito che rientrano nelle consulenze tecniche quelle attività che si estrinsecano "in giudizi, precisazioni, chiarimenti, o pareri" (cfr. ris. min. 422280 del 14 gennaio 1981). In questi casi è prevalente la valutazione soggettiva del prestatore del servizio, "in ordine ai risultati che vengono conseguiti" (ris. min. n. 465048 del 27 agosto 1991).

Rientrano tra le prestazioni di consulenza tecnica anche le attività che trovano il proprio "naturale sbocco in appositi atti (documenti, relazioni, ecc.) dai quali si possa evincere la preminenza della valutazione soggettiva in ordine ai risultati conseguiti (cfr. ris. min. n. 15-556 del 18 novembre 1994). Sono quindi riconducibili nell'ambito delle predette prestazioni anche i **test di laboratorio** (cfr. Comitato Consultivo Iva documento di lavoro n. 152, riunione del 27-28 gennaio 1992).

Sono riconducibili nell'ambito delle prestazioni di consulenza tecnica anche alcune delle **prestazioni professionali rese dagli esercenti la professione notarile**. La soluzione è stata fornita dalla Commissione studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato⁵. Invece si applica il criterio della territorialità previsto dall'art. 7-quater, lett. a) del d.P.R. n. 633/1972 per le **prestazioni notarili rese in relazione a beni immobili** situati nel territorio dello Stato (per un approfondimento si rinvia il lettore al commento del precedente art. 7-quater, cit.).

L'agenzia delle entrate ha poi precisato che "la perizia si sostanzia in prestazioni che comportano valutazioni circoscritte allo specifico bene esaminato, restando esclusa ogni analisi di utilità prospettica; essa, in definitiva, è diretta ad individuare oggettivamente concreti elementi di fatto di un determinato bene mobile materiale o immobile, in relazione al loro valore quantità e qualità" (vedi, da ultimo, la risoluzione del 23 maggio 2002, n. 153) senza possibilità di estendere le medesime considerazioni ad altri elementi della stessa specie (cfr. ris. min. n. 122/E del 12 agosto 2005; conforme ris. min., n. 153/E del 23 maggio 2002 e nota della DRE Lombardia n. 26955/97). Le **prestazioni peritali** sono quindi **escluse dall'ambito applicativo dell'art. 7-septies** in rassegna.

Sono escluse dalle prestazioni di consulenza legale le **prestazioni di arbitrato**. Infatti, anche se sovente gli arbitri vengono designati tra gli avvocati, a motivo delle loro conoscenze giuridiche, i servizi prestati da tale categoria professionale riguardano principalmente la rappresentanza e la difesa degli interessi di una persona, mentre le prestazioni di un arbitro hanno come oggetto la composizione di una controversia, sia pure in maniera equitativa. Non è possibile, quindi, considerare le prestazioni di arbitrato "analoghe" a quelle tipiche menzionate dalla lett. c) in rassegna, in modo da inquadrarle comunque nel criterio specifico, in quanto una prestazione deve ritenersi analoga ad un'altra allorché entrambe perseguano le stesse finalità. Relativamente alle prestazioni di un avvocato, se si confronta il negoziato per giungere alla transazione della lite, che rappresenta la prestazione tipica dell'avvocato più vicina a quella dell'arbitro, con la composizione di una controversia ad opera di un arbitro, emerge che mentre l'attività dell'avvocato si fonda su elementi di opportunità e di conciliazione degli interessi, quella dell'arbitro si fonda su considerazioni di giustizia e di equità (cfr. Corte di Giustizia UE, 16 settembre 1997, causa C-145/96).

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Per le medesime ragioni “la prestazione di un **esecutore testamentario** non ricade sotto l’art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva, in quanto presenta un carattere specifico che la distingue dalle prestazioni principalmente e abitualmente svolte da un avvocato, le quali hanno come oggetto la rappresentanza e la difesa degli interessi di una persona e non l’applicazione di una volontà cristallizzata. Del pari, le prestazioni di un esecutore testamentario e quelle di un avvocato non possono essere considerate analoghe in quanto non perseguono la stessa finalità (cfr. Corte di Giustizia UE, 6 dicembre 2007, causa C-401/06).

Sulla base del citato orientamento giurisprudenziale rientrano nell’ambito applicativo dell’art. 7-septies in rassegna i servizi di **consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe**.

Tuttavia le indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia UE non consentono un’interpretazione estensiva della norma nei confronti di ogni attività di lavoro autonomo. Infatti, “se il legislatore comunitario avesse voluto che tutte le attività svolte in modo autonomo fossero disciplinate da tale disposizione, esso le avrebbe definite in termini generali” (cfr. sentenza 6 marzo 1997, causa C-167/95). Conseguentemente “anche se l’attività di **medico veterinario** presenta talvolta caratteri di consulenza o di studio, tale elemento non basta a far ritenere che le attività principali e ordinarie della professione di medico veterinario rientrino nelle nozioni di “consulenti” o di “uffici studi”, né può far ritenere dette attività come “analoghe” a queste ultime” (cfr. Corte di Giustizia UE, causa C. 167/95 cit.).

La ris. min. n. 36 del 5 maggio 1998 ha affermato che le prestazioni rese dal rappresentante fiscale di un soggetto non residente comportano una serie di adempimenti, quali l’emissione e la registrazione delle fatture, l’annotazione delle liquidazioni periodiche, i versamenti, la predisposizione della dichiarazione annuale e tutti gli altri adempimenti connessi all’applicazione dell’Iva, che implicano necessariamente un apporto personale e presuppongono la esistenza di una notevole specializzazione tecnica.

L’attività di rappresentanza fiscale, pertanto, è riconducibile al concetto di consulenza e assistenza tecnica e legale, cui fa ora riferimento l’art. 7-septies, che tuttavia trova applicazione soltanto quando il committente è un privato consumatore (ipotesi non realizzabile con riguardo alle prestazioni di rappresentanza fiscale).

Dalla risoluzione si desume comunque che rientrano nel criterio specifico anche le attività professionali dei Dottori commercialisti ed esperti contabili, tanto più che, diversamente dalla norma interna, la corrispondente norma comunitaria menziona espressamente le prestazioni proprie dei periti contabili.

La sentenza della Corte di Giustizia UE del 27 ottobre 2005, causa C-41/04 ha affermato che la prestazione consistente **nell’adattamento di un programma informatico alle esigenze specifiche dell’utilizzatore** rientra tra le prestazioni proprie degli ingegneri e delle altre persone che dispongono di una formazione adeguata, in quanto le scienze informatiche, tra cui la programmazione e l’elaborazione di programmi, occupano un posto rilevante nella formazione universitaria dispensata ai futuri ingegneri e spesso costituiscono addirittura uno dei diversi canali di specializzazione loro offerti nell’ambito di detta formazione.

Di conseguenza alle prestazioni in esame può applicarsi, sussistendo il presupposto soggettivo, la disposizione particolare dell’art. 7-septies. Lo stesso principio vale con riferimento alle prestazioni che si sostanziano nella realizzazione del software. a tal proposito la Corte di Giustizia UE ha rilevato come la disposizione comunitaria faccia riferimento ai servizi dei consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati e periti contabili ed altre prestazioni analoghe “per definire le categorie di prestazioni che esso contempla” (cfr. sentenza 16 settembre 1997, cit. causa C-145/96).

Rientrano nell’ambito delle prestazioni di consulenza anche le **attività di ricerca e selezione del personale** (cfr. ris. ag. delle entrate, n. 137 del 13 dicembre 2006). al riguardo, dopo aver ricordato che rientrano nella nozione di consulenza le prestazioni che si estrinsecano nella fornitura di giudizi, chiarimenti, precisazioni o pareri, l’agenzia ha osservato che l’art. 2, comma 1, lett. c), del d.lgs. n. 276/2003, definisce “ricerca e selezione del personale” l’attività di consulenza di direzione finalizzata alla risoluzione di una specifica esigenza del committente, mediante l’individuazione di candidature idonee a ricoprire la posizione, comprensiva di analisi del contesto organizzativo del committente, individuazione e definizione delle sue esigenze, definizione del profilo di competenze e di capacità della candidatura, pianificazione e realizzazione del programma di ricerca delle candidature e valutazione attraverso appropriati strumenti selettivi, formazione della rosa di candidature idonee, progettazione ed erogazione di attività formative finalizzate all’inserimento lavorativo, assistenza, verifica e valutazione. La prestazione complessa, così descritta, è riconducibile nell’ambito delle prestazioni di **consulenza tecnica**.

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

La seconda parte della lett. c) in rassegna indica i servizi di elaborazione e fornitura di dati, che consistono nella “elaborazione di dati raccolti ai fini della realizzazione del progetto nonché della sua fattibilità tecnica economica e finanziaria e nella fornitura periodica dei dati stessi” (cfr. ris. min n. 371239 del 19 novembre 1981).

Nell’ambito delle predette prestazioni non sono compresi i servizi resi tramite mezzi elettronici rientranti nell’ambito dei servizi prestati per via elettronica di cui all’allegato II alla direttiva n. 2006/112/CE disciplinati dall’art. 7-sexies, lett. f) e dall’art. 7-septies, lett. i).

“L’elaborazione e fornitura dati si differenzia dalla consulenza tecnica quando l’attività si estrinseca in mere ed obiettive rilevazioni, senza considerazioni soggettive del prestatore. ad esempio la tenuta della contabilità, notizie e dispacci di agenzia, la rilevazione di dati e le ricerche di mercato senza valutazioni tecniche da parte del prestatore”⁶.

La ris. dell'agenzia delle entrate n. 94/E del 13 marzo 2008 ha ritenuto di poter far rientrare nelle attività di elaborazione e fornitura dei dati quelle consistenti nella "fissazione delle quote delle scommesse".

LE PRESTAZIONI DI CONSULENZA E ASSISTENZA TECNICA O LEGALE	
Prestazioni comprese	Prestazioni escluse
<ul style="list-style-type: none"> - In generale rientrano nella consulenza tecnica le attività che si estrinsecano in giudizi, precisazioni, chiarimenti, o pareri per le quali è prevalente la valutazione soggettiva del prestatore del servizio, in ordine ai risultati che vengono conseguiti; - i test di laboratorio; - le prestazioni professionali rese dagli esercenti la professione notarile; - le prestazioni di rappresentanza fiscale ex art. 17 del decreto Iva, ma solo in astratto in quanto non è ipotizzabile che le predette prestazioni siano rese nei confronti di un "privato"; - le prestazioni rese (nei confronti di consumatori finali) dagli iscritti nell'Albo dei Dottori commercialisti ed esperti contabili; - le prestazioni consistenti nell'adattamento di un programma informatico alle esigenze specifiche dell'utilizzatore; - le prestazioni consistenti nella realizzazione di un software; - attività di ricerca e di selezione del personale. 	<ul style="list-style-type: none"> - le perizie; - le prestazioni notarili rese in relazione a beni immobili situati nel territorio dello Stato (cfr. art. 7-quater, lett. a) del d.P.R. n. 633/1972); - le prestazioni di arbitrato; - le prestazioni rese da un esecutore testamentario; - le prestazioni professionali rese da un medico veterinario.
<p>Le prestazioni sopra indicate (colonna di sinistra) rendono possibile l'applicazione dei criteri di territorialità dell'art. 7-septies (rilevanza del luogo in cui risulta stabilito il committente) a condizione che siano rese nei confronti di soggetti "privati" stabiliti in uno Stato extra UE.</p>	

Note

4. Che conseguentemente sono escluse dalla disciplina dell'art. 7-septies in rassegna.

5. Puri, *Prestazioni notarili nei confronti dei soggetti residenti all'estero: profili Iva a seguito delle modifiche al regime di territorialità*, Studio n. 8-2011/T approvato dalla Commissione studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato il 23 settembre 2011, in *Studi e materiali*, www.notariato.it.

6. Così Portale, *Imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2012, pag. 276.

Estratto dal libro “Il nuovo manuale dell’IVA 2015”
edito da Maggioli Editore

Indice dei principali argomenti del volume

Commentario al D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633

Completo di:

- Riferimenti normativi - Indicazioni di prassi - Esempi e casi pratici - Schemi e tabelle -
Orientamenti dottrinali - Giurisprudenza nazionale e comunitaria

Aggiornato con:

- Decreto semplificazione fiscale 2014 (D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175)
- Disciplina IVA del commercio elettronico dal 2015
- Nuova disciplina IVA del contratto di “rent to buy”
- Decreto “Sblocca Italia” (convertito in Legge 11 novembre 2014, n. 164)

Aggiornamenti on-line fino al 31 gennaio 2015

[Se sei interessato ad acquistare il libro clicca qui](#)

Marzo 2015

di Nicola Forte

www.commercialistatelematico.com

È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente