



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea specialistica
(*ordinamento ex D.M. 509/1999*)
in CONSULENZA AZIENDALE

Tesi di Laurea

Nuova territorialità IVA delle
prestazioni di servizi in ambito
comunitario

Relatore

Ch. Prof. Antonio Viotto

Laureando

Stefano Rubin

Matricola 818371

Anno Accademico

2011 / 2012

Sommario

INTRODUZIONE	1
CAPITOLO I: DISPOSIZIONI GENERALI	
I.1 Le principali direttive in materia di imposte sulla cifra d'affari e la loro armonizzazione	4
I.2 Il passaggio alla disciplina transitoria degli scambi intracomunitari	10
I.3 La proposta di rifusione della sesta direttiva	14
I.4 Concetti basilari del meccanismo dell'imposta sul valore aggiunto	16
I.5 I presupposti per l'applicazione dell'Iva	19
I.5.1 Presupposto oggettivo: cessioni di beni e prestazioni di servizi.....	20
I.5.2 Presupposto soggettivo: attività d'impresa e di lavoro autonomo	22
I.6 L'Iva nel quadro delle Risorse proprie dell'Unione Europea.....	25
I.6.1 Debolezze del sistema	31
CAPITOLO II: IL PRESUPPOSTO DELLA TERRITORIALITA' DELL'IMPOSTA	
II.1 Principi generali. Territorio dello Stato e territorio della Comunità Europea	34
II.1.1 Il territorio dello Stato.....	35
II.1.2 Il territorio della Comunità	39
II.2 La nuova disciplina della territorialità delle prestazioni di servizi: i principi generali.....	41
II.3 Debitore d'imposta	48
II.4 Il committente	54
II.4.1 Identificare lo Status di soggetto passivo del committente	57
II.4.2 La "veste" del committente.....	59
II.5 Operazioni effettuate da soggetti passivi stabiliti nel territorio italiano	61
II.6 Operazioni effettuate da soggetti passivi non stabiliti nel territorio italiano	62
II.6.1 Destinatari delle prestazioni di servizi: soggetti passivi stabiliti	63
II.6.2 Destinatari delle prestazioni di servizi: soggetti passivi non stabiliti.....	65
CAPITOLO III: IL RECEPIMENTO DELLA DIRETTIVA 2008/8/CE NELL'ORDINAMENTO ITALIANO: REGOLA GENERALE E DEROGHE	
III.1 Art. 7-ter e seguenti del d.p.r. 633/72: definizioni e regole generali	67
III.2 Art. 7-quater.....	69
III.2.1 art. 7 quater, lett. a): le prestazioni di servizi relativi agli immobili	70
III.2.2 art. 7 quater, lett. b): le prestazioni di trasporto passeggeri	74
III.2.3 art. 7 quater, lett. c) e d): le prestazioni di servizi di ristorazione e catering	76
III.2.4 art. 7 quater, lett. e): locazione e noleggio di mezzi di trasporto	78
III.3 Art. 7-quinquies.....	82
III.3.1 art. 7 quinquies, lett. a) e lett. b): servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi ed affini, servizi di accesso a tali prestazioni e prestazioni accessorie.....	83
III.4 Art. 7-sexies.....	87
III.4.1 art. 7 sexies, lett. a): le prestazioni di servizi degli intermediari.....	88
III.4.2 art. 7 sexies, lett. b), c): le prestazioni di trasporto di beni intracomunitario e non	90
III.4.3 art. 7 sexies, lett. d): prestazioni di lavorazione e perizie su beni mobili, attività accessorie ai trasporti.....	92
III.4.4 art. 7 sexies, lett. e) ed e-bis): noleggio e locazione non a breve termine di imbarcazioni da diporto e di mezzi diversi dalle imbarcazioni da diporto.....	94
III.4.5 art. 7 sexies, lett. f) e g): servizi resi tramite mezzi elettronici, prestazioni di telecomunicazione e teleradiodiffusione.....	94

III.5	Art. 7-septies	97
III.5.1	art. 7 septies lett. a) – l)	98

CAPITOLO IV

CASI GIURISPRUDENZIALI IN MATERIA DI TERRITORIALITA'

IV.1	Premessa: funzione nomofiliaca della Corte di Giustizia europea	99
IV.2	Rilevanza territoriale della diffusione dei messaggi pubblicitari: Corte di Giustizia UE, Sent. 19 febbraio 2009, causa C-1/08	103
IV.3	Territorialità delle consulenze tecniche prestate alla capogruppo estera: Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 4 giugno 2010, n. 13587	110
IV.4	Territorialità dell'attività di ricerca e sviluppo effettuata da ingegneri: Corte di Giustizia UE, Sent. 7 ottobre 2010, causa C-222/09	117
IV.5	Territorialità nella locazione dei mezzi di trasporto: Corte di Giustizia UE, Sent. 11 settembre 2003, causa C-155/01	120
IV.6	Luogo di collegamento fiscale del servizio degli stand fieristici: Corte di Giustizia UE, Sent. 27 ottobre 2011, causa C-530/09	127
IV.7	Attività di ricerca e sviluppo per la realizzazione di brevetti a favore di soggetti extra-UE: Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 8 febbraio 2005, n. 2497	135
IV.8	Territorialità dei servizi sugli immobili: Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 26 maggio 2010, n. 12834	137
IV.9	Abuso di diritto	142
IV.10	Frodi carosello: fenomeno ancora all'attenzione della Cassazione e della Corte di Giustizia	151
IV.10.1	Corte di Cassazione: sentenza 10414 del 12 maggio 2011	155
IV.10.2	Accenni al caso Fastweb/Telecom sparkle	157

CONCLUSIONI	162
--------------------------	-----

<i>Bibliografia</i>	167
---------------------------	-----

INTRODUZIONE

Il trattato di Roma firmato nel 1957 istituì la Comunità Europea, e a distanza di oltre cinquant'anni il processo evolutivo di questa unione politico-economica, passato attraverso tappe fondamentali quali il Trattato di Maastricht (1992) e l'introduzione della moneta unica, non si è ancora concluso. Uno degli obiettivi fondamentali per la creazione di dell'Unione Europea è stata la creazione di un mercato unico basato sui quattro pilastri della libera circolazione delle persone, dei servizi, delle merci e dei capitali senza ostacoli di tipo fisico o fiscale. La realizzazione di questo mercato ha implicato la cancellazione delle frontiere fiscali tra gli stati membri e l'adozione di un regime IVA comune che portasse a una totale omogeneità di trattamento nei vari paesi. Per quanto riguarda il progetto di unione doganale esso è stato realizzato a partire dal 1993 con l'abolizione di tutti i dazi e i controlli doganali sui beni in transito nell'unione Europea, mentre per quanto riguarda la creazione di un unico sistema IVA il percorso è cominciato nel 1967 e ancora molto c'è da lavorare.

Con la prima direttiva del consiglio CEE si rilevava l'obiettivo di instaurare un mercato unico e che ciò si sarebbe potuto ottenere solo con l'adozione di un sistema comune di imposizione indiretta, di conseguenza vennero delineate le caratteristiche essenziali di questo sistema di imposta sul valore aggiunto.

Nella seconda direttiva del Consiglio CEE vennero stabilite la struttura e le modalità di applicazione del sistema comune dell'IVA, ma restarono fuori dalla regolamentazione due elementi molto importanti, cioè l'aliquota e le esenzioni.

La sesta direttiva in materia di armonizzazione, la 77/388 emanata diversi anni dopo e diretta a sostituire la seconda, contiene una serie di nozioni uniformi concernenti i soggetti passivi, le operazioni imponibili, la determinazione dell'aliquota e anche la previsione di regimi particolari.

In epoca più recente è stata emanata la direttiva 91/680 che attua un regime IVA per gli scambi intracomunitari, cosiddetto “regime transitorio” e applicato dal 1° gennaio 1993, il quale doveva traghettare il sistema europeo verso il più consono principio dell’assoggettamento ad imposta degli scambi intracomunitari nel paese di origine dei beni e servizi. Nuove modifiche alla direttiva 77/388 e l’introduzione di nuove misure di semplificazione in materia di IVA (campo di applicazione delle esenzioni e relative modalità pratiche di applicazione) sono state apportate con la direttiva 95/7/CEE nonché dalla direttiva 2000/65/CEE.

Il “Vat Package 2008”, varato dal Consiglio Europeo tra febbraio e dicembre di due anni fa, in tempo utile per consentire agli Stati membri di introdurre dal 1° gennaio 2010 le nuove regole comuni sull’IVA è stato parzialmente recepito con la circolare ministeriale n. 58/E del 31 dicembre 2009, che ha introdotto nell’ordinamento interno le sole modifiche alla territorialità dell’imposta, come previsto dalla Direttiva 2008/8/CE.

Dal 2010 si modifica sostanzialmente il criterio di tassazione dei servizi con una rivoluzione legislativa che interessa il testo dell’articolo 7, spezzato ora in sette articoli (che vanno dal 7 fino al 7-septies). Vengono introdotte nuove norme che riguardano il momento impositivo delle prestazioni internazionali, l’identificazione del soggetto passivo, il regime del reverse charge, gli obblighi di fatturazione dei servizi internazionali, le modalità di richiesta di rimborso IVA per i soggetti non residenti, l’invio dei modelli Intrastat anche per le prestazioni di servizi tra operatori italiani e comunitari.

Come si evince da questo breve excursus, il processo di creazione di un sistema IVA comunitario è stato lungo, complesso e non è ancora giunto a compimento. In questa trattazione si ripercorreranno le tappe fondamentali di questo processo di armonizzazione legislativa per arrivare a parlare più in dettaglio delle modifiche recentemente apportate alla territorialità delle prestazioni di servizi in ambito

introduzione

comunitario per cercare di capire se queste novità normative in qualche modo risolvono le problematiche del sistema fino ad ora vigente.

CAPITOLO I

DISPOSIZIONI GENERALI

I.1 Le principali direttive in materia di imposte sulla cifra d'affari e la loro armonizzazione

L'Unione Europea ha deliberato che l'IVA (acronimo di Imposta sul Valore Aggiunto in Italia, VAT nel regno unito, TVA in Francia, TVE in Spagna) fosse la principale imposta sui consumi in vista della creazione di un mercato unico con caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno.

La legittimazione dei provvedimenti comunitari finalizzati all'armonizzazione delle legislazioni interne dei vari stati membri e caratterizzati dall'eliminazione degli ostacoli alla libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali, i quali hanno delineato e imposto agli stati membri l'adozione di questo tributo, deriva dall'art. 93 del Trattato di Roma¹.

La decisione sulla portata degli interventi, al fine di raggiungere la predetta armonizzazione dei sistemi impositivi, non poteva prescindere da un'analisi preliminare delle legislazioni presenti nei singoli stati, che potevano essere sinteticamente raggruppate in tre categorie:

- 1) l'imposta cumulativa a cascata che colpiva qualsiasi scambio di beni o servizi ad ogni fase del processo produttivo o distributivo (sistema adottato da Germania, Olanda e Lussemburgo)

¹ Art. 93 del Trattato di Roma: "Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno entro il termine previsto dall'articolo 14"

- 2) sistema misto con combinazione di un'imposta monofase ed un'imposta plurifase a cascata a seconda della tipologia di merce o momento di produzione/distribuzione (adottato dall'Italia con l'I.G.E. - imposta generale sull'entrata - e dal Belgio)
- 3) imposta plurifase non cumulativa che colpiva solo il valore aggiunto del prodotto scambiato (adottato dalla Francia).

La scelta finale cadde su un tributo che ricalcava il modello francese sia per la forte influenza politica della Francia in quel periodo, sia perché ancora vigevano le barriere doganali che, anche se avevano perso la funzione di applicare e riscuotere dazi nei passaggi di beni da uno stato all'altro, riguardo all'uso delle imposte sulla cifra d'affari a cascata impedivano un esatto conto del carico fiscale interno e prevedevano sistemi complessi e approssimativi di rimborsi agli esportatori.

Dal punto di vista cronologico, il processo di armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari può essere idealmente diviso in tre fasi: 1) la prima va dall'istituzione della Comunità al 31 dicembre 1992²; 2) la seconda, iniziata il 1° gennaio 1993 in coincidenza dell'abolizione delle frontiere fiscali, coincide con il periodo di applicazione del regime transitorio il quale doveva essere sostituito entro quattro anni³; 3) la data di entrata in vigore del regime definitivo degli scambi intracomunitari che segnerà l'inizio dell'ultimo periodo del processo di armonizzazione.

Riguardo la prima fase, un elemento particolarmente significativo per la Commissione fu il problema della convergenza delle legislazioni fiscali dei vari paesi membri, confermato dal costituirsi di un comitato di studio incaricato di

² Si potrebbe ulteriormente suddividere il primo periodo in tre sottofasce: a) il periodo che precede l'adozione delle prime due direttive in materia di Iva, avvenuta l'11 aprile 1967; b) il periodo tra questa data e il 18 maggio 1977, giorno dell'adozione della Sesta Direttiva; c) il periodo che va dal 18 maggio 1977 al 31 dicembre 1992

³ Il regime transitorio doveva essere sostituito dal definitivo entro il 31 dicembre 1996, ai sensi dell'art. 28 terdecies della Sesta Direttiva

verificare le conseguenze causate dalle differenze legislative dei diversi stati in un ipotetico mercato unico. La relazione conclusiva di questo comitato, presieduto dal prof. Neumark, mise in luce la necessità dell'armonizzazione delle politiche fiscali e finanziarie dei singoli stati onde evitare distorsioni nella concorrenza e al fine di creare una condizione simile a quella di un mercato interno.

Furono proposte l'abolizione delle imposte cumulative sulla cifra d'affari lorda a cascata e la creazione di un unico tributo che avesse aliquota uguale in tutti gli stati membri, detrazioni col sistema "base da base"⁴ ed esenzioni simili in tutti i Paesi. Allo stesso tempo furono creati diversi gruppi di studio per consentire alla Commissione di esaminare sul piano prettamente tecnico-pratico le vie possibili di armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari e per formulare una scelta su un modello da proporre al Consiglio al quale tutti gli stati membri si sarebbero dovuti uniformare. Fu proprio l'esperienza maturata dalla Francia, che già da tempo aveva adottato il sistema della T.v.a.⁵ i cui principi ricalcavano quelli espressi dai gruppi di studio, a incanalare la scelta verso il modello francese: l'iva comune doveva costituire un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni o servizi scambiati, riscossa in tutte le fasi e che colpisse in ciascuna fase il relativo "valore aggiunto" secondo il criterio della deduzione "imposta da imposta"⁶. Tanto per introdurre già il concetto di territorialità, in questa occasione la Commissione ha ritenuto che dovesse essere provvisoriamente mantenuto il principio della tassazione nello stato del consumo finale dei beni e dei servizi.

L'11 aprile 1967 nasce il sistema Iva (così è chiamata l'imposta a livello di normativa comunitaria) con l'adozione delle prime due direttive in materia di

⁴ Si applica l'aliquota alla differenza tra fatturato delle vendite realizzato in un dato arco temporale e tra il fatturato degli acquisti di materie prime dello stesso periodo

⁵ Cfr. pag 1

⁶ Deduzione imposta da imposta: si sottrae dall'imposta riscossa sui beni prodotti e venduti l'imposta pagata sugli acquisti di materie prime (e di beni strumentali in caso di IVA consumo) compiuti nel medesimo periodo

armonizzazione delle legislazioni: la prima direttiva, n. 67/227/CEE, definisce il principio di tale sistema e le caratteristiche dell'imposta, mentre le norme dettagliate di applicazione del sistema sono state stabilite dalla seconda direttiva, n. 67/227/CEE.

La prima direttiva, con il suo art. 2, è quella che più di tutte plasma le caratteristiche del sistema di imposizione attraverso l'introduzione dell'iva in modo uniforme in tutti gli Stati membri⁷. Esso afferma che *“il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione”*.⁸ Aggiunge inoltre che *“a ciascuna transazione l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo”*⁹.

L'art. 4 invece stabilisce un programma indicativo secondo il quale la Commissione dovrebbe presentare al Consiglio delle proposte finalizzate ad individuare le modalità e i termini entro i quali gli Stati membri avrebbero dovuto eliminare l'imposizione all'importazione di beni e servizi negli scambi intracomunitari garantendo la neutralità dell'iva rispetto all'origine dei beni e dei servizi.

⁷ All'art. 1 della prima direttiva era previsto che gli Stati membri adattassero le loro legislazioni interne in modo da dare esecuzione al sistema comune entro e non oltre il 1° gennaio 1970. La terza direttiva del consiglio, n. 69/463/CEE, ha prorogato per tutti la data al 1° gennaio 1972. Questa data è stata ulteriormente prorogata solamente per l'Italia dapprima all'1 luglio 1972 (con la direttiva n. 71/401/CEE) e successivamente al 1° gennaio 1973 (con la direttiva 72/250/CEE).

⁸ cit. art. 2 direttiva 67/227/CEE

⁹ cit. art. 2 direttiva 67/227/CEE

La seconda direttiva definisce alcuni concetti fondamentali per l'uniforme applicazione del sistema comunitario dell'iva, uniformità che riguarda il tipo di imposta, la sua struttura, il suo meccanismo e la sua applicazione. Restavano fuori da tale impegno due elementi molto importanti: l'aliquota e le esenzioni. Di fondamentale rilievo, in questa direttiva, è l'adozione del principio di "deduzione di imposta da imposta"¹⁰ per tutto il complesso delle operazioni compiute dal soggetto in un determinato arco di tempo. Con l'adozione di tale principio l'Iva ha assunto le caratteristiche di una imposta generale sui consumi a pagamenti frazionati, ovvero, per come si è organizzato tale tributo, anziché far capo per intero all'operatore economico che viene in contatto con il consumatore finale (cioè l'effettivo contribuente) esso fa capo in maniera frazionata ai vari operatori economici che si susseguono nel ciclo produttivo e distributivo.

Con il sistema così costruito derivano almeno due conseguenze:

- 1- una neutralità concorrenziale interna, in quanto merci dello stesso tipo sono gravate dalla percentuale di imposizione indipendentemente dalla lunghezza della catena produttiva/distributiva;
- 2- una neutralità anche in campo internazionale a causa dell'uniformità di regolamentazioni, in quanto il nuovo sistema non prevede più l'uso delle aliquote medie per la detassazione dei beni esportati e per la tassazione "compensativa" dei beni importati, dato che lo scarico dell'imposta gravante sugli acquisti di beni prima di essere venduti all'estero si effettua facendo dedurre o rimborsando all'esportazione l'iva presente sulle fatture d'acquisto e, viceversa, l'equiparazione fiscale dei beni di provenienza estera si realizza applicando al valore dei beni importati l'aliquota prevista per i beni simili venuti in Italia.

¹⁰ Vedi nota 6

La sesta direttiva offre un decisivo contributo in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari. In seguito all'inserimento negli ordinamenti interni del sistema comune dell'iva individuato dalle prime due direttive, la Commissione ha ritenuto opportuno dare un ulteriore impulso al processo di armonizzazione di questa imposta proponendo delle disposizioni mirate principalmente a determinare con uniformità la base imponibile in tutti gli Stati. In questa prospettiva gli artt. 36¹¹ e 37¹² della sesta direttiva hanno rispettivamente abrogato in parte la prima direttiva, mentre la seconda ha cessato di avere effetto a decorrere dalla data di applicazione della stessa sesta direttiva.

L'adozione della sesta direttiva ha consentito di superare alcuni problemi di natura applicativa, in particolare quelli in merito alla territorialità delle cessioni di beni o delle prestazioni di servizi, la quale non coincideva in tutti gli stati membri in vigenza della seconda direttiva, dato che ad essi era riconosciuto un ampio margine di discrezionalità. A causa di questa flessibilità, infatti, alcune operazioni intracomunitarie erano soggette a doppia imposizione, aspetto sicuramente pregiudizievole rispetto alla libertà di concorrenza che il trattato di Roma intende tutelare, mentre altre operazioni addirittura non erano tassate in nessuno stato. Da ciò non deve sorprendere che la sesta direttiva sia molto dettagliata per quanto riguarda il luogo di tassazione.

Il contenuto della sesta direttiva è di natura tecnica, indirizzato cioè alla definizione dei principi fondamentali dell'Iva e delle norme di applicazione e di controllo¹³ in relazione a diversi elementi fondamentali ai fini del meccanismo di

¹¹ Art. 36 della direttiva 77/388/CEE: "L'articolo 2, quarto comma, e l'articolo 5 della prima direttiva del Consiglio dell' 11-4-1967 sono abrogati"

¹² Art. 36 della direttiva 77/388/CEE: "La seconda direttiva del Consiglio, 67/228/CEE, cessa di avere effetto, in ogni Stato membro, a decorrere dalla data di applicazione della presente direttiva"

¹³ Le norme della sesta direttiva sono riepilogate in "capi" la cui titolazione richiama la struttura del decreto 633/1972. Mancano ovviamente le disposizioni relative alle sanzioni, la cui determinazione è lasciata allo Stato membro.

applicazione del tributo: le operazioni imponibili, specificando le nozioni di cessione di beni, di prestazioni di servizi, di importazioni; la determinazione del fatto generatore e della esigibilità dell'imposta; la definizione della base imponibile; la determinazione degli obblighi del debitore d'imposta; infine la previsione di regimi particolari.

Per completare il quadro delle armonizzazioni sono da ricordare anche l'ottava (n.86/560/CEE del 17 novembre 1986) e la tredicesima direttiva (n. 86/560/CEE del 17 novembre 1986), le quali trattano le modalità di rimborso dell'iva a favore dei soggetti passivi non residenti all'interno dello stato membro e nel territorio della comunità.

Pur essendo stata drasticamente ridimensionata la discrezionalità concessa agli stati membri in riferimento agli elementi fondamentali del modello di prelievo stabilito dalla sesta direttiva (in particolare in merito all'individuazione della base imponibile) l'uniformità di legislazioni risulta tuttavia ancora insufficiente, dato che gli stati membri hanno mantenuto pressoché intatto il potere di determinare le aliquote di imposizione.

I.2 Il passaggio alla disciplina transitoria degli scambi intracomunitari

La direttiva 91/680 è decisiva per l'inizio della marcia di avvicinamento verso il mercato unico: essa accompagna infatti all'abolizione delle frontiere fiscali con imposizione nello stato di destinazione e costituisce il logico corollario delle prospettive contenute nel "Libro Bianco"¹⁴ e del successivo Atto unico europeo¹⁵.

¹⁴ Commissione delle Comunità europee, *Il completamento del mercato interno. Libro bianco della Commissione per il Consiglio europeo* (Milano, 28-29 giugno 1985).

¹⁵ L'Atto unico europeo procede ad una revisione del trattato di Roma al fine di rilanciare l'integrazione europea e portare a termine la realizzazione del mercato interno. L'Atto modifica le regole di funzionamento delle istituzioni europee ed amplia le competenze comunitarie, in particolare nel settore della ricerca e sviluppo, dell'ambiente e della politica estera comune.

Più precisamente, il Libro Bianco distingue tra l'eliminazione delle barriere fisico-tecniche e quelle fiscali e proprio questo secondo obiettivo costituisce l'aspetto fondamentale e anche più delicato al fine della creazione del mercato unico interno.

In data 16 dicembre 1991 il Consiglio ha adottato la direttiva n. 91/680/CEE che modifica sostanzialmente alcuni punti della sesta direttiva nella prospettiva di completare il sistema comune dell'Iva e di abolire le frontiere fiscali a partire dal 1° gennaio 1993 come previsto dall'art 8a (ora art. 14) del trattato di Roma¹⁶. In sostanza, l'abolizione delle barriere fiscali fra i paesi membri dell'Unione europea determina la riferibilità del termine "extraterritoriale", applicabile fino al 31 dicembre 1992 a tutti gli Stati, ai soli Paesi terzi pur restando nel periodo transitorio la distinzione tra territorio "interno" e "comunitario". Sono abolite le frontiere fiscali, sono soppressi definitivamente la tassazione all'importazione (specularmente la detassazione all'esportazione) negli scambi intracomunitari e i controlli fiscali alle frontiere per le operazioni effettuate tra gli stati membri.

Per quanto riguarda specificamente la territorialità, il Consiglio non ha ravvisato l'opportunità di passare dal principio di tassazione nello Stato di destinazione a quello di imposizione nello Stato di origine, poichè non sussistevano ancora le condizioni "legislative" idonee per garantire il successo dell'operazione; è stato pertanto confermato per un periodo transitorio di quattro anni¹⁷ il criterio della tassazione nello Stato di destinazione degli scambi¹⁸ fra

¹⁶Art 14 del Trattato di Roma modificato dall'Atto unico europeo: **1.** *La Comunità adotta le misure destinate all'instaurazione del mercato interno nel corso di un periodo che scade il 31 dicembre 1992, conformemente alle disposizioni del presente articolo e degli articoli 15, 26, 47, paragrafo 2, 49, 80, 93 e 95 e senza pregiudizio delle altre disposizioni del presente trattato.* **2.** *Il mercato interno comporta uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni del presente trattato.*

¹⁷ Dal 1° gennaio 1993 al 31 dicembre 1996, salvo proroghe

¹⁸ La direttiva 91/680/CEE ha previsto un regime di imposizione dello Stato di destinazione degli acquisti con applicazione delle aliquote e delle modalità stabilite da quest'ultimo e per le cessioni effettuate da soggetti passivi un sistema di esenzione nello Stato di origine.

soggetti passivi d'imposta (mentre resta ancora la tassazione nel paese di origine per i consumatori privati). In deroga al principio appena esposto, vige il principio della tassazione a destino in caso di acquisti di mezzi di trasporto nuovi da chiunque effettuati, per i prodotti soggetti ad accise (petroli, liquori o tabacchi) e per le vendite "a distanza" realizzate per corrispondenza o catalogo. Rimane la tassazione nel paese di origine per gli acquisti effettuati da viaggiatori all'interno della Comunità europea, per i soggetti privati e per gli acquisti di mezzi di trasporto usati anche se effettuati presso soggetti passivi d'imposta.

Come conseguenza dell'abolizione delle frontiere fiscali e dei relativi controlli, si è venuta a creare la necessità di una collaborazione maggiore tra le amministrazioni finanziarie, al fine di contrastare possibili evasioni d'imposta e frodi. E' stato dunque istituito un sistema comune di scambio d'informazioni tra le suddette amministrazioni del settore iva dei diversi Paesi, in relazione alle transazioni intracomunitarie, ma questo settore di scambi di informazioni e assistenza è ancora agli inizi della sua elaborazione essendo state solamente delineate le possibilità di azione senza aver risolto alcuni problemi di fondo, principalmente quelli della definizione degli istituti e dell'individuazione degli strumenti, con riferimento agli interessi sia delle amministrazioni sia dei contribuenti. Ad esempio può essere autorizzata la presenza di agenti dell'amministrazione fiscale dello Stato membro richiedente nello Stato che deve fornire le informazioni, ma in assenza di una regolamentazione precisa e uniforme queste verifiche hanno avuto una scarsissima applicazione.

L'introduzione del regime transitorio negli scambi intracomunitari è caratterizzato da una disciplina articolata e complessa, per questo motivo la Commissione è stata indotta a proporre alcune direttive di semplificazione del sistema comune senza modificare i principi generali:

- direttiva 92/111/CEE 14 dicembre 1992: precisa alcune disposizioni in particolare sui territori "terzi", sulle importazioni e sugli scambi

intracomunitari; introduce inoltre la disciplina sulle triangolazioni comunitarie¹⁹;

- direttiva 94/5/CEE del 14 febbraio 1994: regola il regime particolare applicabile ai beni d'occasione, agli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione. E' stata colmata una lacuna legislativa ed eliminate alcune divergenze tra gli Stati membri possibili fonti di distorsione della concorrenza;
- direttiva 95/7/CEE del 10 aprile 1995: modifica la sesta direttiva sui punti delle esenzioni del traffico internazionale di merci, sulla sussistenza del diritto alla deduzione e sul luogo di effettuazione (e quindi tassazione) delle prestazioni di servizi aventi per oggetto perizie o lavori su beni mobili.

Complessivamente il periodo transitorio è da considerarsi come una buona evoluzione verso la normativa definitiva e apprezzabili altresì sono sia l'avvicinamento delle aliquote d'imposta²⁰ sia l'aumentata cooperazione realizzata a livello amministrativo. Pur essendosi ottenuti buoni risultati in questa fase, non è stato raggiunto l'obiettivo ultimo di una disciplina iva comune a tutti essendo mancato in tal senso un compromesso da parte di tutti gli Stati, e la mancata adozione di una disciplina definitiva collegata alla soppressione delle frontiere fiscali costituisce il limite più evidente che caratterizza questa fase.

¹⁹ Le triangolazioni comunitarie sono quelle che prevedono l'intervento di tre soggetti appartenenti a Stati comunitari. Condizione indispensabile affinché si configuri una triangolazione è che il trasporto deve avvenire a cura o a nome del cedente anche se su incarico del cessionario.

²⁰ La direttiva 92/77/CEE prevede per un verso l'abrogazione delle aliquote maggiorate e per l'altro verso che gli Stati applichino un'aliquota normale la quale, nel periodo compreso tra il 1° gennaio 1993 e il 31 dicembre 1996 non può essere inferiore al 15%.

I.3 La proposta di rifusione della sesta direttiva

La sesta direttiva ha dato avvio ad una fase di avvicinamento alla normativa Iva comune già delineata dalle prime due direttive del 1967. Entrata in vigore dal 1° gennaio 1978 e caratterizzata da una maggiore incisione sulla discrezionalità degli Stati membri nell'applicare le aliquote d'imposta, essa è rimasta in vigore fino all'introduzione della direttiva 2006/112 del 1° gennaio 2007, naturalmente integrata e modificata nel tempo in funzione delle esigenze applicative contingenti. Con l'adozione di quest'ultima direttiva, il Consiglio Europeo ha dato il via libera alla proposta di rifusione della 77/388 secondo le proposte della commissione. Pur essendo il "testo rifuso" sostanzialmente una ricapitolazione di tutte le disposizioni precedenti, il vero valore aggiunto si ritrova nella cura della revisione linguistica delle disposizioni precedenti, sia per quanto riguarda la semplificazione sia per quanto riguarda l'aderenza del testo tradotto in ogni lingua dell'Unione.

Essendo il testo della Sesta direttiva stato modificato da numerosi provvedimenti²¹, si può comprendere come la nuova direttiva 2006/112 svolga un ruolo di grande importanza nella revisione della normativa Iva. Sono almeno tre gli aspetti rilevanti e meritevoli di attenzione nello studio del testo rifuso. In primis la Commissione ha sempre considerato provvisori tutti gli interventi successivi alla direttiva 91/680 che introduce il cosiddetto "regime transitorio degli scambi intracomunitari", per questo tutte le disposizioni che nel medio termine hanno inciso sul principio di territorialità privilegiando la tassazione nel luogo di destinazione dovrebbero essere rimpiazzate dalla regola generale della tassazione nello Stato membro di origine dei beni o servizi. La seconda osservazione è strettamente legata alla prima giacché il testo rifuso è una tappa intermedia del processo di armonizzazione della legislazione comune europea la quale resta

²¹ Direttive di rettifica della 77/388: direttiva 91/680/CEE, direttiva 92/11/CEE, direttiva 2000/65/CE, direttiva 2001/4/CE, direttiva 2002/93/CE

l'obiettivo ultimo di lungo periodo, principio attraverso il quale deve essere interpretata la direttiva rifiuta nell'attesa di ulteriori modifiche al fine di attuare il passaggio al regime definitivo.

Da ultimo bisogna osservare che, pur non essendo intervenuti cambiamenti sostanziali alle normative precedenti, alcune variazioni testuali sono comunque rinvenibili e sono trattate in modo particolareggiato al punto 5 della Relazione di accompagnamento della proposta di rifusione²². Il testo rifiuto entra in vigore il 1° gennaio 2007 con la proroga al 1° gennaio 2008 per alcuni provvedimenti necessari per l'adeguamento alle disposizioni²³ ad esempio sulla definizione dei prodotti soggetti ad accisa, sulla territorialità delle prestazioni di intermediazione. Lo slittamento al 1° gennaio 2008 solo per alcune disposizioni è spiegato dal 66° “Considerando” della direttiva 2006/112, secondo cui *“l'obbligo di attuare la presente direttiva nel diritto nazionale dovrebbe essere limitato alle disposizioni che costituiscono modificazioni sostanziali delle direttive precedenti. L'obbligo d'attuazione delle disposizioni rimaste immutate nella sostanza deriva dalle direttive precedenti”*. Per questo motivo si comprende che gli Stati membri non hanno il problema di recepire la nuova direttiva nel suo complesso e con le eccezioni citate, dato che essa sostanzialmente è “già in vigore” dalla data in cui sono state recepite le direttive che essa accorpa e sostituisce.

Come ricordato nei precedenti paragrafi, con l'obiettivo di rendere più leggibile e utilizzabile il testo da parte degli Stati membri, gli interventi si sono

²² Doc. Com. (2004) 246

²³ In particolare: art. 2 par. 3: definizione di prodotti soggetti ad accisa. Art. 44: territorialità delle prestazioni di intermediazione. Art. 59 par. 1: territorialità dei servizi di telecomunicazione forniti a soggetti non passivi stabiliti nella UE da un soggetto “extra-UE”. Art. 399: tasso di conversione. Allegato III n. 18: prestazioni che possono essere assoggettate ad aliquote ridotte.

limitati alla correzione grammaticale e di traduzione linguistica e ad una ristrutturazione generale del testo²⁴.

Sotto l'aspetto puramente tecnico sono da segnalarsi alcuni elementi rilevanti. Le norme riguardanti il regime transitorio raccolte sotto il Titolo XVI bis della dir. 77/388 nella nuova direttiva sono incorporate nelle disposizioni generali per motivi di coerenza. Quindi, ad esempio, nel testo rifuso la territorialità (e più specificamente il luogo delle cessioni) viene definito unitariamente per i tre diversi casi che si possono verificare, cioè per le cessioni all'interno dello Stato, verso un altro Stato membro o verso l'esterno della Comunità europea con il vantaggio che, con le norme così ricollocate, la comparazione e la comprensione ne risultano agevolate.

Le norme della direttiva 77/388, spesso troppo lunghe e incomprensibili²⁵, sono ora raggruppate e suddivise con criterio nell'ambito di argomenti ben delineati che consentono un rapido orientamento normativo. Inoltre la Commissione ha voluto eliminare quanti più riferimenti possibili ad altre norme di rinvio, in modo tale da rendere immediatamente leggibile e comprensibile la lettura della regola che diventa autosufficiente.

I.4 Concetti basilari del meccanismo dell'imposta sul valore aggiunto

Vista l'importanza del meccanismo strutturale del tributo, si effettua di seguito un riepilogo del meccanismo del suo funzionamento.

²⁴ Per questo aspetto si pone l'attenzione su quelle disposizioni soppresse non in senso strettamente tecnico, bensì per la loro perdita di efficacia temporale, come nel caso di alcune disposizioni transitorie della prima direttiva Iva (67/228 abrogata dalla 2006/112) emanate per il periodo transitorio di prima applicazione dell'Iva negli Stati membri e oggi del tutto inutili.

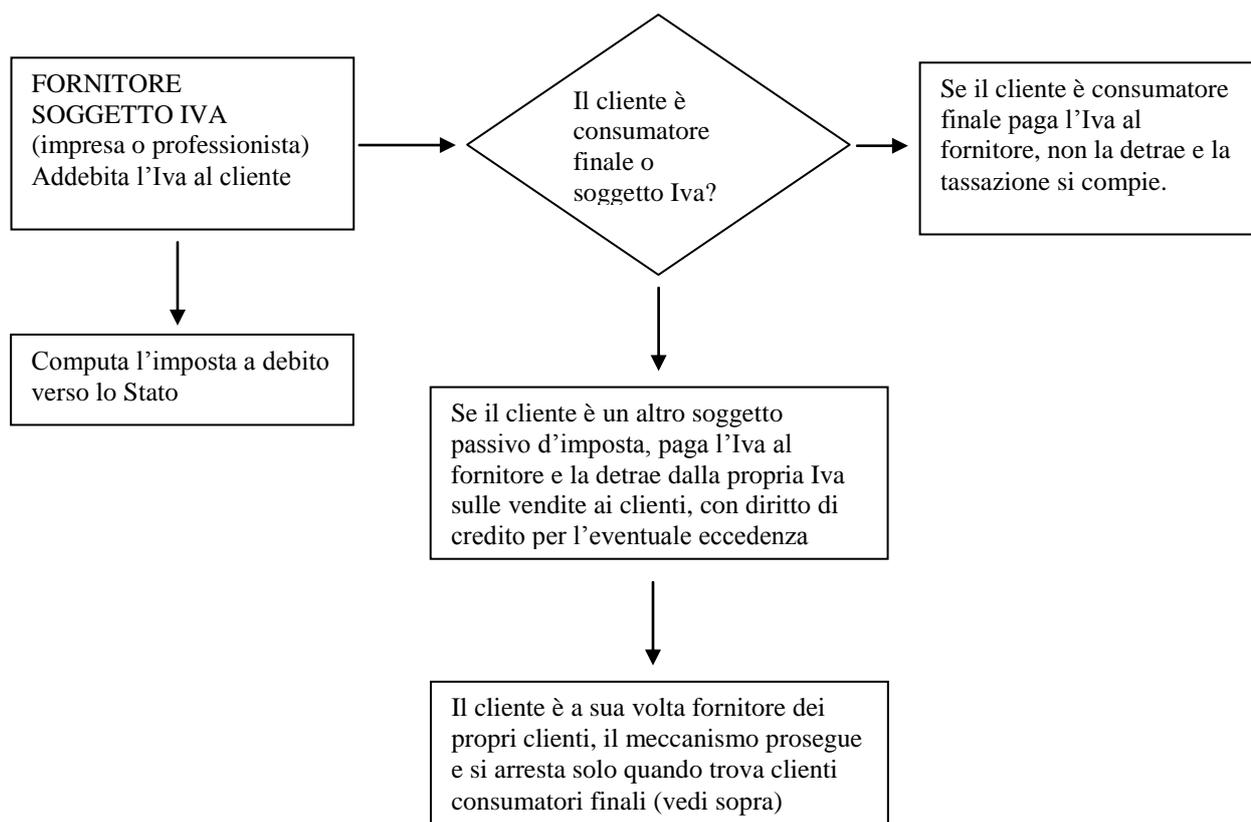
²⁵ Si cfr ad esempio l'art. 15 della direttiva 77/388 il quale tratta di esenzione delle operazioni all'esportazione, delle operazioni assimilate e dei trasporti internazionali

L'iva riguarda tre categorie di soggetti, cioè i fornitori, i clienti e l'erario. I fornitori devono essere imprenditori o lavoratori autonomi, devono addebitare il tributo al cliente proporzionalmente al corrispettivo pattuito e versarlo all'erario al netto del tributo corrisposto dai proprio fornitori; l'Iva corrisposta ai fornitori di beni e servizi acquistati nell'esercizio di imprese, arti o professioni può infatti essere detratta dall'Iva sulle operazioni attive, con il diritto al rimborso delle eventuali eccedenze. In questo modo l'imposta sul valore aggiunto arriva a colpire il consumatore finale restando neutrale²⁶ nei "passaggi intermedi" tra produttori, commercianti e professionisti. Gli articoli 17 e 18 del Dpr 633/72 forniscono la conferma normativa del funzionamento dell'Iva, obbligando chi cede beni o presta servizi nell'esercizio di imprese, arti o professioni ad addebitare l'Iva al cliente²⁷ ed a versare all'erario la differenza tra tale imposta e quella assolta²⁸.

²⁶ Su questo aspetto della neutralità dell'imposta alcuni autori considerano tramontato il "mito dell'imposta neutrale" a causa delle sempre più numerose norme create per dare razionalità al meccanismo dell'imposta col fine di arginare il fenomeno dell'evasione e delle frodi; pensiamo alle regole sull'indetraibilità che coinvolgono beni che vanno dalle autovetture agli immobili civili, dalle spese di rappresentanza ai telefonini oppure i meccanismi del pro-rata creato a fronte di operazioni esenti messe in atto dalle imprese o dai professionisti. Doveroso sottolineare anche la difficoltà delle aziende per "finanziare" le eccedenze a credito d'imposta in attesa dei rimborsi e la gestione gravosa dal lato amministrativo e burocratico, dovuto in buona parte alla complessità interpretativa e applicativa dell'Iva. A causa di queste complessità e al proliferare di regimi speciali si sta assistendo in alcuni settori al fenomeno dello sfruttamento di pieghe normative per mettere in atto delle frodi più o meno sofisticate che si basano sulla possibilità di praticare prezzi di vendita inferiori al costo effettivo in quanto viene trattenuta illecitamente l'Iva applicata o indebitamente ottenuta a rimborso creando concorrenza sleale.

²⁷ Tecnicamente nella disciplina prevista dall'art.18 Dpr 633/72 in materia di Iva si parla di *rivalsa* intendendosi l'obbligo per un soggetto passivo di imposta di addebitare l'IVA ai propri clienti, aggiungendola al corrispettivo pattuito.

²⁸ Si usa l'espressione "assolta" in quanto la detrazione spetta anche per l'Iva addebitata in fatture registrate e non ancora pagate. Per questo motivo si parla di imposta assolta e non di imposta pagata.



Dal meccanismo testé descritto emerge che soltanto i soggetti passivi Iva (imprenditori e professionisti) sono gravati di obblighi e sono giuridicamente coinvolti nei rapporti con l'amministrazione finanziaria, che il consumatore finale non ha rapporti con lo Stato bensì solo con il suo fornitore soggetto passivo Iva e che l'imposta si applica anche quando l'acquirente è un soggetto passivo, il quale però potrà portare in detrazione l'ammontare di imposta pagata²⁹.

²⁹ Non bisogna pensare che, prima delle cessioni a consumatori finali, l'applicazione dell'Iva sia irrilevante: deve essere considerata come una specie di acconto; infatti la mancata o insufficiente applicazione del tributo in un passaggio "intermedio" comporta gli stessi recuperi d'imposta e le stesse sanzioni che si verificherebbero nel caso in cui il cliente fosse un consumatore finale.

I.5 I presupposti per l'applicazione dell'Iva

L'Iva è stata introdotta nell'ordinamento Italiano il 1° gennaio del 1973 con il DPR 633/72, il quale ha sostituito la precedente imposta generale sulle entrate (IGE). Tale decreto è stato più volte modificato nel corso del tempo per adeguare la sua disciplina a quella comunitaria³⁰ ed è accompagnato da tutta una serie di provvedimenti corollario che regolano aspetti quali la disciplina dell'esportatore abituale³¹, le norme sull'Iva comunitaria³² oppure il regime del margine per il commercio dei beni usati³³.

Il decreto istitutivo dell'Iva non definisce l'imposta bensì ne delimita l'ambito di applicazione individuando i presupposti che disciplinano il tributo, cioè il requisito oggettivo, soggettivo e territoriale. Secondo l'art.1 del Dpr 633/72 *“L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di impresa o nell'esercizio di arti e professioni”*. Esistono anche operazioni che, pur rientrando nel campo di applicazione dell'Iva e comportando i classici obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazione, non comportano addebito di imposta: sono le operazioni “non imponibili” ed “esenti”. Quindi le operazioni che rientrano nel campo di applicazione dell'Iva si dividono in operazioni “imponibili”, cioè con addebito di imposta, ed altre operazioni che a livello comunitario sono genericamente definite “non soggette” (in relazione ai diversi regimi di detrazione dell'imposta sugli

³⁰ Si segnala il Dpr 29 gennaio 1979 n. 24 che dal 1° aprile 1979 ha recepito la sesta direttiva, il D.Lgs. 2 settembre 1997 n. 313 che con effetto 1° gennaio 1998 ha adeguato la disciplina a quella comunitaria, il D.Lgs. n. 18 del 12 febbraio 2010 che ha recepito dal 1° gennaio 2010 le direttive su servizi, rimborsi a soggetti non residenti e lotta alle frodi fiscali.

³¹ DI 746/1983

³² DI 331/1993

³³ DI 41/1995

acquisti) mentre nel diritto interno italiano c'è l'ulteriore frammentazione in “non imponibili”, cioè cessioni all'esportazione e cessioni intracomunitarie, ed “esenti”.

Ulteriore caso, anche se distinto, è quello delle operazioni definite come “escluse Iva” o “fuori campo Iva”³⁴, nel quale si elimina l'applicabilità del tributo e anche tutti gli obblighi formali di fatturazione, registrazione e dichiarazione.

1.5.1 Presupposto oggettivo: cessioni di beni e prestazioni di servizi

Affinché una operazione integri il presupposto oggettivo dell'iva essa deve essere inquadrabile tra le cessioni di beni o tra le prestazioni di servizi. Ai sensi dell'art. 14 paragrafo 1 della direttiva 2006/112/CE³⁵ “*costituisce cessione di beni il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario*”. La Corte di Giustizia CEE con la sentenza 6 febbraio 2003, causa C-185/01 precisa che questo art. 14 deve essere interpretato nel senso che “*la nozione di cessione di un bene non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra a disporre di fatto di tale bene come se fosse proprietario*”.

L'art 2 del Dpr 633/72 definisce le cessioni di beni come “*gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere*”. La definizione è simile a quella contenuta nell'art. 1470³⁶ del codice civile sulla vendita, ma tale concetto di cessione di beni deve essere inteso nel senso più ampio, giacché può effettuarsi

³⁴ Si tratta di operazioni del tutto estranee dal campo d'applicazione dell'Iva, in quanto prive del requisito oggettivo, soggettivo o territoriale. Per tale motivo non determinano generalmente alcun obbligo in capo a chi le pone in essere. Tuttavia esse devono essere tenute in considerazione in funzione delle disposizioni che limitano la detrazione dell'Iva sugli acquisti di beni e servizi afferenti operazioni escluse.

³⁵ Che sostituisce l'art 5 paragrafo 1 della sesta direttiva

³⁶ La vendita è il contratto che ha per oggetto il trasferimento della proprietà di una cosa o il trasferimento di un altro diritto verso il corrispettivo di un prezzo.

anche tramite negozi giuridici diversi come i contratti d'appalto, d'opera e simili oppure tramite contratti di locazione finanziaria che consentono di "attribuire alla controparte la disponibilità di un bene al pari di un acquisto ordinario"³⁷.

Di regola il passaggio della materiale disponibilità del bene senza il trasferimento di uno dei suddetti diritti reali non darebbe luogo a una cessione di beni: casomai sarà imponibile, quale corrispettivo di una prestazione di servizi, l'eventuale compenso corrisposto a fronte di tale disponibilità.

L'art 2 del Dpr 633/72 stabilisce inoltre che la cessione o il trasferimento della proprietà o di altro diritto reale di godimento debba avvenire a *titolo oneroso*, ma sono considerate cessioni di beni anche una serie di cessioni gratuite. Infatti se i beni ceduti gratuitamente, o destinati a finalità estranee a quelle dell'impresa o usati direttamente dal soggetto passivo Iva come privato cittadino sono i beni alla cui produzione o commercializzazione è diretta l'impresa, allora la cessione è una operazione imponibile Iva. Questa imponibilità serve ad evitare che un bene giunga detassato al consumo finale.

Per quanto riguarda le prestazioni di servizi, esse sono definite dall'art 24, paragrafo 1 della direttiva 2006/112/CE semplicemente e molto genericamente per esclusione come "ogni *prestazione che non costituisce una cessione di beni*". L'art. 3 del decreto Iva italiano stabilisce che "*costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte*". Inoltre, al comma secondo, si precisa che sono considerate prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo, anche:

- 1) le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili;
- 2) le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e

³⁷ Circolare ministeriale 13 giugno 1980, n. 26 parte 5

quelle relative a marchi e insegne nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni simili ai precedenti;

3) i prestiti di denaro e di titoli non rappresentativi di merci, comprese le operazioni finanziarie mediante la negoziazione, anche a titolo di cessione pro-soluto, di crediti, cambiali o assegni. Non sono considerati prestiti i depositi di denaro presso aziende e istituti di credito o presso amministrazioni statali, anche se regolati in conto corrente;

4) le somministrazioni di alimenti e bevande;

5) le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto.

Restando nel primo comma, nel suo insieme la individuazione delle prestazioni di servizi assume un carattere quasi residuale, coerentemente con quanto stabilito nelle direttive europee, in modo da attrarre nella sfera di applicazione del tributo tutto ciò che non è cessione di beni. Bisogna precisare, però, che affinché si abbia una prestazione di servizi rilevante a fini Iva, deve necessariamente instaurarsi un rapporto contrattuale sinallagmatico per il quale chi riceve la prestazione paga un corrispettivo proprio per quella prestazione stabilita contrattualmente con un nesso di reciprocità. Se dovesse mancare tale nesso, l'operazione sarebbe fuori campo Iva.

1.5.2 Presupposto soggettivo: attività d'impresa e di lavoro autonomo

La direttiva 2006/112/CE all'art. 9 paragrafo 1 stabilisce che *“Si considera soggetto passivo chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.*

Si considera attività economica ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione

libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.”

Si integra questa disposizione con l'art. 4 del Dpr 633/72, il quale stabilisce che *“per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135³⁸ e 2195³⁹ del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile”*.

In base agli orientamenti della Corte di giustizia comunitaria⁴⁰, per attività economica deve intendersi *“un'attività che può essere esercitata da un'impresa privata in un mercato, organizzata in modo professionale e generalmente caratterizzata dall'intento di generare profitti. In ambito fiscale, quindi, la nozione è individuata attraverso un doppio criterio: non solo un criterio funzionale relativo all'attività, ma anche e soprattutto un criterio strutturale relativo all'organizzazione”*⁴¹. Per questo motivo l'art. 4 del dpr 633/72, riformato dal D.Lgs 331/97, ha fatto rientrare nel concetto fiscale di impresa *“l'esercizio di attività organizzate in forma di impresa dirette alle prestazioni di servizi, non incluse nella tassativa elencazione dell'articolo 2195 del codice civile”*. Questa norma è stata introdotta solo per eliminare dubbi e incertezze su alcune attività, quali le locazioni, che non rientrano espressamente nelle previsioni dell'articolo 2195 del codice civile e non rientrano neanche nella definizione di *“esercizio di arti e professioni”*.

³⁸ Secondo l'art. 2135 cc viene definito imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività: coltivazione del fondo, silvicoltura, allevamento del bestiame e attività connesse.

³⁹ Ai sensi dell'art. 2195 cc sono considerate attività d'impresa: l'attività industriale diretta alla produzione di beni e servizi; l'attività intermedia nella circolazione dei beni; l'attività di trasporto per terra, acqua o aria; l'attività bancaria o assicurativa; le altre attività ausiliarie delle precedenti.

⁴⁰ Sentenza 20 giugno 1991, causa C-60/90; sentenza 22 giugno 1993, causa C-333/91; sentenza 20 giugno 1996, causa C-155/94.

⁴¹ Conclusioni dell'Avvocato Generale Poiares Maduro del 18 maggio 2004, punti 9 e ss, causa C-8/03

Oltre all'effettivo svolgimento delle sopracitate attività, è necessario che queste siano svolte per "professione abituale", intendendosi, secondo la risoluzione ministeriale 550326 del 1988, il caso in cui *"un soggetto ponga in essere con regolarità, sistematicità e ripetitività una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati al raggiungimento di uno scopo, con esclusione quindi delle ipotesi di atti economici posti in essere in via meramente occasionale. Tuttavia l'esercizio abituale di un'attività economica può derivare anche da un solo affare purché comporti una complessa struttura organizzativa oppure una rilevante entità economica"*.

Per quanto riguarda il lavoro autonomo, dal punto di vista civilistico esso si manifesta nelle forme del contratto d'opera regolamentato dall'art. 2222⁴² e seg. del Codice Civile e nell'esercizio delle professioni intellettuali, di cui all'art. 2229⁴³ e seg. del Codice Civile.

Nel contratto d'opera assume rilevanza la personalità del prestatore, il quale deve eseguire personalmente l'incarico assunto e non devono esserci vincoli di subordinazione, i quali si esplicherebbero nell'inserimento del lavoratore nell'organizzazione dell'azienda. Quindi si tratta di autonomia gestionale, nel senso di autonoma organizzazione della propria attività, e autonomia gerarchica nei confronti del committente, verso il quale non deve esserci *"lavoro intellettuale o manuale alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore"*⁴⁴.

⁴² Art. 2222 C.C., contratto d'opera: quando una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente, si applicano le norme di questo Capo, salvo che il rapporto abbia una disciplina particolare nel Libro VI

⁴³ Art. 2229 C.C., esercizio delle professioni intellettuali: la legge determina le professioni intellettuali per l'esercizio delle quali è necessario l'iscrizione in appositi albi o elenchi. L'accertamento dei requisiti per l'iscrizione negli albi o elenchi, la tenuta dei medesimi e il potere disciplinare sugli iscritti sono demandati alle associazioni professionali sotto la vigilanza dello Stato, salvo che la legge disponga diversamente. Contro il rifiuto dell'iscrizione dagli albi o elenchi, e contro i provvedimenti disciplinari che importano la perdita o la sospensione del diritto all'esercizio della professione è ammesso ricorso in via giurisdizionale nei modi e nei termini stabiliti dalle leggi speciali.

⁴⁴ Definizione di lavoro subordinato dell'art. 2094 del c.c., il quale stabilisce *"è prestatore di lavoro subordinato chi si obbliga mediante retribuzione a collaborare nell'impresa, prestando il proprio lavoro intellettuale o manuale alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore"*

Il lavoratore autonomo, in sostanza, si differenzia dall'imprenditore in quanto quest'ultimo evidenzia una organizzazione di mezzi che il lavoratore autonomo non possiede, giacché egli opera prevalentemente con la propria attività lavorativa personale coadiuvato, al limite, da sostituti o ausiliari.

I.6 L'Iva nel quadro delle Risorse proprie dell'Unione Europea

La prima e più importante giustificazione in merito all'adozione della sesta direttiva⁴⁵ è collegata alla necessità di dare attuazione alla decisione del consiglio del 21 aprile 1970 n. 70/243 *“relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con risorse proprie della comunità”*⁴⁶. L'art. 4 par. 1 di questa decisione ha previsto che tra le risorse proprie della Comunità siano comprese anche quelle provenienti dall'Iva, *“ottenute mediante applicazione di un tasso che non può superare l'1% ad una base imponibile determinata in modo uniforme”* in tutti gli Stati membri, in virtù di disposizioni comunitarie.

La sostituzione dei contributi finanziari con risorse proprie presuppone necessariamente una uniforme determinazione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto, nella prospettiva di un contributo effettivamente commisurato all'attitudine economica dei singoli stati membri. In caso contrario rimarrebbero

⁴⁵ Per quanto riguarda i lavori preparatori, cfr. la proposta di sesta direttiva presentata dalla Commissione al Consiglio il 29 giugno 1973; la relazione alla proposta di sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari, in Boll. Com. europ., suppl. 11/73, 7 ss; il parere del Comitato economica e sociale del 31 gennaio 1974; la risoluzione del Parlamento europea sulla proposta concernente la sesta direttiva in G.u.C.e. 8 aprile 1974, n. C 40/34 ss; le modifiche alla proposta di sesta direttiva presentate dalla Commissione al Consiglio il 12 agosto 1974

⁴⁶ In tal senso cfr. il secondo *“considerando”* contenuto nel preambolo della direttiva, il quale dice: *“considerando che, in applicazione della decisione del 21 aprile 1970 relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con risorse proprie delle Comunità, il bilancio delle Comunità sarà, senza pregiudizio delle altre entrate, integralmente finanziato con risorse proprie delle Comunità; che queste risorse comprendono, tra l'altro, quelle provenienti dall'imposta sul valore aggiunto e ottenute mediante applicazione di una aliquota comune ad una base imponibile determinata in modo uniforme e secondo regole comunitarie”*

penalizzati irragionevolmente quegli stati che prevedono l'applicazione dell'Iva ad una base imponibile più ampia rispetto agli altri stati membri, là dove questi ultimi sposterebbero una parte degli oneri comunitari a carico dei primi, determinando un ingiustificato trasferimento di risorse reali da uno stato all'altro, in fase di prelievo delle risorse proprie da parte della Comunità.

Come già detto nel capitolo precedente, un altro motivo che ha facilitato l'adozione della Sesta Direttiva consiste nell'intenzione della Commissione di proseguire con decisione nella direzione di una completa armonizzazione dell'Iva⁴⁷ avendo essa come obiettivo il sistema comune con la soppressione, negli scambi intracomunitari, sia dell'imposizione all'importazione sia della detassazione delle esportazioni. Questo scenario avrebbe dovuto garantire la neutralità del sistema comune in relazione all'origine dei beni e delle prestazioni di servizi ma solamente se accompagnato da una significativa uniformità di determinazione della base imponibile e delle aliquote. In tal senso si potrebbe dire che, in materia di aliquote la Sesta Direttiva, si è basata su due principi fondamentali, cioè *“un limitato vincolo giuridico per gli Stati membri e la massima fiducia nella capacità del mercato europeo ... di convincere gli Stati ad avvicinare le aliquote”*⁴⁸.

Un elemento di originalità nell'integrazione europea è l'esistenza di risorse proprie⁴⁹ come fonti di finanziamento che permettano l'effettiva realizzazione del mercato interno, la realizzazione di politiche comuni e il rafforzamento di una autonoma personalità della Comunità Europea nei confronti degli altri attori economici mondiali. I “semi” del finanziamento autonomo della Comunità erano

⁴⁷ La Commissione, successivamente alla trasposizione negli ordinamenti interni degli Stati membri del sistema comune Iva, ha ritenuto opportuno dare un ulteriore impulso all'armonizzazione portando al Consiglio delle proposte a volte molto articolate miranti principalmente a determinare con uniformità in tutti gli Stati membri la base imponibile.

⁴⁸ Cosciali C., *La politica di armonizzazione fiscale*, UTET, 2003

⁴⁹ Le risorse proprie sono definite come risorse definitivamente assegnate alla Comunità europea in modo da finanziare il suo bilancio. Sono mezzi di finanziamento indipendenti dagli Stati membri e spettano di diritto alla Comunità senza ulteriori decisioni in merito da parte delle autorità nazionali

già stati piantati nei trattati istitutivi; infatti la prima Comunità Europea (Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio), istituita nel 1952, aveva già previsto un sistema di risorse proprie fondato su una percentuale di prelievo per ogni tonnellata di acciaio prodotto e versato direttamente dalle industrie nelle casse della CECA. Il trattato di Roma del 25 marzo 1957 però prevede un periodo di transizione che traghettasse la Comunità Europea da un sistema di finanziamento attraverso contributi nazionali dei vari stati membri a un sistema definitivo di risorse proprie⁵⁰.

Dopo la cosiddetta “*crisi della sedia vuota*”⁵¹ apertasi il 30 giugno 1965, è fallito il primo tentativo di dare alla Comunità risorse proprie *per natura*, cioè quei dazi doganali e quei prelievi agricoli che derivavano dall’attuazione di politiche economiche comunitarie come la politica agricola comune e l’unione doganale. Il passaggio è avvenuto con la decisione del 21 aprile del 1970 del Consiglio Europeo con la quale si sospesero i contributi dei vari stati membri, che tra l’altro potevano anche essere considerati una forma di controllo degli Stati sulle varie politiche della Comunità. Il cambio di sistema fece virare l’Europa verso il principio dell’autonomia finanziaria; da allora c’è stata una notevole evoluzione sia degli elementi sia della struttura i quali hanno influito sull’autonomia finanziaria comunitaria.

Le risorse proprie introdotte sono sostanzialmente di due tipi: a) le cosiddette RPT (risorse proprie tradizionali), cioè i prelievi agricoli e i dazi doganali, b) le risorse finanziarie, cioè l’IVA e la risorsa complementare sull’ RNL. Questo secondo tipo di risorse non sono riscosse dai contribuenti europei come vere e proprie imposte comunitarie, esse sono dedotte dai saldi positivi delle entrate di

⁵⁰ Infatti la versione originaria dell’art. 201 del Trattato CEE dice: “*la Commissione studierà a quali condizioni i contributi finanziari degli Stati membri di cui all’art. 200 potrebbero essere sostituiti con risorse proprie*”

⁵¹ Decisione del presidente francese Charles De Gaulle di abbandonare e boicottare le riunioni del consiglio dei ministri CEE bloccando così le attività della CEE

ogni singolo Stato e successivamente versate nelle casse comuni. L'Iva, da alcuni autori, è stata considerata come una entrata “mascherata da risorsa”; tuttavia esse sono considerate risorse proprie a causa della loro natura finanziaria, perché non sono contabilizzate⁵² e perché sono le uniche a livello nazionale che hanno il principale scopo di fungere da entrate “fiscali” della Comunità.

Risorse proprie tradizionali:

- *Dazi doganali:* dazi della tariffa doganale comune sulle importazioni alle frontiere esterne e altri diritti fissati su transazioni e scambi su paesi non membri della Comunità;
- *Prelievi agricoli:* comprendono tutti i prelievi, elementi aggiuntivi e altri diritti sugli scambi con paesi non appartenenti alla Comunità europea nel quadro generale di una politica agricola comune. In origine erano tasse che si modificavano al variare del prezzo del mercato mondiale ed europeo. Dal 1994⁵³ in poi, cioè da quando sono stati recepiti nel diritto comunitario gli accordi presi in sede “GATT”, praticamente si sono annullate le differenze tra dazi doganali e diritti agricoli: questi ultimi sono prelievi sulle importazioni da prodotti agricoli proveniente da paesi non comunitari. L'evoluzione di questi prelievi mostra una decisa flessione nel corso degli anni: mentre nel 1971 i diritti agricoli erano il 49,9% del monte totale delle entrate, il loro peso si è notevolmente ristretto fino all' 1,3% del 2009.

Risorse finanziarie:

- *Proventi derivanti dall'Iva:* sono stati introdotti questi prelievi con la decisione del 21 aprile 1970 dato che le altre risorse non erano più

⁵² La corte di Giustizia CE, con sentenza del 05.05.1977 nell'affare 110/76, ha vietato l'inclusione di tali risorse nei bilanci nazionali

⁵³ Uruguay Round, 1994. Sessione di negoziati presso il GATT (General Agreement on Tariffs and Trade). Pur non essendo il GATT un'organizzazione riconosciuta al livello di diritto internazionale, i paesi partecipanti si riconoscono come “contraenti”(anziché “paesi membri” di un'organizzazione) ed è stato comunque nell'ambito del GATT che, dal 1948 al 1994, si sono discussi e trovati numerosi accordi per regolare i rapporti commerciali tra Unione Europea, Stati Uniti e gli altri paesi aderenti all'accordo

sufficienti a finanziare il bilancio comunitario. La difficoltà di stabilire un sistema Iva comune e la complessità degli interventi necessari per garantire l'armonizzazione normativa dei Paesi membri causa una serie di rinvii all'applicazione della decisione del 1970, la quale viene effettivamente applicata per la prima volta a partire dal 1980 con un'aliquota ad un imponibile uniforme. Nel corso degli anni l'imponibile è stato fissato al 55% del Prodotto nazionale lordo degli Stati membri, abbassato al 50% a partire dal 1995 per quei Paesi con il PNL procapite inferiore al 90% della media⁵⁴. La decisione iniziale del 1970 fissava l'aliquota del prelievo ad un massimo dell'1% dell'imponibile concordato, percentuale modificata nel corso degli anni per far fronte a varie esigenze di bilancio. Infatti, in concomitanza dell'adesione all'unione europea di Spagna e Portogallo, l'aliquota è stata innalzata all'1,4% per far fronte al finanziamento dei costi sostenuti per l'allargamento dell'unione. Verso la fine degli anni '90, per motivi di equità, è stato disposto un abbassamento progressivo in modo da tornare, entro un quinquennio, all'aliquota originaria dell'1%. Con la decisione *risorse proprie* del 2000, entrata in vigore il 1° marzo del 2002, si è ridotto il tasso massimo di prelievo allo 0,5% della base imponibile Iva, livellata e armonizzata allo stesso livello per tutti i Paesi membri e nel 2007, con la decisione 2007/436/CE, si è ulteriormente abbassato allo 0,3%;

- *Reddito Nazionale Lordo*: nel 1988 il Consiglio Europeo ha creato una quarta risorsa aggiuntiva basata sul prodotto nazionale lordo da attivare nel momento in cui gli importi Iva addizionati ai tradizionali importi dei dazi doganali e ai prelievi agricoli non fossero sufficienti a coprire gli impegni finanziari dell'Unione Europea.

⁵⁴ Bisogna precisare che negli anni successivi il 50% di imponibile viene esteso indifferenziatamente a tutti i Paesi dell'area Euro.

Analizzando i primi due prelievi citati (i dazi doganali e i prelievi agricoli), è da evidenziare la diminuzione notevole del loro contributo al bilancio comune da essi fornito. Infatti, a causa dell'influsso che ha avuto la liberalizzazione dei mercati sul livello dei prelievi, il loro ammontare non è aumentato in modo proporzionale all'espansione commerciale che comunque si è avuta a livello mondiale. Inoltre è da aggiungere il fatto che, pur trattandosi di risorse proprie della Comunità, esse non sono riscosse dall'Unione Europea come istituzione autonoma, bensì dai vari singoli Stati che successivamente le versano all'organismo comune ed ottengono un rimborso per le spese di riscossione che, dopo l'accordo di Berlino di marzo 1999, ammonta al 25% delle risorse stesse.

Un altro elemento da annoverare tra le anomalie è legato all'ammontare delle risorse proprie versate/riscosse da Stati quali Belgio, Olanda, Irlanda e Regno Unito: tali risorse sarebbero di gran lunga superiori alla loro parte corrispondente nel Reddito Nazionale Lordo europeo, e questa caratteristica è da imputarsi alla presenza di grandi strutture ricettive⁵⁵ atte ad accogliere una gran quantità di merci provenienti da paesi non comunitari.

A seguito della succitata decisione del 2000 sono state introdotte delle riforme che hanno influito sulla diminuzione dei contributi Iva anche sulla scia della decisione del 1994, i quali di conseguenza sono passati dal 70% delle risorse proprie nell'anno 1990 al 35% nel 1999. Già dal 1988 si era cominciato a limitare l'imponibile Iva degli Stati membri partendo dal 55% del loro PNL per arrivare al 50% stabilito nel 2000. Accanto a questa riduzione progressiva si è assistito anche all'abbassamento del tasso massimo di richiamo Iva, ridotto allo 0,3% nel 2007. Questi "tagli" alla contribuzione dei vari Paesi sono stati effettuati con il fine ultimo di tenere più in considerazione la loro effettiva capacità contributiva: come affermato più volte dalla Commissione, essendo l'Iva un'imposta indiretta riscossa sui consumi, si innesca il fenomeno per cui gli Stati, che in un determinato

⁵⁵ Nel caso specifico trattasi di porti e interporti

periodo abbiano consumi elevati e risparmi modesti, finiscono per contribuire in misura maggiore della loro quota di PNL comunitario. Di conseguenza l'Iva non rappresenterebbe l'effettiva capacità contributiva dei Paesi membri europei, bensì addirittura costituirebbe un elemento di squilibrio nel meccanismo del finanziamento di bilancio, almeno per ciò che riguarda il carattere di equità che dovrebbe essere insito in essa.

1.6.1 Debolezze del sistema

L'autonomia finanziaria della comunità Europea risulta essere in crisi per diverse ragioni: il primo problema si può individuare nella scarsità delle finanze comunitarie rispetto ai livelli corrispondenti dell'integrazione europea. L'importo massimo di risorse proprie stabilito nella percentuale dell' 1,27% del PNL degli Stati membri, tenendo conto che secondo l'art. 199 del Trattato della Comunità Europea il bilancio dovrà essere equilibrato fra entrate e spese, limita lo sviluppo delle politiche di spesa a causa di questo tetto piuttosto basso⁵⁶.

La struttura attuale del sistema di finanziamento costituisce anche una debolezza del sistema poiché si allontana sempre più dal principio dell'autonomia finanziaria e quelle che possono essere considerate le vere risorse proprie legate alle politiche comuni la cui potestà normativa appartiene all'Unione Europea sono in drastica diminuzione in quanto i dazi doganali e i diritti agricoli possono essere modificati solamente con negoziati multilaterali in seno all'Organizzazione Mondiale del Commercio.

Un altro problema deriva dalla difficoltà di stabilire e assegnare le risorse proprie ai Paesi dove effettivamente si realizzano i presupposti impositivi. Se parliamo dei dazi si verifica il fenomeno conosciuto come "effetto Rotterdam" o

⁵⁶ Nel rapporto "MacDougall 1977" lo studio si concludeva con delle percentuali minime di integrazione economica tra il 2,5% e il 7%

“effetto Anversa”. Quando un prodotto entra nel territorio della Comunità Europea paga un’imposta nel primo porto o dogana con la quale entra in contatto nel territorio comunitario, e detto dazio si contabilizza in quel preciso paese come se si fosse realizzata un’importazione. Dopo uno studio incaricato dalla Commissione Europea a un gruppo di esperti, si è constatato che si possono avere dei fenomeni distorsivi nel caso di grandi porti - come quelli di Rotterdam o Anversa - dato che le merci non hanno come ultima destinazione il Belgio o l’Olanda bensì usano queste porte d’ingresso solamente come trampolino di lancio verso altri Paesi. In termini assoluti sull’ammontare europeo questi fenomeni non hanno livelli preoccupanti, anche se bisogna precisare che in termini relativi solo il 47% dei prodotti che arrivano in Belgio o Lussemburgo rimangono e pagano dazio ad Anversa mentre il 53% si dirige in altri stati. Percentuali analoghe riguardano il porto di Rotterdam: il 54% delle merci rimangono in Olanda mentre il 46% si dirige in un altro Paese Comunitario. Sostanzialmente il problema delle risorse proprie tradizionali consiste nella difficoltà ad avere dati reali senza distorsioni causate dai succitati effetti Rotterdam e Anversa: il Belgio e il Lussemburgo infatti si trovano ad avere una quantità di RPT tre volte superiore alla media europea e, quando si tratta di fare un calcolo per stabilire le differenze di carico fiscale fra i vari Stati, non si tiene conto del valore delle RPT.

Un ulteriore aspetto riguarda gli squilibri di bilancio dei vari Paesi, in questo caso si tratta di determinare il saldo tra quello che apportano alle casse delle Comunità Europea e quello che ricevono per le politiche di spesa comunitaria. Questo diventa un problema dato che in nessun punto dei trattati costitutivi si fa riferimento al rispetto dei saldi netti degli Stati membri; peraltro non esiste nessuna definizione unitaria di saldo di bilancio e non è stato stabilito neppure un metodo unitario per il calcolo di detto saldo di bilancio, si tratta un concetto meramente contabile che non tiene da conto gli effetti positivi e i vantaggi che scaturiscono dall’applicazione delle politiche comunitarie di bilancio le quali, alla

fine, vanno a vantaggio di ogni cittadino europeo indipendentemente dalla sua nazionalità.

Queste problematiche portano l'Unione Europea ad essere costantemente in deficit di autonomia finanziaria, ad avere poca trasparenza nei meccanismi di determinazione e poca efficienza nell'assegnazione delle risorse; nel complesso l'Europa ha un sistema piuttosto complicato che mette in crisi il principio dell'autonomia finanziaria che ha ispirato nel 1970 la genesi delle risorse proprie dell'UE. In questo contesto si possono prospettare alcune riforme del sistema di finanziamento attuale, ma si riporta solo quella dell'Iva vista la tematica trattata in questo lavoro: si tratta di scomporre l'attuale imposta sul valore aggiunto in due parti, una nazionale e una europea senza che il carico fiscale gravante sul contribuente finale aumenti. Si prevede la possibilità di stabilire aliquote diverse, rispettivamente dell' 1,5% e del 3%, per contrastare la regressività dell'Iva; ciò consentirebbe a questa imposta di divenire a tutti gli effetti un'Iva europea⁵⁷ anche se bisogna precisare che ci sono alcune questioni prodromiche da risolvere, e cioè tutti i regimi speciali e di esenzione che caratterizzano i diversi Stati membri.

⁵⁷ Al momento essa è calcolata in via statistica e rappresenta una percentuale sulla base armonizzata.

CAPITOLO II

IL PRESUPPOSTO DELLA TERRITORIALITÀ DELL'IMPOSTA

II.1 Principi generali. Territorio dello Stato e territorio della Comunità Europea

Il sistema comunitario dell'imposta sul valore aggiunto è improntato sul principio della territorialità, cosicché mentre è irrilevante il rapporto tra soggetto passivo ed attivo, nel senso che il trattamento del cittadino straniero è uguale a quello del cittadino italiano o comunitario, fondamentale affinché sorga o meno il rapporto giuridico d'imposta è che l'operazione prevista dalla norma tributaria si realizzi nel territorio dello Stato o nel territorio della Comunità europea.

La direttiva 2006/112 ha rivisto e rielaborato la cosiddetta VI direttiva, collocando all'art 5 punto 2 la definizione di "territorio":

“Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, si intende per:

1) «Comunità» e «territorio della Comunità», l'insieme dei territori degli Stati membri quali definiti al punto 2):

2) «Stato membro» e «territorio di uno Stato membro», il territorio di ciascuno Stato membro della Comunità cui si applica il trattato che istituisce la Comunità europea, conformemente all'articolo 299, esclusi il territorio o i territori menzionati all'articolo 6 della presente direttiva;

3) «territori terzi», i territori che sono menzionati all'articolo 6;

4) «paese terzo», ogni Stato o territorio cui non si applica il trattato.”

Ogni stato membro provvede poi ad escludere i propri territori nazionali non rientranti nell'accezione territoriale del caso.

II.1.1 Il territorio dello Stato

L'art 1 del dpr 633/72, modificato dal dpr 24/79, stabilisce che *“L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate”*. In relazione a questa fondamentale norma introduttiva, l'art 7 del medesimo decreto definisce cosa si intende per *“territorio dello Stato”* e gli specifici criteri in base ai quali va determinata l'effettuazione di tali operazioni nello stesso territorio.

In questo modo viene individuato il principio di *“territorialità”* dell'imposta che si aggiunge ai presupposti soggettivo ed oggettivo ai fini dell'imponibilità dell'operazione, stabilendo espressamente che una cessione di beni o una prestazione di servizi per essere imponibile deve essere effettuata nell'ambito del territorio dello Stato.

Come detto poc'anzi, l'art 7 del Dpr 633/71, ai primi tre commi, definisce il territorio dello stato e quando le cessioni di beni o le prestazioni di servizi sono considerate territorialmente rilevanti, ma nel corso del tempo questo articolo è stato più volte modificato. Il testo originale del 1972 (in vigore dal 1° gennaio 1973) stabiliva così:

“1) Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono soggette all'imposta se ed in quanto effettuate nello Stato;

2) Si considerano effettuate nello Stato le cessioni che hanno per oggetto beni immobili ivi esistenti e quelle che hanno per oggetto beni mobili nazionali, nazionalizzati o vincolati al regime della temporanea importazione esistenti nel territorio doganale. Le cessioni fatte a soggetti residenti nello Stato si presumono ivi effettuate, salvo prova contraria;

3) *Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nello Stato quando sono utilizzate nel territorio doganale e si presumono ivi utilizzate, salvo prova contraria, quando sono rese da soggetti residenti nello stato*”

Il decreto Iva è stato modificato la prima volta dal Dpr 23 dicembre 1974, n. 687 (in vigore dal 1° gennaio 1975 al 31 marzo 1979) il quale ha introdotto, pur non definendolo, il concetto di stabile organizzazione⁵⁸.

L’art. 9, paragrafo 1 della cosiddetta sesta direttiva (77/388) faceva riferimento ad un “centro di attività stabile” affermando che “*Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo 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 di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale*”. Ora invece, con l’introduzione della direttiva 2006/112, all’art. 43 – luogo delle prestazioni di servizi – si è introdotto il concetto di “stabile organizzazione”⁵⁹

A seguito del Dpr 29 gennaio 1979, n. 24 venne effettuata una seconda modifica dell’art. 7 del decreto Iva del 1973, (in vigore dal 1° aprile 1979 al 31 dicembre 1980) introducendo la previsione espressa che per territorio dello Stato deve intendersi quello soggetto alla sua sovranità, ad eccezione dei comuni di Livigno, Campione d’Italia e delle acque nazionali di Lugano. Inoltre è stato eliminato il riferimento al territorio doganale sia per i beni che per i servizi.

⁵⁸ All’interno del Dpr 633/72 non vi è la definizione di “stabile organizzazione”, la si può rinvenire all’art. 162 del Tuir (Dpr 917/76) il quale la definisce così: “*1- Fermo restando quanto previsto dall’articolo 169, ai fini delle imposte sui redditi e dell’imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, l’espressione “stabile organizzazione” designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l’impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato*”.

⁵⁹ L’art. 43 della direttiva 2006/112, molto simile all’art. 9 della VI direttiva, recita quanto segue: “*Il luogo di una prestazione di servizi è il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.*”

Un'ulteriore importante modifica è stata quella apportata con il D.l. 331 del 1993 (adeguamento della disciplina interna alle direttive comunitarie), dopo la quale, con il Dlgs 15 dicembre 2005 n. 294, seguito all'entrata nella UE di nuovi 10 paesi dal 1° maggio 2004, il testo dell'art. 7, prima delle modifiche introdotte dal 1° gennaio 2010, risultava il seguente:

“a) per «Stato» o «territorio dello Stato» si intende il territorio della Repubblica italiana, con esclusione dei comuni di Livigno e di Campione d'Italia e delle acque italiane del lago di Lugano;

b) per «Comunità» o «territorio della Comunità» si intende il territorio corrispondente al campo di applicazione del Trattato istitutivo della Comunità economica europea con le seguenti esclusioni, oltre quella indicata nella lettera a):

1) per la Repubblica ellenica, il Monte Athos;

2) per la Repubblica federale di Germania, l'isola di Helgoland ed il territorio di Büsingen;

3) per la Repubblica francese, i Dipartimenti d'oltremare;

4) per il Regno di Spagna, Ceuta, Melilla e le isole Canarie;

c) il Principato di Monaco e l'isola di Man si intendono compresi nel territorio rispettivamente della Repubblica francese e del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord.

2. Le cessioni di beni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni immobili ovvero beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello stesso ovvero beni mobili spediti da altro Stato membro, installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto. Si considerano altresì effettuate nel territorio dello Stato le cessioni di beni nei confronti di passeggeri nel corso di un trasporto intracomunitario a mezzo di navi, aeromobili o treni, se il trasporto ha inizio nel territorio dello Stato; si considera intracomunitario il trasporto con luogo di partenza e di arrivo siti in Stati

membri diversi e luogo di partenza quello di primo punto di imbarco dei passeggeri, luogo di arrivo quello dell'ultimo punto di sbarco.

3. Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio stesso o da soggetti ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, nonché quando sono rese da stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero; non si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati o residenti in Italia. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, agli effetti del presente articolo, si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva.”

Sul tema la dottrina⁶⁰ si è soffermata a precisare che, ai fini della verifica della ricorrenza del presupposto della territorialità dell'imposta, il territorio dello Stato è quello corrispondente al territorio della Repubblica Italiana soggetto alla sua sovranità, quindi è compreso in questo territorio lo spazio terrestre delimitato dagli attuali confini e il mare territoriale, cioè quella fascia costiera prospiciente la costa utilizzabile per gli usi dei cittadini (il codice navale ne fissa l'estensione fino a dodici miglia marine dalla linea costiera).

Naturalmente il territorio soggetto alla sovranità dello Stato è più ampio del territorio doganale in quanto esso ricomprende anche i comuni di Livigno, Campione d'Italia e le acque nazionali del lago di Lugano che sono considerati territori extradoganali. Infatti l'introduzione di beni in questi comuni costituisce una esportazione⁶¹ e le cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate in tali luoghi non rientrano nel campo di applicazione dell'iva.

⁶⁰ In tal senso Cfr Giancarlo e Dario Mandò, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, XXVII edizione 2008, pag. 361, Ipsoa editore.

⁶¹ Perciò, per qualsiasi tipo di spedizione di beni, effettuata tramite servizio postale e diretta dal territorio doganale nazionale a quello di detti Comuni, ai fini della prova dell'avvenuta esportazione e quindi dell'applicazione delle conseguenti agevolazioni tributarie, occorre seguire la procedura ed osservare le modalità fissate con il D.M. del 2 gennaio 1977 e con la Circ. n.17 del 6 aprile 1977.

Da questo si evince che la nozione di territorio doganale non è coincidente con la nozione territoriale a fini Iva, pertanto non è corretto associare il termine extra-territoriale al termine extra-doganale in quanto la concezione fiscale non coincide con quella doganale⁶².

II.1.2 Il territorio della Comunità

Con l'art. 57 comma 1 del D.l. 331/93 è stato modificato l'art 7 alla lettera b), aggiungendo la definizione di "comunità" e "territorio della comunità" come l'insieme dei territori dei singoli Stati membri con esclusione dei seguenti territori:

- 1) *per la Repubblica ellenica, il Monte Athos;*
 - 2) *per la Repubblica federale di Germania, l'isola di Helgoland ed il territorio di Büsingen;*
 - 3) *per la Repubblica francese, i Dipartimenti d'oltremare;*
 - 4) *per il Regno di Spagna, Ceuta, Melilla e le isole Canarie;*
- c) il Principato di Monaco e l'isola di Man si intendono compresi nel territorio rispettivamente della Repubblica francese e del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord.*

Dal 1° gennaio 2004 sono entrati a far parte dell'Unione Europea altri 10 paesi⁶³ rendendosi così necessaria una integrazione dell'art. 7 sulla territorialità, il quale, a seguito dell'applicazione del Dlgs 15 dicembre 2005 n. 294, è stato integrato con la nuova indicazione. In particolare alla lettera b) è stato aggiunto il comma 4-bis per la Finlandia con l'esclusione delle isole Aland e la lettera c) è stata

⁶² Questo aspetto viene ribadito anche dal Ministero delle Finanze, dipartimento delle Dogane, il quale con una propria circolare (173/D, 2 luglio 1998) al punto 2 stabilisce che "Il territorio doganale e i territori fiscali presi in considerazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e delle accise non coincidono totalmente"

⁶³ I paesi entrati a far parte dell'Unione Europea dal 1° gennaio 2004 sono: Repubblica Ceca, Cipro, Estonia, Lettonia, Lituania, Malta, Polonia, Slovacchia, Slovenia e Ungheria.

integrata con le seguenti esclusioni: il principato di Monaco, l'isola di Man e le zone di sovranità del Regno Unito di Akrotiri e Dhekelia si intendono compresi nel territorio rispettivamente della Repubblica francese, del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord e della Repubblica di Cipro⁶⁴.

Da ricordare inoltre che a partire dal 1° gennaio 2007 anche la Romania e la Bulgaria sono diventati Paesi membri dell'Unione Europea.

Si riporta di seguito un estratto della suddetta circolare 5 agosto 2004 n.39/E circa l'allargamento della Comunità europea con particolare riferimento all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto:

“L'ampliamento del territorio della Comunità economica europea a seguito dell'adesione dei nuovi dieci paesi esplica automaticamente effetto sull'ambito territoriale di applicazione della disciplina comunitaria in materia di IVA. L'articolo 7, primo comma, lett. b), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in tema di territorialità dell'imposta, prevede, infatti, che «per Comunità o territorio della Comunità si intende il territorio corrispondente al campo di applicazione del Trattato istitutivo della Comunità economica europea»”

Per agevolare l'individuazione di tale ambito territoriale con riferimento alla Comunità allargata, nell'allegato A di questa circolare è riportato un elenco dei territori esclusi in base a specifiche disposizioni del Trattato istitutivo o della Direttiva 388/77/CE; inoltre sono riportati i territori che, pur non facendo parte del territorio di applicazione del Trattato, sono considerati comunque fiscalmente rilevanti.

Per chiarezza espositiva si riporta l'allegato A di tale circolare.

Territori esclusi	
Stato	Territorio
Italia	Livigno, Campione d'Italia e le acque nazionali del Lago di Lugano

⁶⁴ Le parti scritte in corsivo sono le aggiunte apportate dal Dlgs 15 dicembre 2005 n. 294

Grecia	Monte Athos
Francia	Dipartimenti d'oltremare
Germania	Isola di Helgoland e territorio di Büsingen
Spagna	Ceuta, Melilla e isole Canarie
Finlandia	Isole Aland
Regno Unito di Gran Bretagna	Isole Anglonormanne o isole del Canale
Cipro	Zone nord orientali della Repubblica di Cipro (cosiddetta zona Turca), sulle quali il governo della Repubblica non effettua un effettivo controllo
Territori rientranti nell'ambito fiscale	
Francia	Principato di Monaco
Regno Unito di Gran Bretagna	Isola di Man
Cipro	Akrotiri e Dhekelia (zona di sovranità del Regno Unito)

II.2 La nuova disciplina della territorialità delle prestazioni di servizi: i principi generali

Il Dlgs 11 febbraio 2010, n. 18, ha introdotto nel nostro sistema le nuove norme della direttiva 2008/8/CE circa la territorialità delle prestazioni di servizi, a far data, retroattivamente, dal 1° gennaio 2010. La direttiva è intervenuta in modo massiccio sulla nuova definizione della territorialità relativa alle prestazioni di servizi e questa “direzione” prende origine dalla constatazione della Commissione sulla scarsa propensione degli stati membri a giungere ad una completa

armonizzazione della legislazione Iva nell'ottica della concreta attuazione del Mercato Unico⁶⁵.

Fin dai tempi della sua istituzione, l'Iva è stata pensata come una "imposta generale sui consumi" che colpisse sia le cessioni di beni che le prestazioni di servizi mediante la previsione della tassazione delle operazioni imponibili nello Stato in cui si attua il consumo di tali beni o servizi, con la conseguenza che il tributo ricade esclusivamente sul consumatore finale. Per questo motivo il presupposto territoriale è uno dei tre requisiti affinché si verifichi l'imponibilità dell'operazione. I criteri per l'individuazione della territorialità rispetto alle prestazioni di servizi sono stati più volte cambiati dal legislatore comunitario nel corso del tempo⁶⁶. In origine il luogo di tassazione delle prestazioni di servizi era considerato quello relativo "al luogo di utilizzazione" coerentemente con la definizione dell'Iva quale imposta sui consumi. Questo criterio era previsto dall'art. 6 comma terzo della direttiva 67/228/CEE⁶⁷ solamente per alcune prestazioni di servizi elencate nell'allegato B della direttiva stessa, mentre per tutti gli altri casi era concessa ampia discrezionalità alle legislazioni degli stati membri.

Le difficoltà di stabilire quale fosse il luogo di utilizzo del servizio, proprio a motivo di questa libertà normativa causa di salti d'imposta o di doppie imposizioni, e l'esigenza di uniformare e razionalizzare i criteri di collegamento territoriale all'interno della Comunità, diedero impulso agli organi comunitari a rivedere le regole della territorialità in materia di prestazioni di servizi le quali sono state interamente riformate con l'emanazione della VI direttiva (77/388 del 17/5/1977).

⁶⁵ In tal senso si esprime la commissione nella Comunicazione COM (2000) 348 sulla strategia volta a migliorare il funzionamento del regime iva nel mercato interno e nella Comunicazione COM (2003) 614 sul riesame e aggiornamento delle priorità nella strategia Iva.

⁶⁶ Confronta capitolo I

⁶⁷ Cosiddetta "seconda direttiva"

Nell'ambito della VI direttiva, la regola generale prevedeva che le prestazioni di servizi dovessero considerarsi effettuate nel territorio dello Stato quando fossero rese da soggetti aventi il domicilio nel territorio stesso o da soggetti ivi residenti che non avessero stabilito il domicilio all'estero, nonché quando fossero rese in Italia da stabili organizzazioni di soggetti domiciliati e residenti all'estero. Il principio generale⁶⁸ della territorialità diventava quindi quello del "domicilio del prestatore del servizio" e non più quello del "luogo di utilizzazione della prestazione", restando comunque soddisfatto anche nel caso in cui il servizio venisse reso da una stabile organizzazione di un soggetto non residente né domiciliato in Italia⁶⁹.

Ma questa soluzione normativa, creata con l'intenzione di evitare i salti d'imposta o la doppia imposizione nonché di semplificare l'individuazione del luogo di tassazione dei servizi, si è rivelata essere non all'altezza di queste esigenze. La Commissione infatti ha ritenuto che il criterio previsto dalla sesta direttiva, così formulato sul domicilio o sulla residenza del prestatore, non rispecchiasse il principio della tassazione nel Paese di fruizione della prestazione originariamente stabilito. Con il passaggio al criterio soggettivo rappresentato dal domicilio, dalla residenza o dalla stabile organizzazione, è emersa l'esigenza di trovare collegamenti territoriali di altro genere in relazione a specifiche tipologie di prestazioni di servizi. Nell'art. 9 della sesta direttiva, dopo che al comma 1 veniva stabilito il principio generale in tema di territorialità⁷⁰ dei servizi, nel comma secondo si

⁶⁸ E' il principio che si applica alle prestazioni di servizi prive di un diverso e specifico criterio di collegamento territoriale

⁶⁹ Come si dirà anche nel prosieguo, l'art. 7 del Dpr 633/72 non contiene le definizioni di "domicilio" e "residenza", per cui, come ritiene la dottrina, il concetto di domicilio a fini Iva deve coincidere con quello contenuto nell'art. 43 del Codice Civile, cioè il luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi e la residenza il luogo in cui la persona ha la dimora abituale.

⁷⁰ Trasfuso nell'art. 43 della direttiva 2006/112/CE cosiddetta riforma, il quale stabilisce: "Il luogo di una prestazione di servizi è il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la prestazione di servizi viene resa o, in

sostituivano alla regola generale diversi criteri basati o sul luogo di effettuazione della prestazione del servizio, o sul luogo di ubicazione del committente o su altri elementi ancora⁷¹. Coerentemente con quanto stabilito dalla direttiva europea, l'art. 7 del Dpr Iva italiano dedicava il quarto comma alla territorialità delle prestazioni di servizi che si differenziano dal principio generale.

In merito al rapporto apparentemente derogatorio dei commi sia dell'art. 9 sia dell'art. 7, la Corte di Giustizia è intervenuta più volte per escludere ogni preminenza del primo comma rispetto al secondo, individuando in quest'ultimo una norma tesa a stabilire un regime speciale per alcune categorie di prestazioni di servizi particolari, mentre la norma generale sarebbe stata adottata soltanto per motivi di semplificazione⁷². La Corte ha negato che il comma secondo debba essere considerato derogatorio rispetto al primo; al contrario, essa ha raccomandato di considerare il comma 2 come la norma che definisce principi di determinazione del luogo della prestazione differenti da quelli del primo comma, ma non quale deroga a quest'ultimo.

Le legislazioni nazionali, in effetti, hanno utilizzato marginalmente il criterio generale basato sul luogo del prestatore di servizi, privilegiando il principio della destinazione del servizio⁷³ puntualmente regolamentato dal sistema di deroghe al principio generale.

mancanza di tale sede o di tale stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.”

⁷¹ V. artt. 44 e ss della direttiva rifiuta, ordinati in sottosezioni con argomenti: “prestazioni di servizi effettuate da intermediari”, “prestazioni di servizi relative a beni immobili”, “prestazioni di trasporto”, “prestazioni di servizi culturali e simili, prestazioni di servizi accessori ai trasporti o relative a beni mobili materiali”, “altre prestazioni di servizi”.

⁷² C. Giust. Ce, 4 luglio 1985, causa 168/84; C. Giust. Ce, 26 settembre 1996, causa 327/94; C. Giust. Ce, 6 marzo 1997, causa 167/95

⁷³ Confronta direttiva 2008/8/Ce: “Un numero sempre più elevato di servizi può essere prestato a distanza. Per far fronte a questa nuova situazione si è intervenuti soltanto in modo frammentario nel corso degli anni ed attualmente numerosi servizi specifici sono tassati in base al principio della destinazione”

L'intenzione di uniformare le normative degli Stati membri e soprattutto le frequenti difficoltà di stabilire quale fosse il luogo di utilizzazione di una prestazione di servizi, hanno indotto il legislatore comunitario e quello nazionale a utilizzare maggiormente il criterio generale basato sulla residenza o sul domicilio o sulla stabile organizzazione del prestatore e a introdurre ulteriori criteri specifici, relativi a diversi tipi di servizi, col fine di determinare per ciascuna di queste prestazioni un criterio di collegamento territoriale identificato nel luogo di ubicazione del bene oggetto della prestazione, o nel luogo di stabilimento del committente o nel luogo dell'utilizzazione dei servizi.

La globalizzazione, la deregolamentazione e le innovazioni tecnologiche hanno portato ad un notevole aumento del commercio elettronico e delle prestazioni a distanza, e per evitare distorsioni alla concorrenza svantaggiando le imprese e i professionisti nei Paesi con le aliquote più elevate si è allargato nel corso degli anni il novero delle prestazioni considerate territorialmente rilevanti in base alla residenza o al domicilio o alla stabile organizzazione del committente se soggetto passivo d'imposta.

Per "riordinare" il sistema la Commissione europea ha sollecitato l'adozione di nuove direttive, proponendo⁷⁴ che il "luogo di utilizzo" fosse considerato come il criterio più idoneo a tassare le prestazioni di servizi, invertendo la regola generale dal luogo del prestatore a quello del committente, che costituiva un'anomalia applicativa del sistema allora vigente⁷⁵.

Se è comprensibile la volontà della Commissione che propone di cambiare il criterio generale per le prestazioni rese a soggetti passivi d'imposta fondato sul

⁷⁴ Il riferimento è alle proposte di modifica della sesta direttiva COM (2003) 822, dedicata ai servizi prestati a soggetti passivi d'imposta, e COM (2005) 334 relativa alle prestazioni di servizi con destinatari soggetti persone fisiche non passive d'imposta

⁷⁵ Cit. COM (2003) 822 nella quale si evidenziano i possibili effetti di semplificazione: *"ogni servizio aggregato rientrerà nella regola generale della tassazione del luogo del committente. In questo modo, sorgeranno meno difficoltà per quanto riguarda l'elenco dei servizi e la nascita di nuovi modelli commerciali – es. i pacchetti che includono una serie di servizi"*

luogo di stabilimento del committente, restava una qualche perplessità sulla proposta di lasciare inalterato il criterio incentrato sulla figura del prestatore per le prestazioni rese a soggetti non passivi d'imposta. Questa scelta, all'apparenza poco comprensibile, poteva essere spiegata con la volontà da parte della Commissione di trovare "un punto di equilibrio tra le esigenze di controllo delle amministrazioni fiscali e gli oneri amministrativi dei committenti"⁷⁶. Escludendo che si possa gravare il privato cittadino dell'obbligo di autoliquidarsi l'Iva sui servizi ricevuti dall'operatore estero, la regola basata sulla sede di stabilimento, sulla residenza o sul domicilio del committente costringerebbe l'operatore estero ad identificarsi direttamente o nominare un rappresentante fiscale in questo Stato, magari anche solo per poche operazioni di lieve entità. Da qui la decisione del Consiglio di non mutare l'attuale criterio generale per le prestazioni rese a persone non soggetti passivi.

Il sistema attualmente in vigore è quello disegnato dalla Direttiva 2008/8/CE, entrata in vigore il 1° gennaio 2010, recepita nel nostro ordinamento con il D.Lgs 11 febbraio 2010 n.18. Il D.Lgs. n. 18 ha quindi modificato ed integrato i criteri in merito alla determinazione del presupposto territoriale dell'Iva, ripensando il sistema della territorialità delle prestazioni dei servizi, introducendo un sistema "duale" di tassazione di tali prestazioni e diminuendo il numero e il campo delle deroghe previste nella regolamentazione precedente.

I nuovi articoli 44 e 45 della VI Direttiva, secondo le modifiche apportate dalla Direttiva 2008/8/CE, stabiliscono due modalità diverse di identificazione del luogo delle prestazioni di servizi: se rese a un soggetto passivo è il luogo del committente, cioè dove costui ha la sede dell'attività economica, mentre le prestazioni rese a soggetti non passivi Iva sono identificate territorialmente nel luogo della sede economica del prestatore.

La normativa nazionale, nella nuova formulazione, disciplina la territorialità delle prestazioni di servizi con l'art. 7-ter del Dpr 633/72, dove sono espressi i

⁷⁶ COM (2003) 822

criteri generali operanti nel caso delle due specie di qualificazione del committente, e con gli artt. dal 7-quater al 7-septies, che contengono limitate deroghe alla regola generale. Come si vedrà diffusamente nel seguito del presente lavoro, secondo la regola generale dell'art. 7-ter sono considerate territorialmente rilevanti in Italia le prestazioni B2B (*business to business*) se il soggetto passivo Iva cui sono rese è stabilito nel territorio dello Stato o le prestazioni B2C (*business to consumer*) se il committente non è soggetto passivo Iva e il prestatore è stabilito nel territorio italiano.

Uno dei principali cambiamenti apportati dal recepimento della direttiva 2008/8/CE, rispetto alla versione precedente della territorialità Iva, non risiede solamente nel nuovo schema per individuare l'imputazione territoriale delle prestazioni di servizi, ma risiede principalmente nella nuova caratterizzazione delle operazioni effettuate nei confronti di soggetti passivi Iva non residenti che non vengono più considerate operazioni attive bensì "fuori campo Iva" per la mancanza del requisito territoriale. Tale qualificazione non incide sulla possibilità di detrazione dell'imposta "a monte" che rimane comunque garantita⁷⁷, ma nel contempo non permette al prestatore di fare acquisti "in sospensione d'imposta" entro il plafond⁷⁸ e dovrà anticipare finanziariamente l'Iva.

Rispetto alla vecchia normativa questo nuovo sistema risulta più semplice da comprendere dato che il luogo della prestazione è individuato nel Paese del committente, ed egli stesso è il debitore dell'imposta⁷⁹.

Con le modifiche introdotte dal 1° gennaio 2010 si supera l'"ipocrisia" della precedente normativa che, ricordiamo, basava il criterio generale sul principio del

⁷⁷ Art. 19 Dpr 633/72 lett. a), a-bis) e b)

⁷⁸ Art. 8 comma 2 Dpr 633/72

⁷⁹ Fanno eccezione a tale regola solo poche circoscritte ipotesi: servizi relativi a beni immobili; trasporti di persone; servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi o affini; servizi di ristorazione; locazione a breve termine di mezzi di trasporto

luogo di stabilimento del prestatore ma i casi derogatori in cui trovava applicazione l'eccezione basata sul luogo di stabilimento del committente superavano di gran lunga quelli in cui si applicava la regola generale.

II.3 Debitore d'imposta

Nei principi generali espressi dall'art. 7-ter del dpr. 633/72 si fa riferimento a due nozioni basilari per la corretta individuazione del presupposto territoriale: "Stato di stabilimento del soggetto" e "soggetto passivo Iva" ma per fare un'analisi completa si prende in considerazione anche il concetto di debitore d'imposta.

Il debitore d'imposta, nelle operazioni effettuate sul territorio dello Stato italiano, è il soggetto su cui gravano gli adempimenti necessari per applicare l'Iva, primo fra tutti la fatturazione. L'amministrazione finanziaria rimane dell'orientamento che tali obblighi formali debbano essere adempiuti anche se l'operazione posta in essere non sia concretamente imponibile in quanto soggetta al trattamento della non imponibilità⁸⁰ o dell'esenzione⁸¹.

Le disposizioni per individuare il debitore d'imposta si trovano all'art. 17 del decreto Iva, i cui commi secondo, terzo e quarto sono stati sostituiti dal Dlgs 11 febbraio 2010, n. 18⁸² con effetto retrodatato al 1° gennaio 2010.

⁸⁰ Artt. 8, 8-bis, 9, 71 e 72 del Dpr 633/72

⁸¹ Art. 10 del Dpr 633/72

⁸² Il Dlgs 2010/18 dispone quanto segue: "h) all'articolo 17, il secondo, terzo e quarto comma sono sostituiti dai seguenti: «Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti.

Nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dalla applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono previsti a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, i medesimi sono adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'articolo 35-ter, ovvero tramite un loro rappresentante residente nel territorio dello Stato nominato nelle forme previste dall'articolo 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441. Il rappresentante fiscale risponde in solido con il rappresentato relativamente agli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto. La nomina del rappresentante fiscale è comunicata all'altro

L'art. 17 del Dpr 633/72 al primo comma riprende nella prima parte l'art. 193⁸³ della direttiva 2006/112/CE, inoltre aggiunge che i soggetti passivi i quali hanno effettuato una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile devono versare l'imposta all'erario "cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo". In questa norma viene precisato chi è il debitore d'imposta e come l'imposta sia dovuta. Di conseguenza "debitore d'imposta" può essere definito colui il quale, operando "nell'esercizio d'impresa o nell'esercizio di arti o professioni" effettua cessioni di beni o prestazioni di servizi rilevanti nel territorio dello Stato, ma l'art. 17 parla di "soggetti" in senso ampio senza distinguere tra soggetti "stabiliti", "residenti", "non residenti" e "stabili organizzazioni" in Italia dei soggetti esteri. Da questo si desume che il debitore d'imposta non è solamente il soggetto passivo residente in Italia, ma anche quello non residente nel territorio italiano nonché le stabili organizzazioni di soggetti non residenti che operano in Italia dove effettuano, direttamente, operazioni imponibili a fini Iva.

A precisazione di quanto appena detto, secondo la definizione data dalla lettera d) dell'art. 7 del Dpr 633/72⁸⁴ per "soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato" si intende:

contraente anteriormente all'effettuazione dell'operazione. Se gli obblighi derivano dall'effettuazione solo di operazioni non imponibili di trasporto ed accessorie ai trasporti, gli adempimenti sono limitati all'esecuzione degli obblighi relativi alla fatturazione di cui all'articolo 21.

Le disposizioni del secondo e del terzo comma non si applicano per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.»

⁸³ Art. 193 dir. 2006/112/CE: "L'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, eccetto che nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa in virtù degli articoli da 194 a 199 e 202."

⁸⁴ La dicitura intera dell'art. 7: "le prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto, le prestazioni di servizi indicate al numero 2) del secondo comma dell'articolo 3, le prestazioni pubblicitarie, di consulenza e assistenza tecnica o legale, comprese quelle di formazione e di addestramento del personale, le prestazioni di servizi di telecomunicazione, di elaborazione e fornitura di dati e simili, le operazioni bancarie, finanziarie e assicurative e le prestazioni relative a prestiti di personale, nonché le prestazioni di intermediazione inerenti alle suddette prestazioni o operazioni e quelle inerenti all'obbligo di non

“ - un soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero;

- una stabile organizzazione nel territorio Italiano di un soggetto domiciliato o residente all'estero per quanto riguarda solamente le prestazioni effettuate o ricevute.”

Quindi, ai fini Iva, sia in relazione al principio di territorialità sia in relazione alla figura del debitore d'imposta l'aggettivo *stabilito* qualifica il soggetto passivo che possiede in Italia:

- il domicilio, cioè il centro principale degli affari e degli interessi;
- la residenza, cioè il luogo in cui la persona dimora abitualmente senza avere trasferito il domicilio all'estero;
- una stabile organizzazione che interviene direttamente e attivamente in una determinata operazione di cessioni di beni o prestazione di servizi (se il soggetto è residente o domiciliato all'estero).

Se si approfondisce la portata dell'art. 9 della direttiva 2006/112/CE che considera “*soggetto passivo chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività*” ci si rende conto che quando si parla di soggetto passivo lo si deve intendere nella sua “universalità” senza più fare differenza tra soggetto nazionale, comunitario o extracomunitario: indipendentemente dal luogo di stabilimento del soggetto stesso si applicano sempre le stesse regole di territorialità.

Tuttavia, poiché il luogo di stabilimento del soggetto passivo diventa il discrimine per la localizzazione territoriale delle prestazioni di servizi, è necessario fare riferimento alla sede dell'attività economica, cioè al luogo “*in cui vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la gestione generale di tale attività e ove sono*

esercitarle, nonché le cessioni di contratti relativi alle prestazioni di sportivi professionisti, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti domiciliati nel territorio stesso o a soggetti ivi residenti che non hanno stabilito il domicilio all'estero e quando sono rese a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero, a meno che non siano utilizzate fuori dalla Comunità economica europea”

svolte le funzioni della sua amministrazione centrale”⁸⁵ che potrebbe essere anche diverso dal luogo in cui il soggetto passivo svolge materialmente la propria attività giacché potremmo essere in presenza di una stabile organizzazione a cui possano essere riferite le prestazioni.

Si precisa che, a riguardo della stabile organizzazione, il “radicamento territoriale” è circoscritto alle operazioni effettuate e ricevute dall’organizzazione stessa non intendendosi, invece, le operazioni effettuate o ricevute dalla casa madre estera nonché da altre stabili organizzazioni stabilite in altri paesi. La sentenza della Corte di Giustizia Europea del 19 febbraio 2009 causa C-1/08 conferma l’inidoneità del soggetto estero dotato di partita Iva in Italia mediante rappresentante fiscale o identificazione diretta ad essere considerato soggetto passivo stabilito nel territorio dello stato, dato che tale posizione ha un funzione esclusivamente strumentale all’adempimento degli obblighi formali e dell’esercizio dei diritti connessi alle disposizioni Iva.

A questo riguardo si ritiene necessario un ulteriore approfondimento delle regole che determinano la residenza italiana od estera dell’operatore economico.

La norma nazionale entrata in vigore a partire dal 1° gennaio 2010 ricalca la previgente dell’art. 7 del decreto Iva la quale collegava la “residenza fiscale” in primis al domicilio dell’operatore economico, poi alla residenza e successivamente alle attività svolte da soggetti non domiciliati o non residenti in Italia tramite una stabile organizzazione. Il confronto di questa norma con la posizione comunitaria⁸⁶ pone in evidenza una differenza di “visione” dell’argomento. Nella relazione accompagnatoria alla proposta di regolamento 2009/672 si legge quanto segue:

“Gli articoli 3, 4 e 5 chiariscono elementi pertinenti al campo di applicazione dell’IVA, in particolare le prestazioni di servizi a persone stabilite al di fuori della Comunità e le

⁸⁵ Così si esprime la proposta di attuazione COM (2009) 672, avanzata dalla commissione in data 17 dicembre 2009 e contenente disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE

⁸⁶ In particolare con gli artt. 3, 4, 5, 14, 15 e 16 della proposta di regolamento 2009/672

prestazioni di servizi a persone che hanno diritto alla non imposizione dei loro acquisti intracomunitari di beni.

...

È necessario definire alcuni concetti per facilitare la corretta applicazione delle norme relative al luogo delle prestazioni introdotte dal pacchetto IVA. Questi concetti riguardano in particolare la determinazione della sede dell'attività economica (articolo 14); la nozione di stabile organizzazione (articolo 15); il domicilio (articolo 16) e la residenza abituale (articolo 17). Si stabilisce inoltre che una società di comodo o di facciata deve soddisfare determinati requisiti per essere considerata sede di un'attività economica.”

Finalmente, per rendere più pressante il contrasto alle sedi di comodo e della cosiddetta “esterovestizione” delle società per avere benefici fiscali, è stato emanato il regolamento 282 del 15 marzo 2011 vincolante in tutta l'area euro dal 1 luglio 2011. Con questo regolamento per la prima volta sono stati definiti alcuni concetti basilari, tra i quali, di interesse per il presente lavoro, il concetto di “sede dell'attività economica”. L'art. 10 comma 1 del citato regolamento stabilisce che “ai fini dell'applicazione degli articoli 44 e 45 della direttiva 2006/112/CE, il luogo in cui il soggetto passivo ha fissato la sede della propria attività economica è il luogo in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa.” Il paragrafo successivo precisa che “per determinare il luogo di cui al paragrafo 1, si tiene conto del luogo in cui vengono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa, del luogo della sua sede legale e del luogo in cui si riunisce la direzione.”⁸⁷ Inoltre “se tali criteri non consentono di determinare con certezza il luogo della sede di un'attività economica, prevale il criterio del luogo in cui vengono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa.”⁸⁸ La commissione, prima della stesura del regolamento definitivo, aveva suggerito alcune indicazioni molto più precise per la

⁸⁷ Art. 10 comma 2 regolamento 282/2011

⁸⁸ Art. 10 comma 3 regolamento 282/2011

determinazione della sede dell'attività economica che in fase di scrittura definitiva non sono state prese in considerazione, ad esempio luoghi come quello della residenza dei dirigenti, il luogo dove vengono custodite le scritture contabili o il luogo dove vengono effettuate le riunioni generali. Risulta evidente, dalla lettera dell'art. 10 del regolamento, che il luogo formale scritto nei documenti della società sia solo uno degli elementi da prendere in considerazione per stabilire la sede dell'attività, la definizione è stata lasciata ampia appositamente affinché, nel caso in cui altri elementi portassero a indirizzare l'effettiva sede in un altro luogo, esso possa essere identificato non in quello formale della sede legale dei documenti bensì in quello "direzionale" nel quale vengono prese le decisioni strategiche e più importanti per la gestione dell'impresa. Quindi le società che, per motivi leciti o meno leciti (anche per ragioni non attinenti all'imposizione Iva), hanno posto la loro sede legale all'estero ma mantenuto in Italia il centro direzionale, devono fare un'analisi della loro effettiva struttura perché l'amministrazione finanziaria potrebbe individuare nello stato italiano la sede dell'attività economica richiedendo l'Iva nazionale in seguito alla rideterminazione della territorialità delle prestazioni di servizi dati e ricevuti.

Riprendendo l'aspetto della stabile organizzazione in merito alle prestazioni di servizi rese o ricevute, l'art. 28 della proposta 672/2009 stabilisce al paragrafo 3 che *"nell'accertare se i servizi sono effettivamente prestati a una stabile organizzazione il soggetto passivo riserva particolare attenzione ai seguenti aspetti:*

a) se il contratto o l'ordinativo identificano la stabile organizzazione quale destinataria dei servizi;

b) se la stabile organizzazione è l'entità che paga i servizi o se il costo è effettivamente sostenuto da tale entità;

c) la natura e l'applicazione dei servizi ove questi elementi consentano di identificare la o le stabili organizzazioni specifiche che ne sono beneficiarie."

Per determinare il corretto luogo di rilevanza territoriale della prestazione di servizi la stabile organizzazione ha un ruolo molto importante perché essa diventa soggetto stabilito per tutte le operazioni direttamente connesse. La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 9580 del 19 settembre 1990, a tal riguardo ha comparato una stabile organizzazione ad una società estera ai sensi dell'art. 2506 c.c. e ha riconosciuto alla prima una maggiore rilevanza ai fini Iva in quanto *“ai fini tributari rilevano le situazioni di fatto che denotino lo scopo degli stessi soggetti ad esercitare nello Stato un'attività imprenditoriale e che siano caratterizzate, oltre che con persone ivi operanti, dell'effettivo impiego di beni e di attività lavorative, coordinati per la produzione e/o scambio di beni e di servizi e da una effettiva, anche se limitata, autonomia funzionale”*. Si aggiunge inoltre la Risoluzione 327 del 30/07/2008 la quale dice che *“al fine di riconoscere la stabile organizzazione quale centro di imputazione fiscale è necessario verificare se l'attività della società nel territorio nazionale abbia o meno natura commerciale”*. Tutto ciò ci porta a concludere che per avere la presenza di una stabile organizzazione sia necessaria la localizzazione sul territorio dello Stato di un'organizzazione minima di mezzi e di personale tali da permetterle di dare o ricevere servizi.

II.4 Il committente

Gli articoli dal 18 al 22 regolamento di esecuzione 282/2011 contengono ulteriori criteri per individuare il luogo di stabilimento del committente tra i quali, al n. 20, troviamo che *“Al fine di determinare con precisione il luogo di stabilimento del destinatario, il prestatore di servizi è tenuto a verificare le informazioni da questi fornite.”*

Per individuare l'ubicazione territoriale della prestazione scambiata con soggetti non stabiliti in Italia è fondamentale definire lo status del committente (qualificazione soggettiva) partendo dalla nozione di soggetto passivo all'uopo

ampliata per la sola applicazione dei principi riguardanti la territorialità Iva. L'art. 7-ter comma 2 stabilisce quanto segue:

“Ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad essi rese:

a) i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni; le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività;

b) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;

c) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.”

Il fatto che il concetto di soggetto passivo sia stato allargato, implica che le prestazioni generiche siano considerate effettuate in Italia anche quando siano rese ad enti non commerciali, associazioni od altri tipi di organizzazioni che non abbiano scopo commerciale. La corte di Giustizia, con la sentenza C-291/07, aveva riconosciuto a questi enti la l'applicazione del principio di tassazione secondo la collocazione territoriale del committente anche nel caso in cui si trattasse di prestazioni ricevute in attività di natura non economica. Le nuove disposizioni comportano che, anche per quanto riguarda il criterio della territorialità, gli enti non commerciali siano considerati soggetti passivi sia nel caso in cui essi acquistino servizi nello svolgimento di attività istituzionale sia nel caso in cui svolgano attività commerciali. Sono considerati soggetti passivi anche gli enti che svolgono attività istituzionale ma che hanno effettuato acquisti intracomunitari di beni al di sopra di 10.000 €⁸⁹. Sono invece considerati “consumatori finali” tutti

⁸⁹ Nel caso in cui nell'anno precedente abbiano superato questa soglia o la superino nell'anno in corso ad essi viene attribuito un numero di partita Iva (come previsto dall'articolo 38 del D.L. n. 331 del 1993 convertito dalla legge n. 427 del 1993) e vengono considerati soggetti passivi anche per la tassazione dei servizi

quegli enti che, facendo solamente attività istituzionale, non hanno la necessità di identificarsi ai fini Iva.

Come detto poc'anzi, l'art. 7 ter comma 2, lett. a del Dpr 633/72 stabilisce che:

“2. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad essi rese:

a) i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni; le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività;”

La Relazione illustrativa al D.lgs 18 del 2010 conferma che *“i committenti dei servizi non si considerano soggetti passivi se si tratta di persone fisiche che esercitano un'attività d'impresa, un'arte o una professione e che effettuano gli acquisti per il proprio uso personale”*

La circolare 58/E del 31/12/2009 dell'Agenzia delle Entrate non ha fornito ulteriori precisazioni in merito ma si è limitata a dire che *“i servizi generici prestati a persone che non sono soggetti passivi o prestati a soggetti passivi per il proprio uso personale o per quello dei propri dipendenti (comunemente detti rapporti Business to Consumer o B2C), continuano ad essere assoggettati ad imposizione nel territorio dello Stato se forniti da soggetti passivi stabiliti in Italia (c.d. criterio del luogo del prestatore previsto dall'articolo 45 della Direttiva IVA)”*.

Le norme comunitarie, di fatto, non vanno a limitare l'ampiezza applicativa del concetto di “soggetto passivo” venendosi a creare così una sorta di discrepanza tra le norme nazionali e quelle europee. Nel quarto considerando della direttiva 2008/8/CE troviamo che *“... ai fini della determinazione delle regole relative al luogo delle prestazioni di servizi e per alleggerire gli oneri sull'attività economica, i soggetti passivi cui sono ascrivibili anche attività non imponibili dovrebbero essere considerati soggetti passivi per tutti i servizi ad essi resi. Analogamente, le persone giuridiche che non sono soggetti passivi e che sono identificate ai fini dell'IVA dovrebbero essere considerate soggetti*

passivi. Queste normative, in conformità delle normali regole, non si dovrebbero estendere alle prestazioni di servizi ricevute da un soggetto passivo per il proprio uso personale o per quello dei suoi dipendenti”. Inoltre nel regolamento 282/2011 l’art. 19 stabilisce che “se i servizi prestati ad un soggetto passivo sono destinati all’uso personale, ivi compreso l’uso da parte dei dipendenti del destinatario soggetto passivo, non si può ritenere che quest’ultimo agisca in qualità di soggetto passivo. La comunicazione del numero di identificazione IVA al prestatore da parte del destinatario è sufficiente a stabilire che quest’ultimo agisce in qualità di soggetto passivo salvo che il prestatore disponga di informazioni contrarie.”

II.4.1 Identificare lo Status di soggetto passivo del committente

Da più parti sono stati sollevati dubbi circa la difficoltà di identificare sia lo status di soggetto passivo del committente sia la veste nella quale opera, cioè se effettivamente il committente operi come privato cittadino per scopi personali o come soggetto passivo per scopi inerenti la sua attività economica. Nel regolamento 282/2011, l’art. 18 comma 1 cerca di dipanare qualche dubbio stabilendo che “Salvo che disponga di informazioni contrarie, il prestatore può considerare che un destinatario stabilito nella Comunità ha lo status di soggetto passivo:

a) se il destinatario gli ha comunicato il proprio numero individuale di identificazione IVA, qualora ottenga conferma della validità di tale numero d’identificazione nonché del nome e dell’indirizzo corrispondenti (...);

b) se il destinatario non ha ancora ricevuto un numero individuale di identificazione IVA, ma lo informa che ne ha fatto richiesta, qualora ottenga qualsiasi altra prova attestante che quest’ultimo è un soggetto passivo o una persona giuridica non soggetto passivo tenuta all’identificazione ai fini dell’IVA e 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.”

Gli operatori economici, per riuscire ad emettere fattura per i servizi offerti senza addebitare il costo dell'Iva, dovranno acquisire il numero di partita Iva del destinatario europeo delle prestazioni di servizi e verificarne l'esistenza/correttezza presso le autorità fiscali. L'altro criterio per avere la prova della buona fede, cioè quello di “effettuare una verifica di ampiezza ragionevole delle informazioni fornite dal destinatario” è quello più complesso da interpretare data l'ampiezza possibile dei controlli da effettuare.

In linea teorica comunque il ricorso all'uso delle prove alternative dovrebbe rimanere confinato all'uso in via eccezionale giacché la direttiva 2006/112/CE, come modificata dalla 2008/8/CE, all'articolo 214⁹⁰ stabilisce che gli stati membri devono prendere “i provvedimenti necessari affinché siano identificate tramite un numero individuale” (cioè il numero di partita Iva) non solamente per “ogni soggetto passivo ... che effettua nel loro rispettivo territorio cessioni di beni o prestazioni di servizi che gli diano diritto a detrazione” o “che effettua acquisti intracomunitari” ma anche per quei soggetti passivi che effettuano o ricevono prestazioni di servizi che prevedono che l'imposta sia dovuta dal destinatario⁹¹.

⁹⁰ Art. 214 direttiva 2006/112/CE: “Gli Stati membri prendono i provvedimenti necessari affinché siano identificate tramite un numero individuale le persone seguenti:

a) ogni soggetto passivo, fatta eccezione per quelli di cui all'articolo 9, paragrafo 2, che effettua nel loro rispettivo territorio cessioni di beni o prestazioni di servizi che gli diano diritto a detrazione, diverse dalle cessioni di beni o prestazioni di servizi per le quali l'IVA è dovuta unicamente dal destinatario a norma degli articoli da 194 a 197 e 199;

b) ogni soggetto passivo, o ente non soggetto passivo, che effettua acquisti intracomunitari di beni soggetti all'IVA a norma dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), o che ha esercitato l'opzione prevista all'articolo 3, paragrafo 3, per l'assoggettamento all'IVA dei suoi acquisti intracomunitari;

c) ogni soggetto passivo che effettua nel loro rispettivo territorio acquisti intracomunitari di beni ai fini di proprie operazioni relative alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, ed effettuate fuori di tale territorio.”

⁹¹ A tal proposito, art. 196 direttiva 2006/112/CE: “L'IVA è dovuta dai destinatari soggetti passivi di servizi di cui all'articolo 56, o dai destinatari, identificati ai fini dell'IVA nello Stato membro in cui è dovuta l'imposta, di servizi di cui agli articoli 44, 47, 50, 53, 54 e 55, se i servizi sono resi da un soggetto passivo non stabilito in tale Stato membro.”

Nel caso in cui il committente sia stabilito fuori dalla Comunità Europea allora il prestatore deve ottenere dal committente un certificato rilasciato dalle autorità fiscali competenti per quest'ultimo nel quale si attesti l'effettivo svolgimento di un'attività economica che generi il diritto alla detrazione dell'Iva. Se questo certificato non fosse fornito dal destinatario dei servizi allora il prestatore deve essere certo di aver rispettato *“tutti o alcuni dei requisiti seguenti:*

a) dispone del numero IVA o di un numero analogo attribuito al destinatario dal paese di stabilimento dello stesso e utilizzato per identificare le imprese;

b) dispone di estratti stampati provenienti dal sito internet delle autorità fiscali competenti per il destinatario che ne confermano lo status di soggetto passivo;

c) è in possesso dell'ordinativo del destinatario recante il suo indirizzo commerciale e il numero di registrazione commerciale;

d) dispone di prove provenienti dal sito internet del destinatario attestanti che questi svolge un'attività economica.”⁹²

II.4.2 La “veste” del committente

Un altro punto di fondamentale importanza è la valutazione della “veste” o qualità del committente della prestazione di servizi, cioè se esso usufruisca dei servizi in questione per uso personale o in qualità di soggetto passivo esercente attività economica. Richiamando quanto contenuto nella direttiva 2006/112/CE al quarto considerando, l'art. 19 del regolamento 282/2011 considera che *“un soggetto passivo o un ente non soggetto passivo assimilato a soggetto passivo”* non possa avere lo status di soggetto passivo a fini territoriali nel caso in cui riceva *“servizi destinati al suo uso personale o a quello dei suoi dipendenti o, più in generale, a scopi estranei alla sua impresa”*.

⁹² Art. 21 punto 3 COM 672/2009

Il secondo comma dell'art. 23 della proposta di regolamento 672/2009 forniva un ulteriore chiarimento in materia: *“Quando il prestatore valuta se il destinatario agisce in qualità di soggetto passivo, tiene conto della natura dei servizi prestati. Se la natura dei servizi è tale da rendere impossibile stabilire con certezza se sono destinati a fini professionali, il prestatore può essere tenuto ad ottenere una dichiarazione redatta dal destinatario sull'utilizzo previsto del servizio fornito”*

Quindi l'onere di valutare la natura dei servizi grava in capo al prestatore che, in ultima analisi, si fa garante della veste del destinatario e nel caso in cui ciò non fosse possibile egli dovrebbe ottenere una dichiarazione d'uso da parte del committente. L'art. 24 però precisa che devono essere valutate le condizioni di utilizzo e le circostanze al momento della fornitura del servizio, eventuali cambiamenti in un tempo successivo non influiscono sulla determinazione territoriale e non possono essere contestate al prestatore *“purché non esistano prove di abuso di diritto”*⁹³.

Infine, per quanto riguarda i servizi ad uso promiscuo, cioè quello usato sia in ambito professionale che personale dal destinatario, si considera completamente finalizzato all'uso nell'impresa del committente: *“Ove un servizio unico sia destinato all'uso professionale e personale del destinatario, la prestazione di detto servizio rientra nel campo di applicazione dell'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE”*⁹⁴. Si precisa, comunque, che questa attrazione al completo uso professionale vale ai soli fini dell'applicazione del principio di territorialità mentre, per quanto riguarda il diritto alla detrazione dell'imposta, occorrerà valutare la quota di utilizzo aziendale e su quella si vanterà un proporzionale diritto di detrazione.

⁹³ Art. 24 COM 672/2009 e art. 19 regolamento 282/2011

⁹⁴ Art. 19 terzo paragrafo regolamento 282/2011

II.5 Operazioni effettuate da soggetti passivi stabiliti nel territorio italiano

Il nuovo sistema duale introdotto a partire dal 1° gennaio 2010 basato sulla simmetria non imponibilità-imponibilità⁹⁵ per gli scambi intracomunitari ha portato delle semplificazioni anche per quanto riguarda gli scambi transnazionali, giacché riduce la necessità che i soggetti esteri si identifichino nel territorio dello Stato per applicare o recuperare l'Iva. Tenendo presente le numerose eccezioni alla regola generale le quali derogano al principio del committente unito alla difficoltà di individuare in concreto la natura dell'operazione che viene eseguita, è spesso molto complesso distinguere quale sistema Iva applicare di volta in volta.

Le problematiche legate al nuovo sistema sono connesse anche al fatto che il meccanismo di non imponibilità-imponibilità si applica solamente alle operazioni tra soggetti Iva, infatti solo in questo caso il cliente può applicare l'imposta in luogo del fornitore. E di conseguenza nasce la difficoltà di capire quando l'acquirente/committente del servizio agisce in quanto soggetto passivo Iva o in quanto soggetto privato consumatore, perché in quest'ultimo caso l'operazione sarà tassata nel Paese del fornitore⁹⁶. Con i soggetti che non sono persone fisiche l'incertezza è stata risolta dal momento che gli enti identificati a fini Iva per le operazioni transnazionali sono sempre considerati soggetti Iva e quindi essi devono applicare il reverse charge anche nel caso in cui facciano acquisti non inerenti all'attività. Questi soggetti sono sempre considerati soggetti passivi Iva perché, almeno sotto un profilo astratto e teorico, sono dotati di una certa organizzazione

⁹⁵ Il sistema introdotto ha creato due sottosistemi, cioè uno per gli scambi nazionali basato sulla simmetria addebito-detrazione ed uno per gli scambi intracomunitari basato sulla simmetria non imponibilità-imponibilità. Quest'ultimo, definito reverse charge, è stato esteso anche agli scambi transnazionali

⁹⁶ Dato che i consumatori finali non hanno diritto alla detrazione visto che sono quelli che sopportano la tassazione, non c'è bisogno di "frazionare" il territorio della comunità nel territorio degli Stati membri, quindi tale territorio resta unico solo per le operazioni effettuate con i consumatori finali

di beni e mezzi e quindi possono essere destinatari di obblighi tributari strumentali all'attuazione del prelievo.

Per le persone fisiche però, le quali hanno l'obbligo di applicare il reverse charge nelle operazioni tra soggetti passivi che agiscono in quanto tali, rimane il problema di individuare quando una operazione è inerente all'attività svolta oppure se sia riconducibile alla sfera privata, anche sotto il profilo probatorio in sede di contenzioso con l'Amministrazione finanziaria

Il nuovo regime potrebbe fare aumentare l'evasione dell'imposta sul valore aggiunto perché il fornitore del servizio, per applicare la regola del committente e quindi non applicare l'Iva, basandosi solo sul controllo formale della P.I. fornita dal cliente non ha la garanzia dell'inerenza della prestazione svolta sull'attività del cliente. Quindi il fornitore sarà sempre in difficoltà applicative ogniqualvolta il cliente sia persona fisica. Egli infatti, per cautelarsi nei confronti di possibili contenziosi con l'Amministrazione finanziaria, potrebbe applicare l'aliquota Iva anche a soggetti passivi però così facendo si esporrebbe ad azioni da parte del cliente perché quest'ultimo non potrebbe né detrarre né chiedere il rimborso (per mancanza del presupposto). Quindi ci sono due spinte contrapposte: da una parte il fornitore che spinge per addebitare l'Iva ma si trova il cliente che non vuole pagarla o l'Amministrazione che gli chiede di applicarla, e dall'altra parte c'è il cliente che si può vedere tassata la prestazione di servizi dal fornitore ma l'Amministrazione che non gli concede la detrazione o il rimborso.

II.6 Operazioni effettuate da soggetti passivi non stabiliti nel territorio italiano

In caso di un'operazione rilevante ai fini Iva in Italia effettuata da un soggetto passivo non residente, per identificare il soggetto debitore d'imposta occorre fare una distinzione a seconda se il destinatario della prestazione di servizi sia o meno

un soggetto passivo stabilito⁹⁷. E' opportuno ricordare due aspetti: l'art. 7-ter del Dpr 633/72 dà una esaustiva definizione del concetto di soggetto passivo in materia di applicazione delle disposizioni sulla territorialità delle prestazioni di servizi. Inoltre, dato che le prestazioni di servizi effettuate dalle stabili organizzazioni si considerano territorialmente rilevanti solamente se da esse effettuate in modo diretto e attivo, le prestazioni effettuate dalle case madri estere o da stabili organizzazioni collegate ma stabilite in un altro stato seguono le regole esposte nei paragrafi seguenti.

II.6.1 Destinatari delle prestazioni di servizi: soggetti passivi stabiliti

Ai sensi dell'art 17 comma 2 (come modificato dal Dlgs 18/2010 entrato in vigore il 20 febbraio con effetto retrodatato al 1° gennaio 2010) gli obblighi inerenti sia alle cessioni di beni che alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da parte di soggetti esteri nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio medesimo ricadono sul cessionario/committente della cessione di beni o prestazione di servizi attraverso il cosiddetto "reverse charge" o "inversione contabile". Per effetto delle modifiche apportate dalla direttiva 2008/8/CE all'art. 196 della Direttiva di rifusione 2006/112/CE a livello comunitario sono soggette all'obbligo dell'inversione contabile solo le prestazioni generiche alle quali si applica il criterio di tassazione nel Paese del committente se soggetto passivo d'imposta. Il legislatore nazionale avvalendosi della facoltà concessa dall'art. 194⁹⁸ della stessa direttiva di Rifusione, ha esteso il meccanismo

⁹⁷ Si segnala che nell'art 17 riformulato non è più contenuta la previsione che obbligava i soggetti stabiliti nei territori non compresi nella definizione di territorio dello Stato (Livigno, Campione d'Italia e le acque nazionali del lago di Lugano) di identificarsi a fini Iva nel caso in cui effettuassero determinate prestazioni di servizi in Italia

⁹⁸ Art. 194 direttiva 2006/112/CE: "1. Se la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile è effettuata da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in cui è dovuta l'IVA, gli Stati membri

dell'inversione contabile a tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nel territorio italiano da soggetti non residenti nei confronti di soggetti "stabiliti" in Italia. Questo significa che tutti gli obblighi di fatturazione, registrazione e versamento dell'imposta devono essere adempiuti dai cessionari o committenti stabiliti in Italia che acquistano beni o utilizzano servizi nell'esercizio di imprese, arti o professioni. Essi diventano i destinatari di tutti gli obblighi previsti dall'art. 21 e seguenti del Dpr 633/72 in luogo dei cedenti o prestatori non residenti.

Questo significa che il cedente o prestatore estero, anche se con rappresentante fiscale in Italia, partita Iva accesa direttamente o una stabile organizzazione⁹⁹, non può emettere fattura con addebito dell'Iva verso soggetti passivi stabiliti. Secondo quanto stabilito dal succitato art. 21 comma 5, la fattura rilevante per l'Iva dovrà essere emessa dal cessionario stabilito (autofattura).

Se l'operazione risulta essere imponibile, l'autofattura dovrà essere integrata con l'ammontare dell'imposta, la quale sarà poi contabilizzata a debito nella liquidazione periodica. Se l'operazione è invece non imponibile oppure esente, l'autofattura recherà il titolo e la norma di non applicazione dell'imposta. L'obbligo di emettere l'autofattura anche in presenza di una operazione non imponibile o esente è stato confermato dall'Agenzia delle entrate con la circolare 12/2010 la quale recita "*nell'ipotesi di operazioni non imponibili o esenti, effettuate in Italia da soggetti non residenti nei confronti di cessionari o committenti nazionali, questi ultimi provvedono all'autofatturazione indicando in fattura, anziché l'IVA dovuta, gli estremi normativi in base ai quali l'operazione risulta non imponibile o esente*".

possono prevedere che il debitore dell'imposta sia il destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi. 2. Gli Stati membri determinano le condizioni di applicazione del paragrafo 1."

⁹⁹ Per quanto riguarda la stabile organizzazione, si vedano i paragrafi precedenti

II.6.2 Destinatari delle prestazioni di servizi: soggetti passivi non stabiliti

Quando gli obblighi che derivano dall'applicazione della normativa Iva fanno capo a soggetti non stabiliti e senza stabile organizzazione poiché il destinatario non è un soggetto passivo stabilito, il Dpr 633/72 all'art. 17 comma 3 stabilisce che questi obblighi *“possono essere adempiuti o esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'articolo 35-ter, ovvero tramite un loro rappresentante residente nel territorio dello Stato nominato nella forme previste dall'articolo 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441”*¹⁰⁰

Oltre a questo comma è da ricordare anche il seguente: *“Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti, che non si siano identificati direttamente ai sensi dell'articolo 35-ter, né abbiano nominato un rappresentante fiscale ai sensi del comma precedente, sono adempiuti dai cessionari o committenti, residenti nel territorio dello Stato, che acquistano i beni o utilizzano i servizi nell'esercizio di imprese, arti o professioni. La disposizione non si applica relativamente alle operazioni imponibili ai sensi dell'articolo 7, quarto comma, lettera f), effettuate da soggetti domiciliati o residenti o con stabili organizzazioni operanti nei territori esclusi a norma del primo comma, lettera a), dello stesso articolo 7. Gli obblighi relativi alle prestazioni di servizi di cui all'articolo 7, quarto comma, lettera d), rese da soggetti non residenti a soggetti residenti nel territorio dello Stato, sono adempiuti dai committenti medesimi qualora agiscano nell'esercizio di imprese, arti o professioni.”*

Quindi la casistica definita dal terzo comma si realizza nel caso in cui il cessionario/committente delle operazioni eseguite sia;

- 1) un privato consumatore;
- 2) un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato.

¹⁰⁰ Cit. art. 17 comma 2 Dpr 633/72

In relazione alle nuove norme sulla territorialità l'ipotesi in esame riguarda concretamente le cessioni di beni oppure le prestazioni di servizi sottoposte a criteri specifici dagli artt. 7-quater¹⁰¹, 7-quinquies¹⁰² e 7-sexies¹⁰³ per le quali può verificarsi la doppia condizione della rilevanza territoriale dell'operazione o della situazione di privato consumatore o di soggetto passivo estero del cedente/prestatore. Resta fermo, per il soggetto estero, l'obbligo di avvalersi del rappresentante fiscale, dell'identificazione diretta o della stabile organizzazione nel caso in cui effettuati in Italia cessioni o acquisti intracomunitari imponibili ai sensi del dl 331/93 art. 44.

¹⁰¹ Servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggi; Trasporto di passeggeri; Ristorazione e catering; Ristorazione e catering a bordo di navi, aerei o treni; Locazione, leasing, noleggio a breve termine di mezzi di trasporto;

¹⁰² Servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi, comprese fiere ed esposizioni, e relative prestazioni accessorie, nonché i corrispettivi per l'accesso a tali manifestazioni

¹⁰³ Intermediazioni in nome e per conto del cliente; trasporti non intracomunitari di beni; trasporti intracomunitari di beni; lavorazioni e perizie relative a beni mobili materiali, prestazioni accessorie ai trasporti; locazione, leasing, noleggio non a breve termine di mezzi di trasporto; e-commerce "diretto"; telecomunicazioni e tele radiodiffusione; cessioni, concessi e licenze relative a diritti, d'autore, invenzioni, modelli, formule; prestazioni pubblicitarie; consulenza e assistenza tecnica o legale ed elaborazione e fornitura di dati; operazioni bancarie, finanziarie e assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione, con esclusione della locazione di casseforti; messa a disposizione di personale; locazione, anche finanziaria, e noleggio di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto; accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, loro trasmissione e servizi collegati.

CAPITOLO III

IL RECEPIMENTO DELLA DIRETTIVA 2008/8/CE NELL'ORDINAMENTO ITALIANO: REGOLA GENERALE E DEROGHE

III.1 Art. 7-ter e seguenti del d.p.r. 633/72: definizioni e regole generali

Prima che la direttiva 2008/8/CE fosse recepita nell'ordinamento interno italiano la territorialità dei servizi generici si rinveniva nell'art. 43 della direttiva 2006/112/CE: *“Il luogo di una prestazione di servizi è il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale”*. Il D.p.r. 633/72 in vigore fino al 31 dicembre 2009, all'art. 7 ter, recitava: *“Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio stesso o da soggetti ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, nonché quando sono rese da stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero; non si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati o residenti in Italia. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, agli effetti del presente articolo, si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva”*.

L'art. 7 ter collegava la regola di individuazione territoriale con la residenza fiscale del prestatore del servizio e poi, accanto alla regola generale, dal successivo art. 7 quater venivano stabilite una serie di deroghe al principio generale che portavano ad utilizzare tre diversi parametri di individuazione del luogo di

rilevanza territoriale del servizio: luogo di utilizzo del servizio, luogo di esecuzione e status del committente. Una problematica già trattata nel precedente capitolo riguarda la modalità applicativa della regola generale e delle sue deroghe che facevano sorgere numerosi problemi applicativi in base al loro inquadramento giuridico come sistematiche o autonome. La problematicità si annidava nel confine tra la regola generale e le sue eccezioni: il meccanismo delle deroghe riguardanti le prestazioni di servizi funzionava sostituendo il parametro generale – cioè il principio della residenza fiscale del prestatore – con un altro principio che tendeva alla tassazione nello Stato di destinazione del servizio.

Queste deroghe venivano interpretate in maniera *sistematica* oppure *autonoma* e queste due interpretazioni differivano per il fatto che con quella sistematica la deroga veniva considerata come corollario del precetto principale, con la conseguenza dell'”espansione” della regola generale oltre il confine della deroga. Secondo la via c.d. autonoma la deroga non era dipendente dal principio comune e andare oltre alla deroga significava sconfinare in un “territorio” non regolamentato.

Già si è dibattuto in dottrina¹⁰⁴ su queste due tipologie di interpretazioni e si è rilevato che con quella autonoma si potevano generare delle possibili detassazioni dei servizi di certo non contemplate in sede di definizione delle regole territoriali dal legislatore comunitario.

In riferimento al principio anti abuso dell'art. 59 bis della direttiva 2006/112/CE e rispettando la sostanza della norma tributaria in questione, dal 1° gennaio 2010 la questione sembra essere risolta data l'applicazione perfetta dell'interpretazione sistematica secondo la quale tutti i casi non specificamente disciplinati nelle deroghe sono attratti alla regola generale.

Il D.p.r. 633/72, dopo l'approvazione del D.lgs 11 febbraio 2010, viene profondamente modificato negli articoli che regolano la territorialità dell'imposta

¹⁰⁴ A tal proposito vedi Centore, *La nuova Iva Europea e nazionale*, Ipsoa 2010, pag. 24 e ss

sul valore aggiunto. Avendo già analizzato il principio generale dell'art. 7ter al capitolo precedente, si procede ora con l'analisi delle modifiche apportate alle deroghe nei successivi commi.

III.2 Art. 7-*quater*

“1. In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

a) 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 dei lavori immobiliari, quando l'immobile e' situato nel territorio dello Stato;

b) le prestazioni di trasporto di passeggeri, in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato;

c) le prestazioni di servizi di ristorazione e di catering diverse da quelle di cui alla successiva lettera d), quando sono materialmente eseguite nel territorio dello Stato;

d) le prestazioni di ristorazione e di catering materialmente 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 della Comunità, se il luogo di partenza del trasporto e' situato nel territorio dello Stato;

e) le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto quando gli stessi sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate all'interno del territorio della Comunità. Le medesime prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario al di fuori del territorio della Comunità e sono utilizzati nel territorio dello Stato.”¹⁰⁵

¹⁰⁵ Art. 7 quater del Dpr 633/72

III.2.1 art. 7 quater, lett. a): le prestazioni di servizi relativi agli immobili

Nel testo in vigore fino al 31 dicembre 2009 il principio generale della rilevanza territoriale dei servizi era collocato nell'art. 45 della sesta direttiva dove si trovava: *“Il luogo delle prestazioni di servizi relative a un bene immobile, incluse le prestazioni di agenti immobiliari e di periti, nonché le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza, è quello dove il bene è situato”*. Questa disposizione era inclusa nel vecchio quarto comma dell'art. 7 del Dpr 633/72 che stabiliva che *“In deroga al secondo e al terzo comma ... le prestazioni di servizi relative a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando l'immobile è situato nel territorio stesso (...)”*.

Questo testo normativo non poneva particolari problematiche nell'interpretazione del luogo di imposizione fiscale del servizio dato il criterio fisico di utilizzo, ma l'espressione *“servizi relativi a beni immobili”*, anche a livello linguistico, non permetteva una così chiara e precisa identificazione. Basti pensare alle risoluzioni dell'agenzia delle Entrate non sempre concordanti tra loro¹⁰⁶.

Sempre restando sul dato linguistico, agevola leggere il testo normativo nella lingua francese dove si usa l'espressione *“services se rattachant à un bien immeuble”*: il vocabolo *“rattachant”* rendeva molto meglio l'idea della vicinanza o dell'incorporazione rispetto al nazionale *“servizi relativi a beni immobili”*. La piccola digressione nell'esegesi semantica del testo normativo serve a comprendere che questo è un passaggio molto importante per riuscire a capire il senso originario che il legislatore voleva dare alla norma: si faceva rientrare in questa casistica quei

¹⁰⁶ Cfr. Ris.Min 02/05/1982 n. 425182: *“le prestazioni di servizi per la realizzazione dei padiglioni italiani all'estero non rientrano nel campo di applicazione dell'Iva, ai sensi dell'art. 7 comma 4 b) del Dpr 633/72”* e la Ris. Min. 21/04/1997 n. 70/E: *“le prestazioni rese da ditte italiane per l'allestimento di fiere al di fuori del territorio nazionale non sono imponibili ad Iva per difetto del requisito della territorialità, art. 7, comma 4 a) del Dpr 633/1972”*

servizi che si potevano definire *fisicamente* inerenti ad un immobile. Inoltre quelle attività, che potevano essere considerate correlate, anche se fisicamente non inserite nell'immobile, venivano lo stesso ricomprese nell'alveo del quarto comma lett. a) dell'art. 7 a differenza, invece, di quei servizi considerati connessi ma scollegati dall'immobile¹⁰⁷ che, eventualmente, potevano rientrare nella fattispecie delle consulenze regolamentate nella successiva lettera d) dell'art. 7 comma 4.

L'art. 7 quater lett. a) del Dpr 633/72 aggiornato al 1° gennaio 2010 contiene la deroga valida *erga omnes* - operazioni B2B e operazioni B2C - in merito agli immobili ed è ripresa direttamente dal direttiva 2006/112/CE. L'art. 47, infatti, recita: “*il luogo delle prestazioni di servizi relativi a un bene immobile, incluse le prestazioni di periti, di agenti immobiliari, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali i campi di vacanza o i terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di un bene immobile e le prestazioni tendenti a preparare o a coordinare l'esecuzione di lavori edili come, ad esempio, le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza, è il luogo in cui è situato il bene*”. Il criterio di territorialità delle prestazioni di servizi relative ai beni immobili espresso nel nazionale D.p.r. Iva è rimasto sostanzialmente inalterato rispetto al previgente art. 7 comma 4 lett. a) con la sola aggiunta anche delle prestazioni di fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori analoghi (ad esempio i campeggi) e la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili¹⁰⁸ come ad esempio la concessione del diritto di pesca su un fiume.

¹⁰⁷ Un caso comunemente prospettato era la progettazione di un generico edificio che potenzialmente poteva essere costruito ovunque oppure una consulenza generale non direttamente connessa con uno specifico immobile.

¹⁰⁸ Cfr sentenze Corte di Giustizia Europea, sentenze 7 settembre 2006 C-166/05, 3 settembre 2009 C-37/08 in materia di servizi relativi ad immobili in “multiproprietà”. La corte in queste sentenze ribadisce che deve esserci un collegamento diretto tra la prestazione in questione e il bene immobile di riferimento e che “*i diritti di godimento a tempo ripartito costituiscono diritti su beni immobili*” e di conseguenza sono territorialmente rilevanti nello stato dov'è ubicato l'immobile.

La nuova formulazione dell'art.7 quater richiama non solamente, come in passato, le prestazioni "classiche" che hanno ad oggetto gli immobili, ma amplia la sua portata inglobando quelle prestazioni che sono rese tramite gli immobili e che nel testo previgente venivano attratte nella deroga solamente in via interpretativa. Infatti, oltre ai servizi relativi alla costruzione, riparazione e manutenzione e le prestazioni di agenzia si possono ritenere comprese anche tutte quelle attività legate alla progettazione e alla direzione/coordinamento dei lavori di costruzione nonché le perizie. Per queste ultime si ritiene necessaria una precisazione in quanto il termine in sé non è così preciso. Partendo dalla premessa che le consulenze tecnico-legali, caratterizzate da tutta una serie di attività professionali atte a fornire chiarimenti, precisazioni e assistenza giuridica o tecnica, sono escluse dalla deroga sugli immobili prevista dall'art. 7 quater a), si differenziano dalle perizie poiché queste sono dirette a individuare caratteri diretti ed oggettivi relativi al valore, quantità e qualità degli immobili. La corte di Giustizia Europea le definisce come un *"esame fisico o un'analisi dell'autenticità di un bene al fine di procedere a una stima del suo valore o a una valutazione dei lavori da compiere o della gravità di un danno sofferto"*¹⁰⁹. Per l'amministrazione finanziaria esse sono quelle prestazioni *"dirette ad individuare oggettivamente concreti elementi di fatto concernenti i beni immobili in relazione al loro valore, quantità, qualità ecc. anche se assumono particolare rilevanza cognizioni o calcoli scientifici"*¹¹⁰.

La nuova disposizione dell'art.7 quater a) e anche quella dell'art. 47 della direttiva 2006/112/CE pur essendo di portata leggermente più ampia, non risolve completamente il "dubbio" sul significato della terminologia usata. In dettaglio, l'espressione "servizi relativi agli immobili" pone la questione sul grado di connessione dei servizi con l'immobile e se le prestazioni debbano essere dirette

¹⁰⁹ CGE, 6 marzo 1997, causa C-167/05

¹¹⁰ Risoluzione Ag. Entrate 23 maggio 2022, n153

“verso” l’immobile stesso oppure anche a un servizio “derivato”. L’avvocato Generale disquisisce su questa questione nella sentenza 7 settembre 2006 causa C-166/05 Heger dove, al punto 38, arriva alla conclusione che *“un approccio potrebbe essere quello di concludere che la frase <relative ad un bene immobile>, in quanto inclusiva di servizi forniti nei confronti del detto bene, deve ritenersi inclusiva dei servizi che comprendono l’uso del detto bene”*. In questa sentenza la Corte segue la linea dell’Avvocato Generale confermando il collegamento quasi fisico e considerando che *“sarebbe contrario all’economia dell’art. 9 n.2 lett. a) della sesta direttiva far rientrare nell’ambito di applicazione di tale norma speciale ogni prestazione di servizi che presenti un nesso anche minimo con un bene immobile, visto che i servizi che si riferiscono in una maniera o nell’altra a un bene immobile sono numerosi”*.

L’orientamento giurisprudenziale comunitario della tassazione dove è ubicato l’immobile deriva dall’interpretazione del già citato art. 47 della sesta direttiva recepito nell’ordinamento nazionale dall’art. 7 quater: secondo questo orientamento le deroghe in ambito territoriale sono da valutarsi in senso restrittivo. Non è permessa l’espansione dei confini della deroga a casistiche che non siano già precisamente definite se non passando attraverso il senso originario dato dal legislatore alla stessa deroga. L’applicazione dell’imposta “a destino”, in questo caso nello stato dove è situato il bene immobile, deve rispondere a un criterio di logica connessione del servizio con il bene cui esso si collega. La lettura delle deroghe territoriali e la loro interpretazione devono essere guidate dal principio di “applicazione estensiva” dell’imposta: l’alternanza della tassazione a destino o all’origine non devono in alcun modo portare ad episodi di salti d’imposta o doppia imposizione.

III.2.2 art. 7 quater, lett. b): le prestazioni di trasporto passeggeri

Il criterio che caratterizzava l'individuazione della territorialità della prestazioni di trasporto nell'art. 7, comma 4, lett. c) in vigore fino al 31 dicembre 2009 stabiliva che *“Le prestazioni di trasporto si considerano effettuate nel territorio dello Stato in proporzione alla distanza percorsa”*. Questa norma dell'ordinamento nazionale, come già capitato per altre disposizioni, ricalcava molto fedelmente l'art. 9, n.2 lett. b) della sesta direttiva (trasposto nell'art 48 della direttiva 2006/112/CE) il quale prevedeva questo criterio di tassazione proporzionale alla distanza percorsa negli stati nei casi di trasporti internazionali: conseguentemente, seguendo questo parametro fisico, queste prestazioni erano soggette ad Iva in uno specifico stato solamente per la quota parte del trasporto avvenuto in quel determinato Stato. La normativa europea non distingue tra trasporto di beni o trasporto di persone¹¹¹ di conseguenza il criterio di proporzionalità testé citato era valevole in ambito di tutti i trasporti internazionali di persone.

Il Titolo V della direttiva 2006/12/CE, negli artt. dal 48 al 52, sistematizza il principio della territorialità nelle due accezioni del trasporto passeggeri e del trasporto dei beni. L'art. 7 quater lett. b) del Dpr 633/72 recepisce il nuovo art. 48 prevedendo che il luogo delle *“prestazioni di trasporto di passeggeri (coincide con il luogo di effettuazione del trasporto) in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato”*. Questa disposizione valevole *erga omnes* conferma quella già esistente nel previgente sistema, ma si ritiene opportuno un approfondimento. Già nel 2003 la Commissione, con il documento di proposta n. 822 del 23 dicembre, riferiva la complessità della fattispecie e che *“sarebbe molto difficile affrontare la questione solamente dal punto di vista dei soggetti passivi ed ogni modifica a riguardo*

¹¹¹ Si precisa, però, che questa distinzione è comunque prevista nell'allegato D della sesta direttiva e in materia di operazioni intracomunitarie: vedi art. 28 ter, lett. C) dir. 77/388 trasposto negli artt. 50, 51 della dir. 2006/112/CE.

potrebbe causare notevoli problemi di interpretazione e amministrativi. La Commissione si rende conto che le disposizioni vigenti creano dei problemi e propone pertanto di affrontare la questione in una valutazione successiva delle prestazioni di servizi B2C". La Commissione stessa, nel doc. 334 del 20 luglio 2005, torna sull'argomento riferendo che "Attualmente, i servizi di trasporto passeggeri vengono tassati, in deroga alla norma, proporzionalmente alla distanza percorsa. Applicare tale norma in un mercato interno senza frontiere fiscali è impraticabile e difficile: significa infatti che una società di pullman che trasporta turisti da Parigi ad Amsterdam deve applicare alle varie parti del viaggio l'Iva francese, belga e olandese e pagare l'importo corrispondente dell'Iva alle autorità fiscali di ciascuno Stato membro interessato. (...) E' stata esaminata la possibilità di tassare i servizi di trasporto passeggeri nel luogo di partenza. Una siffatta misura rispetterebbe gli impegni precedenti e coincide con quanto già proposto (...) questa norma non risolverebbe necessariamente la questione ma creerebbe probabilmente altri problemi, dato che offrirebbe una possibilità di elusione fiscale attraverso il trasferimento dei servizi di trasporto. (...) La norma vigente, che consiste nel tassare i servizi di trasporto passeggeri sulla base della distanza percorsa, garantisce che l'imposta spetti allo Stato membro in cui avviene il consumo"¹¹². La Commissione ritiene quindi che con l'attuale regola basata sulla ripartizione dell'imposta in base alla proporzionalità della distanza percorsa ci sia un maggior beneficio per lo Stato attraversato dal trasporto. Comunque la questione non è risolta, infatti il paragrafo 2 dell'art. 393 della direttiva 2006/112/CE prevede che "2. In regime definitivo i trasporti di persone saranno soggetti a imposta nello Stato membro di partenza per il tragitto compiuto all'interno della Comunità, secondo modalità che il consiglio stabilirà conformemente all'articolo 93 del trattato."

¹¹² Cfr. doc. Com. (2005) 334 20 luglio 2005 punto 2.2

Questo paragrafo dell'art. 393 si riserva già una modifica nel regime territoriale delle prestazioni di trasporto passeggeri la cui valutazione viene rimandata ad un prossimo futuro.

III.2.3 art. 7 quater, lett. c) e d): le prestazioni di servizi di ristorazione e catering

Nella normativa in vigore fino al 31 dicembre 2009 le prestazioni di servizi in esame, secondo l'art. 7 comma 3 del Dpr italiano sull'Iva e secondo l'art. 43 della direttiva 2006/112/CE, seguivano il principio generale della territorialità dello stato in cui aveva sede il prestatore. Ma questa modalità di individuazione territoriale ha causato diversi problemi applicativi, soprattutto in caso di prestazioni rese a bordo di navi, aeromobili, treni o altri mezzi di trasporto. Nella sentenza Linien¹¹³ i giudici comunitari si trovarono a dover sentenziare su di un caso di somministrazione cibi a bordo di una nave. Essi in questa sentenza si sono soffermati sulla differenza esistente tra le cessioni di alimenti e le somministrazioni notando che *“allorché l'impresa fornisca ai passeggeri del traghetto vivande contro il pagamento di un certo prezzo, senza offrire loro altri servizi, si tratterà di cessione di beni. Qualora, invece, i cibi e le bevande siano offerti ai passeggeri del traghetto contemporaneamente ad altri servizi, in condizioni confortevoli (...) l'aspetto principale dell'attività consiste proprio nella prestazione di tali servizi”*. La Corte di Giustizia ha dovuto esprimersi in diversi momenti in materia di territorialità a bordo di mezzi di trasporto¹¹⁴: da suddette difficoltà interpretative ha avuto origine l'intervento del legislatore con la direttiva 2008/8/CE.

¹¹³ Corte di Giustizia, 2 maggio 1996 causa C-231/94

¹¹⁴ Vedasi, ad es, sentenza Corte di Giustizia 4 luglio 1985 causa C-168/84 caso “Berkholz”

Con la nuova formulazione dell'art. 55 della direttiva 2006/112/CE in vigore dal 1° gennaio 2010, valevole per le operazioni B2B e B2C, *“il luogo delle prestazioni di servizi di ristorazione e di catering diversi da quelli materialmente effettuati a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata nella Comunità è il luogo in cui le prestazioni sono materialmente eseguite”*. Per le prestazioni di ristorazione e catering effettuate all'interno di mezzi di trasporto, invece, il luogo di tassazione corrisponde al luogo di partenza del trasporto dei passeggeri.

Per questa seconda tipologia di casistiche all'art. 57 della direttiva 2006/112/CE si trova che: *“1. Il luogo delle prestazioni di servizi di ristorazione e di catering che sono materialmente prestati a bordo di una nave, un aereo o un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della comunità è il luogo di partenza del trasporto passeggeri. 2. Ai fini del paragrafo 1 si considera «parte di un trasporto passeggeri effettuata all'interno della Comunità» la parte di trasporto effettuata senza scalo fuori della Comunità tra il luogo di partenza e il luogo di arrivo del trasporto passeggeri.”*

Questa disciplina comunitaria è stata recepita nell'ordinamento italiano all'art. 7 quater lett. c) per quanto riguarda le prestazioni di ristorazione o catering *“ordinarie”* e all'art. 7 quater lett. d) per quanto riguarda le prestazioni a bordo di mezzi di trasporto. L'imposizione dei servizi c.d. ordinari è legata al luogo di materiale esecuzione degli stessi mentre per i secondi al luogo di partenza del trasporto.

Già si è accennato alla difficoltà di discernere con precisione la natura del servizio offerto, e su questo punto, oltre alla corte di Giustizia, interviene il regolamento 282/2011: *“I servizi di ristorazione e di catering consistono nella fornitura di cibi o bevande preparati o non preparati o di entrambi, destinati al consumo umano, accompagnata da servizi di supporto sufficienti a permetterne il consumo immediato. La*

fornitura di cibi o bevande o di entrambi costituisce solo una componente dell'insieme in cui i servizi prevalgono. 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”¹¹⁵. Ad ulteriore chiarimento si riporta una norma anti-abuso contenuta nella proposta di regolamento 672/2009 (che non è stata inserita nella successiva adozione del regolamento) la quale aveva la possibilità di eliminare alcuni comportamenti fraudolenti tendenti a sfruttare piccole zone d'ombra normative: “Se la fornitura di cibi o bevande o di entrambi è effettuata da un soggetto passivo e la fornitura dei servizi di supporto che ne consentono il consumo immediato è effettuata per lo stesso destinatario da un soggetto passivo diverso, ciascuna fornitura è esaminata singolarmente, purché non esistano prove di abuso di diritto.”¹¹⁶

III.2.4 art. 7 quater, lett. e): locazione e noleggio di mezzi di trasporto

Questa tipologia di prestazioni non era chiaramente normata nell'ambito della legislazione europea ma il previgente art. 7 comma 4 f) del Dpr 633/72 attingeva dai principi generali “di perequazione” che si potevano rinvenire nell'art. 58 della direttiva 2006/112/CE. Con la direttiva 2008/8/CE questi principi sono stati trasposti nell'art. 59bis e, al fine di evitare casi di doppia imposizione, non imposizione o distorsione della concorrenza, è lasciata la facoltà agli stati membri di valutare dove considerare territorialmente rilevante un servizio in base all'effettiva fruizione dello stesso.

Il vecchio art. 7 comma 4 lett. f) in vigore prima del 2000 non aveva recepito completamente le deroghe ammesse dalla normativa comunitaria e disponeva che le prestazioni “derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di

¹¹⁵ Art. 6 comma 1 regolamento 282/2011

¹¹⁶ Art. 9 COM (2009) 672

mezzi di trasporto rese da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità stessa ovvero domiciliati o residenti nei territori esclusi a norma del primo comma lettera a), ovvero da stabili organizzazioni operanti in detti territori, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate”¹¹⁷. L'altra deroga concessa dal legislatore europeo non era stata fedelmente recepita nell'ordinamento nazionale visto che tali prestazioni, se rese da soggetti Italiani ma utilizzate esternamente alla Comunità Europea, erano escluse da imposizione solo nel caso in cui fossero rivolte a soggetti extracomunitari; conseguentemente i beni oggetto di locazione, pur essendo utilizzati al di fuori dell'Europa, venivano tassati in Italia se il committente era ivi residente o in un altro Stato membro. Questa difforme trasposizione nell'ordinamento interno Italiano ha comportato una distorsione nella concorrenza nel settore dei noleggi poiché per il committente Europeo l'imposta si applicava comunque indipendentemente dall'utilizzo comunitario o meno del mezzo locato.

La normativa nazionale è stata adeguata a quella europea con la legge 21 novembre 2000 n. 342, c.d. Collegato fiscale alla finanziaria 2000. L'Agenzia delle Entrate, nella Circ. 2 Agosto 2001 n. 76/E, precisa quanto segue: “L'art. 46 della legge 21 novembre 2000, n. 342 ha modificato l'ultimo periodo dell'art. 7, quarto comma, lett. f), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, estendendo il trattamento fiscale previsto per le prestazioni di locazione (compresa la locazione finanziaria), noleggio e simili di mezzi di trasporto effettuate, al di fuori dell'Unione Europea, da soggetti nazionali nei confronti di committenti extracomunitari, anche a quelle rese a clienti residenti o domiciliati in Italia o, comunque, in altro Stato membro dell'Unione Europea.” Con il testo così modificato venne a mancare il principio che prima collegava la territorialità della prestazione allo Stato di residenza del locatore: successivamente alle modifiche apportate dal “Collegato fiscale” le prestazioni di locazione erano territorialmente rilevanti in

¹¹⁷ Art. 7, comma 4°, lett. f) Dpr 633/1972

Italia solamente se il mezzo di trasporto veniva utilizzato all'interno del territorio Europeo.

Tenendo conto delle osservazioni presentate dalla Commissione con la COM (2003) 822 del 23 dicembre 2003¹¹⁸, la nuova formulazione dell'art. 56 della direttiva 2006/112/CE modificato dalla 2008/8 stabilisce che “1. Il luogo delle prestazioni di servizi di noleggio a breve termine di un mezzo di trasporto è il luogo in cui il mezzo di trasporto è effettivamente messo a disposizione del destinatario.

2. Ai fini del paragrafo 1 per “noleggio a breve termine” si intende il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto durante un periodo non superiore a trenta giorni e, per quanto riguarda i natanti, non superiore a novanta giorni.”. E' agevole notare che la norma fa riferimento solo ai noleggi “a breve”, di conseguenza il noleggio di un mezzo di trasporto “a lungo termine” segue la regola generale della sede del committente/cliente se soggetto passivo e, nel caso di committente privato, si fa riferimento all'art. 7 sexies lett. e) il quale regola in modo specifico questa tipologia di operazioni.

Il Dpr 633/72 modificato a partire dal 1° gennaio 2010 prevede, all'art. 7 quater lett. e), che il mezzo di trasporto locato sia tassato in Italia nel caso in cui esso venga ivi messo a disposizione ed utilizzato all'interno del territorio della

¹¹⁸ In particolare, al punto 4.2, la Commissione riflette sul concetto di luogo di tassazione di un mezzo di trasporto: “*Varie discussioni sono nate intorno al concetto di luogo di tassazione di un "mezzo di trasporto". Dato che i mezzi di trasporto possono attraversare facilmente le frontiere, è difficile, se non impossibile, determinare il luogo della loro utilizzazione e, in ogni caso, è necessario fissare un criterio pratico per l'imposizione dell'IVA. Di conseguenza, per il noleggio di tutti i mezzi di trasporto, la sesta direttiva IVA stabilisce che il servizio si considera prestato non nel luogo in cui sono utilizzati i beni noleggiati, ma, per rispondere ad un'esigenza di semplificazione e di conformità alla regola generale, nel luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della sua attività economica.*

A causa delle diverse norme applicabili negli Stati membri in materia di detrazione dell'IVA sulle automobili, sorgono dei problemi per quanto riguarda il noleggio transfrontaliero di autoveicoli, specialmente per quanto riguarda la locazione a lungo termine a soggetti passivi. Per i soggetti passivi di alcuni Stati membri la locazione di autoveicoli ad uso commerciale in un altro Stato membro, piuttosto che nel proprio costituisce un incentivo fiscale, perché permette di beneficiare di norme più favorevoli in materia di detrazione.

Anche la definizione di "mezzi di trasporto" pone dei problemi. Si è discusso in sede di comitato IVA se i rimorchi, i semirimorchi, i contenitori e le palette debbano essere inclusi nella definizione di mezzi di trasporto" e se, pertanto, il loro noleggio debba essere escluso dall'articolo 9, paragrafo 2, lettera e).”

Comunità europea. Portando un'esemplificazione, il corrispettivo di noleggio a breve termine di un mezzo messo a disposizione a Padova ed utilizzato in Italia e in Germania viene "caricato" dell'imposta Italiana. Se invece tale mezzo venisse utilizzato anche in Italia e in uno stato extracomunitario (come la Svizzera), i relativi canoni di noleggio sconterebbero l'Iva Italiana solo per la parte di effettivo utilizzo sul territorio nazionale. In modo analogo è prevista la rilevanza territoriale, proporzionalmente all'utilizzo sul territorio Italiano, dei mezzi di trasporto messi a disposizione al di fuori della Comunità europea¹¹⁹.

Per quanto riguarda le locazioni, noleggio e simili *non a breve termine* che rientrano nella fattispecie prevista dall'art. 7 sexies lett. e) del Dpr 633/72, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 3 del D.lgs 18/10, dal 1° gennaio 2013 anche per i committenti non soggetti passivi si seguirà la regola della territorialità secondo la residenza o domicilio del committente sempreché il mezzo di trasporto noleggiato sia utilizzato all'interno della Comunità Europea.

Per le imbarcazioni da diporto le prestazioni a lungo termine rilevano in Italia quando le stesse sono effettivamente messe a disposizione in Italia, il prestatore è stabilito in Italia e l'imbarcazione è utilizzata nel territorio della Comunità Europea oppure se il natante è messo a disposizione del consumatore privato in uno Stato extra UE e il locatore è stabilito in quello stesso stato ma utilizzato in Italia. Per queste imbarcazioni si può ritenere che conservino effetto le indicazioni di prassi fornite dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate 7 giugno 2002 n. 49 (che ha modificato i criteri adottati nella circolare 2 agosto 2001 n.76) riconoscendo percentuali forfetarie più favorevoli alle imprese nazionali per la valutazione del tempo trascorso all'interno o all'esterno delle acque territoriali comunitarie, percentuali diverse a seconda della categoria delle unità da diporto. L'agenzia delle entrate, nella risoluzione 284 del 11 ottobre 2007, precisa che "*le percentuali*

¹¹⁹ In questo caso il prestatore non europeo dovrà identificarsi a fini Iva nello stato in cui viene utilizzato il mezzo mentre, nei rapporti B2B, procederà semplicemente con il Reverse Charge

*forfettarie indicate nelle citate circolari n. 76 del 2001 e n. 49 del 2002, sono state stabilite al fine di superare le difficoltà connesse alla prova dell'effettivo utilizzo dell'imbarcazione in acque territoriali comunitarie. Ciò non esclude la possibilità di applicare l'IVA su una percentuale della base imponibile diversa, anche inferiore a quella stabilita in via forfettaria, a condizione che si dimostri, sulla base di riscontri oggettivi, un utilizzo dell'imbarcazione diverso da quello presunto in via generale". Inoltre "le percentuali forfettarie tengono già conto delle normali soste (...) Il suddetto stato di fermo, infatti, quando rientra nell'ambito dell'ordinario uso dell'imbarcazione, non costituisce, isolatamente considerato, elemento idoneo a mettere in discussione l'applicazione delle percentuali stabilite dalla citata circolare n. 49 del 2002, sempre che non risultino ulteriori elementi atti a comprovare la permanenza dell'imbarcazione in acque territoriali comunitarie in misura superiore alle predette percentuali."*¹²⁰

Queste indicazioni di prassi possono ritenersi applicabili, dal 1° gennaio 2010, sia a tutte le locazioni e noleggi a breve termine di imbarcazioni sia ai casi di noleggio e locazione a lungo termine di imbarcazioni da diporto nei confronti di soggetti non passivi. Contrariamente, per i noleggi e le locazioni a lungo a soggetti passivi d'imposta, si segue normalmente la regola generale della rilevanza territoriale del servizio nello stato della sede del committente senza considerare il luogo dell'utilizzo: di conseguenza diventa imponibile tutto l'ammontare del corrispettivo pagato alla società di leasing o al locatore.

III.3 Art. 7-*quinquies*

"1. In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1:

a) le prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, le prestazioni di servizi degli

¹²⁰ Circ. Ag. E. 22 luglio 2009 n. 38 punto 1

organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti rese a committenti non soggetti passivi, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le medesime attività sono ivi materialmente svolte. La disposizione del periodo precedente si applica anche alle prestazioni di servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, nonché alle relative prestazioni accessorie;

b) le prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, nonché le prestazioni di servizi accessorie connesse con l'accesso, rese a committenti soggetti passivi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando ivi si svolgono le manifestazioni stesse.”¹²¹

III.3.1 art. 7 quinquies, lett. a) e lett. b): servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi ed affini, servizi di accesso a tali prestazioni e prestazioni accessorie

Secondo l'art. 52 della direttiva 2006/112/CE in vigore fino al 31 dicembre 2009, le “attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini, ivi comprese quelle degli organizzatori di dette attività nonché, eventualmente, le prestazioni di servizi accessorie a tali attività; le perizie o i lavori relativi a beni mobili materiali” si consideravano rilevanti territorialmente nello Stato in cui erano effettivamente eseguite.

Con la direttiva 2008/8/CE sono previste due diverse varianti degli artt. 53 e 54 della direttiva 2006/112/CE: la seconda versione di entrambi gli articoli non si applica dal 1° gennaio 2010 bensì dal 1° gennaio 2011.

La prima variante dell'art. 53 stabilisce che “Il luogo delle prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educativa, ricreative o affini,

¹²¹ Art. 7 quinquies Dpr 633/72

quali fiere ed esposizioni, ivi compresi i servizi prestati dall'organizzazione di tali attività, nonché i relativi servizi accessori, è il luogo in cui tali attività si svolgono materialmente". La differenza rispetto alla formulazione precedente vigente al 31 dicembre 2009 risiede nell'esplicitazione dei servizi compresi nella categoria: nell'evoluzione normativa sono state sostituite le "attività educative" alle "attività d'insegnamento" e nell'ambito delle prestazioni affini sono state specificate le "fiere ed esposizioni, ivi compresi i servizi prestati dall'organizzatore di tali attività, nonché i relativi servizi accessori"¹²², restando entrambe le fattispecie collegate territorialmente al luogo di materiale esecuzione delle prestazioni. Quindi questi servizi vengono caricati dell'imposta nel paese di esecuzione sia per i soggetti passivi sia per i soggetti non passivi, norma recepita dall'ordinamento italiano nell'art. 7 quinquies che è valevole *erga omnes*.

La direttiva 2008/8/CE prevede che a partire dal 1° gennaio 2011 l'art. 53 della dir. 2006/112/CE si sdoppi prevedendo il riferimento ai "servizi per l'accesso" alle manifestazioni in esame: i servizi culturali, artistici ecc.. da un lato e quelli connessi all'accesso dall'altro lato confluiscono in due distinti articoli a seconda della qualità del soggetto committente. L'art. 53 viene così modificato: "Il luogo delle prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni, e servizi accessori connessi con l'accesso prestati a un soggetto passivo è il luogo in cui tali manifestazioni si svolgono effettivamente". Per i committenti soggetti non passivi d'imposta invece vale l'art. 54: "Il luogo delle prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni, ivi compresi i servizi prestati dall'organizzatore di tali attività, nonché i servizi accessori prestati a una persona che non è soggetto passivo è il luogo in cui tali attività si svolgono effettivamente."

¹²² Art. 53 dir. 2006/112/CE come modificato dalla Dir. 2008/8/CE

Di conseguenza si deve distinguere se il tipo di servizio offerto è una prestazione culturale, scientifica ecc. vera e propria oppure se si tratti di una prestazione “di accesso” poiché si applicano due differenti modi di individuazione territoriale. Le prestazioni, come definite poc’anzi, “vere e proprie” seguono il luogo della materiale esecuzione della prestazione solamente per i privati cittadini, mentre per i soggetti passivi vale la regola generale e si applica il reverse charge. Le prestazioni di accesso invece vengono caricate dell’imposta nel paese in cui la manifestazione si svolge - se si tratta di soggetti passivi d’imposta - mentre vengono tassate nel Paese della sede del prestatore nel caso in cui si tratti di soggetti non passivi.

Come si può notare, la nuova versione normativa, differenziando il servizio di accesso alle manifestazioni dalle vere e proprie manifestazioni, obbliga quei soggetti passivi aventi la sede in uno Stato diverso da quello dove è resa la prestazione a subire la tassazione in quel medesimo luogo e a richiedere il rimborso dell’Iva in un momento successivo come previsto dalla nuova direttiva 2008/9/CE.

Questa nuova formulazione è stata puntualmente recepita dall’art. 7 quinquies introdotto dall’art. 3 comma 1 del D.lgs 18/2010 di recepimento della direttiva 2008/8/CE. La prassi giurisprudenziale ha attribuito alcune interpretazioni da dare alla locuzione “servizi culturali, ecc...”: la CGE, con la sentenza del 26 settembre 1996 causa C-327/94 ha ampliato il concetto di prestazioni artistiche includendo all’interno di questa categoria anche le prestazioni di una società che effettuava la sonorizzazione di manifestazioni musicali adattando la scelta e la tipologia di strumentazione messa a disposizione a seconda delle diverse esigenze artistiche emerse di volta in volta; la corte di giustizia europea, in quel caso, ha stabilito che tale prestazione costituisse un presupposto necessario all’esibizione artistica o ricreativa principale e di conseguenza ha adattato anche il principio di individuazione territoriale dell’imposta. Questo concetto è ribadito anche dalla

Ris. Ag. Entrate 267 del 6 agosto 2002 la quale, trattando un caso circa le prestazioni di assistenza tecnica, trasporto e pubblicità di un'autovettura rally, afferma che tutte queste operazioni sono strumentali al raggiungimento dello scopo finale e quindi seguono la territorialità della prestazione principale.

Restando sul tema delle prestazioni accessorie, in diverse risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate¹²³ la prassi ha ritenuto che per valutare una particolare prestazione, quando essa sia composta da una serie plurima di atti od elementi, è indispensabile tenere in considerazione ogni circostanza in cui si svolga tale operazione anche se ci sono due "spinte" contrapposte, cioè quella dell'indipendenza di ciascuna prestazione di servizio e quella della non suddivisione della prestazione costituita da un unico servizio sotto il profilo economico per non alterare il sistema di funzionamento dell'Iva. Conseguentemente, nel caso di prestazioni multiple riconducibili ad unico contratto, per valutare correttamente tutta/tutte le prestazioni occorre fare riferimento al contenuto del contratto stesso per verificare se tali operazioni debbano essere considerate indipendenti o collegate le une alle altre.

Questo assunto può essere utile per stabilire esattamente i confini delle prestazioni relative agli eventi o alle manifestazioni artistiche collegando a tali manifestazioni tutto ciò che effettivamente viene reso in stretta correlazione con l'operazione principale.¹²⁴

¹²³ Vedi: ris. Ag. Entr. 23 maggio 2002 n. 153; ris. Ag. Entr. 6 agosto 2002 n. 267; ris. Ag. Entr. 3 giugno 2008 n. 339, ris. Ag. Entr. 3 ottobre 2010 n. 367.

¹²⁴ Infatti, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, nella risoluzione n. 216 del 4 luglio 2002, "*affinché un'operazione possa definirsi "accessoria" è necessario :*
- *che vi sia un'operazione principale, cui collegarsi, al fine di integrarla, completarla o renderla possibile;*
- *che avvenga tra gli stessi soggetti dell'operazione principale;*
- *che venga effettuata direttamente dal cedente o prestatore dell'operazione principale, ovvero da altri soggetti, ma per suo conto ed a sue spese.*"

III.4 Art. 7-sexies

1. In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, lettera b), si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese a committenti non soggetti passivi:

a) le prestazioni di intermediazione in nome e per conto del cliente, quando le operazioni oggetto dell'intermediazione si considerano effettuate nel territorio dello Stato;

b) le prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario, in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato;

c) le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni, quando la relativa esecuzione ha inizio nel territorio dello Stato;

d) le prestazioni di lavorazione, nonché le perizie, relative a beni mobili materiali e le operazioni rese in attività accessorie ai trasporti, quali quelle di carico, scarico, movimentazione e simili, quando sono eseguite nel territorio dello Stato;

e) le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto diversi dalle imbarcazioni da diporto, quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero e sempre che siano utilizzate nel territorio della Comunità. Le medesime prestazioni se rese ad un soggetto domiciliato e residente al di fuori del territorio della Comunità si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate;

e-bis) le prestazioni di cui alla lettera e) relative ad imbarcazioni da diporto, sempre che l'imbarcazione sia effettivamente messa a disposizione nel territorio dello Stato e la prestazione sia resa da soggetti passivi ivi stabiliti e sia utilizzata nel territorio della Comunità. Le medesime prestazioni, se l'imbarcazione da diporto è messa a disposizione in uno Stato estero fuori della Comunità ed il prestatore è stabilito in quello stesso Stato, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate. Alle medesime prestazioni, quando l'imbarcazione da diporto è messa a disposizione in uno Stato diverso da quello di stabilimento del prestatore, si applica la lettera e);

f) le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici da soggetti stabiliti al di fuori del territorio della Comunità, quando il committente e' domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero;

g) le prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, quando sono rese da prestatori stabiliti nel territorio dello Stato a committenti residenti o domiciliati nel territorio della Comunità e sempre che siano utilizzate nel territorio della Comunità. Le medesime prestazioni se rese da soggetti stabiliti al di fuori del territorio della Comunità si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate.

III.4.1 art. 7 sexies, lett. a): le prestazioni di servizi degli intermediari

La particolarità che affligge questa tipologia di servizi consiste nell'ampiezza del principio generale della territorialità stabilito dall'art. 7 ter del Dpr 633/72. In passato diversi e contrastanti interventi dell'Amministrazione finanziaria hanno reso evidente l'incertezza applicativa che si è manifestata nell'applicazione della regola generale dell'art. 7 (sede del prestatore) in alcuni casi¹²⁵, nell'applicazione della deroga presente all'art. 7 comma 4 lett. b)¹²⁶ (luogo di esecuzione della prestazione) in altri casi e, ancora, con l'applicazione della deroga "speciale" dell'art. 40 comma 8 D.L. 331/1993¹²⁷ che estendeva il principio secondo cui la tassazione doveva avvenire nello Stato dell'operazione intermediata. Nella Circolare Assonime del 20 aprile 2007 n. 20, nella quale si affrontava il tema della territorialità delle prestazioni di intermediazione internazionale, è stato ricordato

¹²⁵ Cfr. Ris. Min. 30 giugno 1980 n. 420248

¹²⁶ Cfr. Ris. Min. 28 luglio 1992 n. 450115

¹²⁷ L'art. 40 comma 8 del D.L. 331/1993 stabiliva quanto segue: "Le prestazioni di intermediazione, diverse da quelle indicate nei commi 5 e 6 e da quelle relative alle prestazioni di cui all'art. 7 quarto comma d) Dpr 633/1972, relative ad operazioni su beni mobili, si considerano effettuate nel territorio dello stato se relative ad operazioni ivi effettuate, con esclusione delle prestazioni di intermediazione rese a soggetti passivi in altro stato membro. Se il committente della prestazione di intermediazione è soggetto passivo d'imposta nel territorio dello stato la prestazione si considera ivi effettuata ancorché l'operazione cui l'intermediazione si riferisce sia effettuata in altro stato membro."

l'orientamento giurisprudenziale derivante dai principi espressi dalla Corte di Giustizia emersi con la sentenza sulla causa C-68/03, cioè che in generale la territorialità delle prestazioni di intermediazione vada individuata ove si sia effettuata l'operazione intermediata, indipendentemente dalla qualità e dallo status di chi commissiona il servizio¹²⁸. Con la legge comunitaria 2008 era stata introdotta nell'ordinamento Italiano la lettera f-quinquies all'art. 7 comma 4 del Dpr 633/72 nella quale si recepivano tali citate disposizioni comunitarie specificando che le prestazioni di intermediazione, non rientranti tra le operazioni dell'art. 7 comma 4 lett. d)¹²⁹ o tra le operazioni dell'art. 40 comma 5 del D.L. 331/93¹³⁰, fossero da considerare territorialmente rilevanti in Italia qualora le operazioni intermedie erano ivi effettuate (sempre che il committente non fosse stabilito in un altro Stato dell'Unione Europea).

Le norme in vigore dal 1° gennaio 2010 per le prestazioni di intermediazione si trovano nell'art. 46 della dir. 2006/112/CE e nel nuovo art. 7 sexies lett. a) del Dpr 633/72. La disposizione europea stabilisce che *“il luogo delle prestazioni di servizi rese a persone che non sono soggetti passivi da un intermediario che agisce in nome e per conto altrui è il luogo in cui viene effettuata l'operazione principale in conformità della*

¹²⁸ Cfr. conclusioni dell'avvocato generale presentate il 13 gennaio 2004 sulla causa C-68/03 assunte poi a base di questa sentenza. In particolare, al punto 39 si legge quanto segue: *“Alla luce delle considerazioni che precedono, si può sostenere che l'art. 28 ter, parte E, n. 3, della sesta direttiva si riferisce ai servizi forniti da intermediari, a prescindere dalla persona cui sono destinati. Parafrasando il governo della Repubblica portoghese (punto 16 delle sue osservazioni scritte), si può affermare che la condizione del soggetto per conto del quale agisce il terzo è irrilevante ai fini dell'applicazione della disposizione di cui trattasi e si può aggiungere, per i motivi esposti, che è altresì irrilevante la qualità del venditore nell'ambito del negozio principale.”*

¹²⁹ Art. 7, 4° comma Dpr 633/72 lett. d): *“le prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto, le prestazioni di servizi indicate al numero 2) del secondo comma dell'articolo 3, le prestazioni pubblicitarie, di consulenza e assistenza tecnica o legale, comprese quelle di formazione e di addestramento del personale, le prestazioni di servizi di telecomunicazione, di elaborazione e fornitura di dati e simili, le operazioni bancarie, finanziarie e assicurative e le prestazioni relative a prestiti di personale, nonché le prestazioni di intermediazione inerenti alle suddette prestazioni o operazioni e quelle inerenti all'obbligo di non esercitarle, nonché le cessioni di contratti relativi alle prestazioni di sportivi professionisti”*

¹³⁰ Art. 40, comma 5 D.L. 331/93: *“Le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni e le relative prestazioni di intermediazione (...)”*

presente direttiva” che, naturalmente, non si applica nelle prestazioni B2B poiché esse sono attratte dalla regola generale dell’art. 44. Di conseguenza le intermediazioni restano collegate al luogo di effettuazione dell’operazione principale solo nel caso di operazioni B2C.

Questa normativa europea, come si diceva poc’anzi, è stata recepita dall’art. 7 *sexies* lett. a) del Dpr 633/72 secondo cui l’operatore, in caso di intermediazioni verso soggetti non passivi, deve assicurarsi delle caratteristiche e della territorialità della prestazione sottostante per potersi comportare di conseguenza in modo corretto. E’ palese che, a causa del collegamento dell’operazione di intermediazione alla territorialità della prestazione principale sottostante, in caso di operazioni rilevanti in un territorio esterno alla Comunità Europea tali operazioni risultano “territorialmente irrilevanti”: a livello europeo esse sono identificate come “esenti Iva” secondo l’art. 159 della direttiva 2006/112/CE mentre nell’ordinamento Italiano, secondo l’art. 9 comma 1 n. 7 del Dpr 633/72, esse sono da considerarsi non imponibili.

III.4.2 art. 7 sexies, lett. b), c): le prestazioni di trasporto di beni intracomunitario e non

Nella normativa europea le norme degli artt. 49-52 della direttiva 2006/112/CE in vigore dal 1° gennaio 2010 sostanzialmente sono una riproposizione del modello precedente con la limitazione, però, ai soli soggetti non passivi perché le prestazioni relative ai soggetti passivi sono regolate di default dal principio generale basato sulla sede del committente dell’art. 44. Queste disposizioni sono recepite nell’ordinamento italiano dall’art. 7 *sexies* lett b) e c) con il solo riferimento alle operazioni B2C.

Il nuovo art. 44, differenziandosi dalla previgente norma dell'art. 47 il quale prevedeva che la tassazione avvenisse nello “(...) stato membro che ha attribuito al destinatario il numero d'identificazione IVA con il quale gli è stato reso il servizio”¹³¹, stabilisce che una prestazione di trasporto sia legata al luogo dove ha sede l'attività del committente soggetto passivo, permettendo così di superare la limitazione del semplice riferimento dell'identificazione (identificazione riferita, naturalmente, ad uno Stato non coincidente con quello della sede dell'attività).

Per quanto riguarda i trasporti non comunitari, nella direttiva 2006/112/CE l'art. 49 stabilisce che: “Il luogo delle prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario di beni rese a persone che non sono soggetti passivi è quello dove si effettua il trasporto in funzione delle distanze percorse”. Questo principio di proporzionalità della tassazione in relazione alla distanza percorsa nei vari Stati viene applicata anche sulle importazioni o sulle esportazioni di beni effettuate verso soggetti non passivi, tenendo sempre presente il regime di non imponibilità dell'art. 144¹³² e 146 1° par.1 lett. e)¹³³ della dir. 2006/112/CE.

In tema di trasporti intracomunitari, a livello europeo è stabilito che “Il luogo delle prestazioni di trasporto intracomunitario di beni rese a persone che non sono soggetti passivi è luogo di partenza del trasporto”¹³⁴, e in questa norma è disegnato il nuovo “assetto” della territorialità dei trasporti effettuati a favore di privati cittadini all'interno della Comunità Europea. Per definire cosa si intende per *trasporto intracomunitario* intervengono in maniera identica sia l'art. 51 della dir.

¹³¹ Art. 47 direttiva 2006/112/CE in vigore fino al 31 dicembre 2009

¹³² Art. 144 dir. 2006/112/CE: “Gli Stati membri esentano le prestazioni di servizi connesse con l'importazione di beni e il cui valore è compreso nella base imponibile, conformemente all'articolo 86, paragrafo 1, lettera b)”

¹³³ Art. 146, par. 1 lett. e) dir. 2006/11/CE: “Le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie, eccettuate le prestazioni di servizi esenti conformemente agli articoli 132 e 135 qualora siano direttamente connesse alle esportazioni o importazioni di beni che beneficiano delle disposizioni previste all'articolo 61 e all'articolo 157, paragrafo 1, lettera a)”

¹³⁴ Art. 50 Direttiva 2006/112/CE

2006/112/CE sia l'art. 7, comma 1 lett. f) del Dpr 633/72. Entrambi statuiscono che “E’ considerato trasporto intracomunitario di beni il trasporto di beni il cui luogo di partenza e il luogo di arrivo sono situati nei territori di due Stati membri diversi. «Luogo di partenza» è il luogo in cui inizia effettivamente il trasporto dei beni, senza tener conto dei tragitti compiuti per recarsi nel luogo in cui si trovano i beni e «luogo di arrivo» è il luogo in cui il trasporto si conclude definitivamente”.

Questa normativa comunitaria viene recepita dall’ordinamento italiano alla lettera b) dell’art. 7 sexies – per “le prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario” alle quali viene applicato il criterio della proporzionalità della distanza percorsa – e alla lett. c) del medesimo art. 7 sexies – per “le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni”¹³⁵ per le quali è valevole il criterio di territorialità secondo il luogo di partenza e solo per le prestazioni in favore di soggetti non passivi d’imposta –.

III.4.3 art. 7 sexies, lett. d): prestazioni di lavorazione e perizie su beni mobili, attività accessorie ai trasporti

Le prestazioni in esame, fino al 31.12.2009, erano considerate dalla normativa europea territorialmente rilevanti nello Stato in cui venivano materialmente eseguite¹³⁶ ma, nel caso in cui esse fossero prestate a favore di soggetti passivi d’imposta identificati in un diverso Stato membro e solo se i beni oggetto della prestazione trasportati al di fuori dello Stato in cui era avvenuta la lavorazione, tali attività si consideravano rilevanti territorialmente nello “(...) stato membro che ha

¹³⁵ Come definite dai citati artt. 7 comma 1 lett. f) Dpr 633/72 e 52 Dir. 2006/112/CE

¹³⁶ Cfr. art. 52 dir. 2006/112/CE testo vigente al 31.12.2009

attribuito al destinatario il numero d'identificazione IVA con il quale gli è stato reso il servizio”¹³⁷.

Nella disciplina nazionale questa norma era recepita dall'art. 7 comma 4 lett. b) del Dpr 633/72 il quale, derogando alla regola generale dell'art. 7 comma 3¹³⁸, collegava le prestazioni relative ai beni mobili materiali allo Stato nel quale esse erano materialmente eseguite. Questa specifica comprendeva solamente quei servizi che si riferivano fisicamente a beni mobili materiali, cioè quelli per cui era prevista una tangibile attività sui beni stessi. Si è fatta questa precisazione poiché, quando il legislatore ha voluto applicare la deroga territoriale ad altre tipologie di servizi, ha espressamente previsto norme ad hoc per tali altre prestazioni¹³⁹. Quando queste prestazioni di servizi consistenti in “attività materiali sui beni stessi” riguardavano beni destinati al trasferimento in un altro Stato europeo al termine della lavorazione, il principio di individuazione territoriale veniva derogato nuovamente ora non più in favore del luogo della materiale esecuzione del servizio bensì in relazione alla sede del committente.

Il nuovo art. 7 sexies lett. d) del Dpr 633/72 recepisce l'art. 54 della dir. 2006/112/CE¹⁴⁰ che resta immutato rispetto al testo previgente eccetto per l'esclusione da questa norma dei soggetti passivi d'imposta: la norma nazionale, che deriva da quella europea, stabilisce che le prestazioni in esame vengono caricate d'imposta nel luogo in cui esse sono materialmente eseguite. Questo però implica un impatto amministrativo-burocratico non indifferente per tutte le

¹³⁷ Cfr. nota 29

¹³⁸ Ricordiamo che la previgente regola generale sulla territorialità dei servizi prevedeva la rilevanza territoriale nel luogo della sede o residenza del prestatore del servizio stesso

¹³⁹ Cfr. Art. 7 comma 4 lett. a) Dpr 633/72 in vigore fino al 31 dicembre 2009: “*le perizie, le prestazioni di agenzia e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari*”; art. 7 comma 4 lett. b) Dpr 633/72 in vigore fino al 31 dicembre 2009: “*le perizie*”

¹⁴⁰ La nuova formulazione dell'art. 54 recita: “*Il luogo delle prestazioni dei seguenti servizi a una persona che non è soggetto passivo è il luogo in cui le prestazioni sono materialmente eseguite:*
a) *attività accessorie ai trasporti quali operazioni di carico, scarico, movimentazione e affini;*
b) *perizie e lavori relativi a beni mobili materiali.*”

imprese che si trovano ad eseguire tali prestazioni a dei privati in quanto dovrebbero registrarsi ed assolvere l'imposta nello Stato membro nel quale effettuano l'operazione: problematica superata per i rapporti B2B con l'applicazione della regola generale ma tutt'ora aperta per i B2C.

III.4.4 art. 7 sexies, lett. e) ed e-bis): noleggio e locazione non a breve termine di imbarcazioni da diporto e di mezzi diversi dalle imbarcazioni da diporto

Per l'esame della disciplina di queste prestazioni di servizi si rinvia a quanto già detto nel paragrafo III.2.4 in commento ai noleggi e alle locazioni dei mezzi di trasporto.

III.4.5 art. 7 sexies, lett. f) e g): servizi resi tramite mezzi elettronici, prestazioni di telecomunicazione e teleradiodiffusione¹⁴¹

Per comprendere più agevolmente la territorialità di questi servizi, bisogna citare sempre la direttiva 2006/112/CE dove si trovano separati in 3 lettere diverse dell'art. 56 queste tipologie di prestazioni. Il testo in vigore al 31/12/2009 stabiliva che: *“Il luogo delle seguenti prestazioni di servizi, fornite a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità ma fuori del paese del prestatore, è quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o dispone di una stabile organizzazione per la quale è stata resa la prestazione di servizi o, in*

¹⁴¹ Prima di procedere si ritiene di dover precisare cosa si intende per servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione. Secondo l'art. 9 par 2 lett. e) della dir. 77/388/CE, come modificato dalla direttiva 1999/59/CE, *“sono considerate prestazioni di servizi di telecomunicazioni le prestazioni di servizi che rendono possibile la trasmissione, l'emissione o la ricezione di segnali, scritti, immagini e suoni o informazioni di qualsiasi natura via filo, per radio, tramite mezzi ottici o altri mezzi elettromagnetici, ivi compresa la cessione e la concessione, ad esse connesse, di un diritto di utilizzazione a infrastrutture per la trasmissione, l'emissione o la ricezione. Ai sensi della presente disposizione è considerata come facente parte di una prestazione di servizi di telecomunicazioni anche la messa a disposizione dell'accesso a reti globali di informazioni”*

manca di tale sede o stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale:

(...)

i) servizi di telecomunicazioni;

j) servizi di radiodiffusione e di televisione;

k) i servizi prestati per via elettronica, segnatamente quelli di cui all'allegato II"¹⁴².

Questa norma prevedeva che il servizio venisse tassato nel luogo "di consumo", ma faceva riferimento solamente a soggetti passivi d'imposta stabiliti in Europa in uno stato diverso da quello del prestatore e ad imprenditori o privati cittadini stabiliti al di fuori della Comunità. Per tali servizi offerti a privati cittadini interveniva il successivo art. 59 a stabilire che le prestazioni in esame fossero tassate nello Stato del committente non soggetto passivo d'imposta nel caso in cui il prestatore fosse stabilito in uno stato extraeuropeo¹⁴³.

Come si arriva a capire da queste norme, la regolamentazione previgente portava a tassazione questi servizi nello Stato del committente extraeuropeo e del committente europeo sia nel caso in cui essi fossero identificati a fini Iva sia che fossero "privati" cittadini. I servizi elettronici anch'essi venivano caricati dell'imposta nel paese di residenza o domicilio del committente non soggetto

¹⁴² Art. 56, par. 1 dir. 2006/112/CE

¹⁴³ In modo specifico per i servizi elettronici interveniva l'art. 57 dir. 206/112/CE: "*Qualora le prestazioni di servizi di cui all'articolo 56, paragrafo 1, lettera k), siano fornite a persone non soggetti passivi stabilite, o domiciliate o abitualmente residenti in uno Stato membro da parte di un soggetto passivo che abbia fissato la sede della propria attività economica o disponga di una stabile organizzazione a partire dalla quale è resa la prestazione di servizi fuori della Comunità o, in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, sia domiciliato o abitualmente residente fuori della Comunità, il luogo della prestazione è il luogo in cui la persona non soggetto passivo è stabilita, o domiciliata o abitualmente residente.*"

Invece, per i servizi di tele-radiodiffusione, l'art. 59 par. 2 stabiliva: "*Fino al 31 dicembre 2006 gli Stati membri applicano l'articolo 58, lettera b), ai servizi di radiodiffusione e di televisione di cui all'articolo 56, paragrafo 1, lettera j), resi a persone non soggetti passivi stabilite, o domiciliate o abitualmente residenti in uno Stato membro da un soggetto passivo che abbia stabilito la sede della propria attività economica o disponga di una stabile organizzazione a partire dalla quale sono resi i servizi fuori della Comunità o, in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, sia domiciliato o abitualmente residente fuori della Comunità.*"

passivo d'imposta nel caso in cui il prestatore fosse un soggetto extracomunitario, ma restava disciplinato dalla regola generale allora vigente basata sulla sede del prestatore nel caso del committente non soggetto passivo e del prestatore soggetto passivo comunitario.

Dal 1° gennaio 2010 e fino al 31 dicembre 2014 le prestazioni elettroniche e di tele-radiodiffusione effettuate a favore di soggetti non passivi da parte di un soggetto stabilito al di fuori della Comunità restano disciplinate dal citato art. 58 della dir. 2006/112 e seguono la territorialità dello Stato di stabilimento del cliente. Parimenti restano ferme le statuizioni nel caso in cui il prestatore sia un soggetto passivo comunitario i cui servizi restano comunque tassati nel paese del cliente secondo il generale nuovo testo dell'art. 45; inoltre è da tenere presente che *“il luogo delle prestazioni di un tale servizio situato al di fuori della Comunità (si considera) come se fosse situato all'interno del loro territorio qualora l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione abbiano luogo all'interno del loro territorio”*¹⁴⁴.

L'art. 7 sexies lett. f) e g) Dpr 633/72 recepisce appieno queste disposizioni comunitarie legiferando sulle prestazioni elettroniche fornite da operatori extraeuropei alle lett. f) e sulle prestazioni di tele-radiodiffusione alla lett. g). Per le prime, come abbiamo già visto, si applica il criterio di rilevanza territoriale del suolo nazionale se il servizio è ivi utilizzato da un soggetto non passivo, e per le seconde la normativa prevede che esse siano tassate in Italia sia nel caso di prestatori italiani e fruitori comunitari non soggetti passivi¹⁴⁵ sia nel caso di operatori extraeuropei e fruitori stabiliti sul suolo nazionale.

¹⁴⁴ Norma perequativa prevista dall'art. 59bis b) Dir. 2006/112/CE introdotta dalla Dir. 2008/8/CE

¹⁴⁵ E questi sestì servizi debbono anche essere utilizzati sul territorio della Comunità Europea secondo quanto stabilito dall'art. 59 bis della dir 2006/112/CE (cfr. nota 40)

III.5 Art. 7-septies

“In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, lettera b), non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le seguenti prestazioni di servizi, quando sono rese a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori della Comunità:

- a) le prestazioni di servizi di cui all'articolo 3, secondo comma, numero 2);*
- b) le prestazioni pubblicitarie;*
- c) le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale nonché quelle di elaborazione e fornitura di dati e simili;*
- d) le operazioni bancarie, finanziarie ed assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione ed escluse le locazioni di casseforti;*
- e) la messa a disposizione del personale;*
- f) le prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto;*
- g) la concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, il servizio di trasporto o di trasmissione mediante gli stessi e la fornitura di altri servizi direttamente collegati;*
- h) i servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, esclusi quelli utilizzati nel territorio dello Stato ancorché resi da soggetti che non siano ivi stabiliti;*
- i) i servizi prestati per via elettronica;*
- l) le prestazioni di servizi inerenti all'obbligo di non esercitare interamente o parzialmente un'attività o un diritto di cui alle lettere precedenti.”*

III.5.1 art. 7 septies lett. a) - I)

Questo ultimo articolo legato alla territorialità fa un elenco di servizi per i quali si deroga alla regola generale dell'art. 7 ter, comma 1 lett. b)¹⁴⁶. La nuova disposizione esclude da tassazione i servizi catalogati quando essi sono resi a soggetti privati residenti e domiciliati all'esterno dell'unione europea¹⁴⁷.

Le novità introdotte dal D.lsl 11 febbraio 2010 n.18 in questo articolo riguardano il fatto che per queste fattispecie di operazioni non opera più la regola dell'utilizzo a livello comunitario e non si ricorre neppure alla regola dell'utilizzo a livello nazionale se tali prestazioni vengono rese a soggetti extraeuropei (indipendentemente dal loro status di soggetti passivi o meno). Di conseguenza da gennaio 2010 le operazioni rubricate all'art. 7 septies si considerano territorialmente rilevanti in Italia se esse vengono rese a soggetti passivi ivi stabiliti non contando per la determinazione del luogo di imposizione dove esse vengono effettivamente utilizzate; tali operazioni, invece, sono considerate non rilevanti territorialmente, e quindi non tassabili in Italia, nel caso in cui esse vengano svolte a favore di soggetti passivi stabiliti nel territorio della Comunità europea o un qualsiasi soggetto extra-UE (indipendentemente dal suo status) anche se l'utilizzo del servizio avvenga in Italia.

¹⁴⁶ Si ricorda che il citato art 7 ter comma 1 lett. b) stabilisce che: “*Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato:*

(...)

b) quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.”

¹⁴⁷ Unica eccezione è il caso dei servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione che, come detto nei paragrafi precedenti, sono territorialmente rilevanti nello Stato comunitario dove essi vengono utilizzati anche qualora il prestatore non sia stabilito in detto Stato europeo.

CAPITOLO IV

CASI GIURISPRUDENZIALI IN MATERIA DI TERRITORIALITA'

IV.1 Premessa: funzione nomofiliaca della Corte di Giustizia europea

Quando il giudice nazionale si trova a dover dirimere una controversia sulla base di una norma comunitaria ma nutre dei dubbi in merito alla norma stessa, deve per forza fare un'eggesi del senso originario dato dal legislatore Europeo: l'interpretazione diventa la questione pregiudiziale che l'autorità dovrà sciogliere per poter risolvere la questione. L'art. 220 del trattato CE assegna alla Corte di Giustizia la competenza sull'interpretazione autentica del diritto comunitario in modo tale da essere applicato in modo uniforme nell'intera Comunità, e i giudici nazionali hanno la possibilità - in taluni casi l'obbligo - di rimettere ai giudici comunitari la questione pregiudiziale riguardante una specifica interpretazione delle disposizioni da usare per la decisione nazionale di merito. Nel tempo i giudici comunitari hanno allargato l'oggetto del rinvio interpretativo rispondendo a dubbi riguardanti l'eggesi di regolamenti o direttive anche se in realtà spesso le interpretazioni dovevano valutare la conciliabilità tra il diritto sostanziale e processuale nazionale e la normativa comunitaria nello specifico procedimento.

Fin da quando è stata istituita, la Corte di Giustizia è sempre stata un mezzo della Comunità Europea per arrivare a raggiungere specifici obiettivi utilizzando il diritto comunitario, contraddistinto per la propria autonomia e uniformità in tutti gli Stati membri: esso è stato posto ad un livello gerarchicamente superiore rispetto a quello dei singoli ordinamenti nazionali.

L'art. 5 del citato Trattato istitutivo della Comunità Europea stabilisce che il legislatore comunitario “*agisce nei limiti delle competenze che gli sono conferite*”, la sua competenza si limita al diritto sostanziale lasciando all'autonomia degli Stati membri il piano del diritto processuale anche se la stretta correlazione tra i due piani del diritto, con i pareri dati sulla compatibilità tra le normative europee e quelle nazionali, ha fatto travalicare i limiti “sostanziali” propri della Corte temperando, di fatto, l'indipendenza sulla normativa processuale degli ordinamenti nazionali. I giudici comunitari hanno più volte precisato che la legge interna, qualora si frapponga all'applicazione e alla sovranità del diritto sovranazionale, deve essere disapplicata in modo da non ostacolare minimamente la tutela dei principi europei.

Contemporaneamente alla stipula del Trattato C.E.E. si è generato un effettivo ordinamento giuridico nato dalla rinuncia degli Stati membri a una parte della loro sovranità in alcune materie, e tale ordinamento giuridico deve essere applicato anche dai giudici nazionali.

Nella c.d. sentenza *Simmenthal* la Corte di giustizia stabilisce che “*qualsiasi giudice nazionale, adito nell'ambito della sua competenza, ha l'obbligo di applicare integralmente il diritto comunitario e di tutelare i diritti che questo attribuisce ai singoli, disapplicando le disposizioni eventualmente contrastanti della legge interna, sia anteriore sia successiva alla norma comunitaria*”¹⁴⁸; ma i problemi maggiori si riscontrano quando il legislatore nazionale deve adeguarsi ad atti che non sono applicabili direttamente, come nel caso delle direttive e delle decisioni le quali hanno bisogno di un recepimento dello Stato coinvolto. Con la sentenza *Von Duyn* la Corte di Cassazione si esprime in merito sostenendo che “*nei casi in cui le autorità comunitarie abbiano, mediante direttiva, obbligato gli Stati membri ad adottare un*

¹⁴⁸ Sentenza Corte di Giustizia 9 marzo 1978, causa C106/77 *Simmenthal*, punto 21

determinato comportamento, la portata dell'atto sarebbe ristretta se i singoli non potessero far valere in giudizio la sua efficacia e se i giudici nazionali non potessero prenderlo in considerazione come norma di diritto comunitario. D'altra parte, l'art. 177, che autorizza i giudici nazionali a domandare alla Corte di Giustizia di pronunciarsi sulla validità e sull'interpretazione di tutti gli atti compiuti dalle istituzioni, senza distinzioni, implica il fatto che singoli possano far valere atti dinanzi a detti giudici.”¹⁴⁹. I giudici comunitari dovrebbero fornire ai giudici nazionali, valutando ogni singolo caso, l'interpretazione più corretta dello spirito delle norme europee di riferimento per arrivare a un corretto giudizio sulla vertenza.

Nel corso del tempo la Corte sembra avere auto-ampliato l'oggetto delle sue interpretazioni: formalmente allineata al dettato dell'art. 234 del Trattato che non allarga la competenza della Corte al giudizio di compatibilità delle norme interne a quelle comunitaria, essa di fatto pratica in modo esteso queste valutazioni di compatibilità in quanto richieste dai giudici stessi del rinvio. Ma al di là di questo dibattito, si può affermare che le pronunce interpretative della Corte di Giustizia vincolano in modo diretto il giudice nazionale che ha rimesso la questione a conformarsi alle soluzioni proposte. Le interpretazioni fornite dai giudici comunitari hanno efficacia *erga omnes*: in tal senso i giudici nazionali sono sollevati dall'obbligo di rinvio sia quando si trovino ad affrontare una questione identica ad un'altra già risolta dalla Corte sia quando, pur non trovandosi di fronte una vertenza identica ma solo simile, esiste in materia una costante giurisprudenza Europea.

Una funzione che può essere comparabile sul piano nazionale ce l'ha la Corte di Cassazione. Per funzione nomofilattica, come stabilito dall'art. 61 del regio decreto n. 12 del 30 gennaio 1941 (c.d. ordinamento giudiziario) e ampliato dal successivo art. 65 dello stesso decreto, si intende “l'esatta osservanza e l'uniforme

¹⁴⁹ Sentenza Corte di Giustizia 4 dicembre 1974 C-41/74 Von Duyn Home Office

interpretazione della legge, l'unità del diritto obiettivo nazionale, il rispetto delle diverse giurisdizioni". Il controllo delle diverse interpretazioni delle norme risponde all'esigenza di garantire la certezza del diritto e, come stabilito dall'art. 3 della costituzione, l'uguaglianza dei cittadini di fronte alla legge. La giurisprudenza della Cassazione, infatti, è tesa a realizzare questo scopo mettendo sullo stesso piano qualsiasi cittadino attraverso un giusto trattamento processuale.

Con "*esatta osservanza e uniforme interpretazione della legge*" si intende esprimere il concetto che la Cassazione è stata concepita con lo scopo di assegnare, in un preciso momento e contesto storico, un univoco significato alle norme generali e astratte ai giudici chiamati a sentenziare. Ma questo si rivela essere un obiettivo inarrivabile, in assoluto non esisterebbe un unico modo esatto di interpretare il diritto in quanto variabile a seconda di molteplici fattori; piuttosto si dovrebbe parlare di uniformità della giurisprudenza nell'interpretazione della legge.

La nomofilachia della Cassazione oggi è considerata come un'ambizione verso una uniformità di interpretazioni del diritto nazionale a cui si aggiunge la funzione simile della Corte di Giustizia in ambito europeo. L'interazione di questi due enti consente la corretta applicazione a livello pratico di principi generali e astratti che molto spesso sono difficilmente applicabili a casi concreti. L'analisi delle seguenti sentenze vorrebbe fare luce su alcuni tra i problemi interpretativi che nel corso del tempo si sono succeduti all'analisi dei giudici sia comunitari che nazionali, anche alla luce dei nuovi provvedimenti presi in tempi più recenti dal legislatore europeo.

IV.2 Rilevanza territoriale della diffusione dei messaggi pubblicitari: Corte di Giustizia UE, Sent. 19 febbraio 2009, causa C-1/08

Attraverso la sentenza in commento la Corte di Giustizia si è espressa prendendo posizione e precisando il significato del concetto di “utilizzo” delle prestazioni di servizi, nell’accezione della rilevanza territoriale ed assoggettabilità ad Iva, nel caso in cui le prestazioni stesse siano rese a committenti non residenti. La sentenza in esame affronta una tematica che da sempre ha condotto l’amministrazione finanziaria, la dottrina e la giurisprudenza a orientamenti interpretativi divergenti. Questa decisione è stata presa quando erano imminenti i cambiamenti dovuti all’entrata in vigore della direttiva 2008/8/CE la quale ha introdotto i nuovi criteri di individuazione territoriale per le prestazioni di servizi basati sul principio di imposizione Iva nel luogo di effettivo consumo.

Con questa sentenza la Corte precisa, inoltre, che il solo fatto di designare un rappresentante fiscale non è utile al fine di individuare il luogo di imposizione delle prestazioni pubblicitarie e, se il prestatore è stabilito in uno Stato esterno all’Unione Europea, il criterio dell’effettivo utilizzo non è utilizzabile per individuare il luogo di imposizione del servizio in questione.

La circostanza portata all’esame dei giudici della Corte riguardava una società di diritto austriaco, la A.A. GmbH (di seguito A.A.), che si occupava di gestire un’agenzia pubblicitaria acquistando in nome proprio e per clienti austriaci e tedeschi spazi pubblicitari presso media italiani operando dall’Austria, senza però disporre di un centro di attività stabile in Italia. Non essendo l’Austria ancora entrata nell’Unione Europea all’epoca dei fatti, la A.A. aveva nominato una sua filiale italiana, la Athesia Druck Srl. (di seguito A.D.), come sua rappresentante fiscale ex art. 17 del Dpr 633/72 italiano. Le prestazioni pubblicitarie venivano fatturate con Iva e cointestate ad entrambe le società e visto che l’imposta veniva riscossa in Italia la A.D. ne chiedeva il rimborso all’amministrazione finanziaria

italiana ai sensi dell'art. 38-ter del decreto 633/72. Nel 1999 l'Ufficio Iva dell'Agenzia delle Entrate contestava all'A.D. le dichiarazioni Iva che erano state presentate negli anni 1993 e 1994 come rappresentante fiscale dell'A.A. a causa di una mancata fatturazione delle prestazioni pubblicitarie fornite dalla A.A. stessa a clienti austriaci e tedeschi. Ne è nato un contenzioso innanzi alla Commissione tributaria di Bolzano che ha respinto, con le decisioni dell'11 aprile e dell'11 ottobre 2000, i ricorsi presentati dalla società A.D. per la parte riguardante l'Iva ma li ha accolti per l'ammenda comminata in seguito all'accertamento, dichiarata non dovuta dalla società italiana. La società, presentatasi poi in appello alla Commissione tributaria di secondo grado, si è vista respingere sia il ricorso riguardante i diritti d'Iva - confermati a carico della società - sia gli appelli incidentali dell'Ufficio Iva di Bolzano. Da ultima la Corte di Cassazione ha deciso di sottoporre il procedimento all'attenzione della Corte di Giustizia europea con la seguente questione: *“Quale sia ai fini Iva, ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. e) della sesta direttiva (...), il luogo della prestazione pubblicitaria, resa da un soggetto avente sede nel territorio di uno Stato membro della Comunità europea a un destinatario stabilito fuori della Comunità, ma con rappresentante fiscale nel territorio di uno Stato membro, e, in particolare, se esso sia il luogo del destinatario del messaggio, il luogo ove ha sede la società rappresentante fiscale per l'Italia della società non comunitaria richiedente la prestazione pubblicitaria o il luogo del committente della società non comunitaria”*¹⁵⁰. Il giudice del rinvio ha posto la domanda su come dovesse essere individuato il luogo delle prestazioni in esame nella situazione in cui il prestatore è stabilito in uno Stato membro e il destinatario, avente la sede dell'attività economica in uno stato extra-UE ma un rappresentante fiscale nel medesimo Stato membro, a volte era il destinatario finale della prestazioni pubblicitarie (cioè il committente) e altre volte

¹⁵⁰ Cit. sentenza Corte di Giustizia UE 19 febbraio 2009, causa C-1/08, punto 18

un destinatario intermedio che a sua volta effettuava prestazioni per i propri clienti committenti della pubblicità.

Il principio di territorialità dell'Iva delle prestazioni di servizi è definito dall'art. 7 ter e seguenti del Dpr 633/72. Con la vecchia formulazione dell'articolo in questione un servizio veniva collegato al territorio dove il prestatore aveva stabilito il domicilio, la propria residenza o una stabile organizzazione, quindi indipendentemente da dove veniva concretamente eseguita la prestazione. Questo principio generale, poi, veniva derogato da un'ampia elencazione di casi al quarto comma dello stesso articolo dove si indicava la rilevanza territoriale delle varie prestazioni o nel luogo dove esse venivano eseguite, o dove aveva fisicamente sede il bene cui la prestazione si riferiva oppure dove il committente aveva il domicilio, la residenza o una stabile organizzazione. Per il caso in esame relativo alle prestazioni pubblicitarie, esse si consideravano effettuate nel territorio italiano, come stabilito dall'art. 7, quarto comma, lett. d) Dpr 633/72 in deroga al principio generale, se il committente era stabilito in Italia e se i servizi non venivano usati fuori dal territorio comunitario.

Per quanto riguarda il caso specifico in esame, dato che le prestazioni pubblicitarie venivano effettuate per un committente non comunitario la Corte precisa che la norma di riferimento, come detto poc'anzi, stabiliva che *“le operazioni di cui alla lettera d) ... rese a soggetti domiciliati e residenti fuori della Comunità Economica Europea ... si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate”*¹⁵¹.

La normativa nazionale deriva dal recepimento di quella comunitaria, infatti il principio generale della territorialità è rinvenibile all'art. 9 della sesta direttiva 77/388/CEE che è stato a sua volta trasposto, per quanto riguarda il presente lavoro, negli art. 56 e seguenti della direttiva 2006/112/CE. In tale articolo 9,

¹⁵¹ Cit. art. 7, quarto comma, lett. f) Dpr 633/72

dopo aver indicato il criterio generale di rilevanza territoriale dove il prestatore aveva la sede economica o “una stabile organizzazione per la quale è stata resa la prestazione di servizi”, alla lettera e) del secondo paragrafo si trovava che le prestazioni pubblicitarie erano rilevanti, e quindi imponibili, nello Stato in cui il destinatario aveva la sede della propria attività, il suo domicilio o la sua residenza abituale.

La corte di Giustizia, conformemente anche alla propria giurisprudenza¹⁵², interpretava l’art. 9, n. 2, lett. e) appena citato nel senso che esso dovesse essere applicato, oltre che alle prestazioni pubblicitarie direttamente fornite e fatturate dal prestatore a un committente soggetto passivo, anche a quelle prestazioni che venivano fornite in via indiretta al committente e fatturate a un terzo soggetto il quale le fatturava a sua volta allo stesso committente. La Corte ha dichiarato chiaramente che, sostenuta dai punti 1 e 2 del succitato art. 9, l’individuazione corretta del luogo di rilevanza territoriale di una prestazione di servizi dipende solamente da quello in cui il destinatario e il prestatore sono stabiliti. Di conseguenza, nel caso di prestazioni indirette come nella causa oggetto di esame con un prestatore iniziale, un intermediario e un committente finale che riceve la prestazione dal destinatario intermedio, bisogna separare la prestazione iniziale al destinatario intermedio dal resto per poter individuare correttamente il luogo di tale prestazione¹⁵³. La Corte comunque considerava che il luogo della prestazione pubblicitaria, basandosi sull’art. 9, n. 2 lett. e) della sesta direttiva, dovesse essere considerato quello in cui aveva sede il destinatario della pubblicità – nel caso di soggetto extra-UE – senza prendere in considerazione la particolarità che esso non fosse il committente finale della prestazione in questione.

¹⁵² Sentenza 15 marzo 2001, causa C-108/00 punto 22; sentenza 5 giugno 2003, causa C-438/01

¹⁵³ In tal senso, v. sentenza Design Concept 5 giugno 2003, C-438/01, punto 28

In deroga a quanto stabilito dal principio del punto precedente, nel paragrafo terzo lett. b) dello stesso articolo 9¹⁵⁴ era specificato che *“Al fine di evitare casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione di concorrenza, gli Stati membri possono ... considerare: ... b) il luogo di prestazione dei servizi situato al di fuori della Comunità a norma del presente articolo come se fosse situato all'interno del paese quando l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego hanno luogo all'interno del paese”*. Precisando che il paese dove *“l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego hanno luogo”* viene inteso dalla giurisprudenza come lo Stato dal quale vengono materialmente diffusi i messaggi promozionali, la Corte arriva ad indicare che, nel caso con le caratteristiche di quelle della causa in esame, l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego dovessero essere per forza effettuati in Italia. Di conseguenza, nell'eventualità di utilizzo della facoltà prevista da questa disposizione, l'amministrazione finanziaria dello Stato europeo coinvolto avrebbe potuto considerare le prestazioni pubblicitarie fornite al destinatario, sia finale che intermedio, come imponibili nello Stato medesimo in quanto ivi effettuate ma non considerare imponibili le prestazioni rese ai propri clienti dal destinatario intermedio con sede al di fuori della Comunità Europea.

La corte di giustizia, nella parte esplicativa del contesto normativo, cita anche l'art. 17 del decreto Iva, il quale stabiliva quanto segue: *“L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario (...)*

Gli obblighi ed i diritti derivanti dall'applicazione del presente decreto, relativamente ad operazioni effettuate nel territorio dello Stato da o nei confronti di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione in Italia, possono essere adempiuti o esercitati, nei modi ordinari, da un rappresentante residente nel territorio dello Stato ...”. Si sottolinea che comunque un rappresentante fiscale come quello citato dal presente articolo 17 e

¹⁵⁴ Trasposto nell'art. 58, comma 1, lett. b) direttiva 2006/112/CE

dall'art. 2, n. 3 della XIII direttiva non è rilevante per determinare se una particolare prestazione di servizi effettuata o ricevuta dal rappresentato è imponibile o meno, in quanto la rappresentanza ha solamente la funzione di agevolare il Fisco nazionale con un interlocutore con cui si possa rapportare quando il soggetto passivo è stabilito all'estero. Diverso sarebbe il caso se il rappresentante fosse egli stesso un operatore economico direttamente collegato alle operazioni in esame, ma dalle memorie presentate dalle società coinvolte nel dibattito e dalle dichiarazioni rese dalla A.D. è emerso che essa non ha avuto nessun ruolo economico attivo nelle prestazioni pubblicitarie in questione e che quindi non rientrava nella fattispecie prevista dall'art. 6, n.4 della sesta direttiva¹⁵⁵.

Viste tutte le considerazioni fatte, la corte dichiarare quanto segue:

- se il destinatario della prestazione pubblicitaria è stabilito in uno Stato esterno all'Unione Europea, ai sensi dell'art. 9 n. 2 lett. e) della sesta direttiva, il luogo della prestazione è fissato dove ha sede il destinatario. Ciò nonostante è concessa agli Stati membri la facoltà di derogare a questa norma considerando territorialmente rilevanti tali prestazioni sul proprio territorio ai sensi dell'art. 9 n. 3 lett. b) della sesta direttiva;
- nel caso in cui si sia fatto uso di tale possibilità, le prestazioni pubblicitarie rese da un prestatore comunitario a un destinatario stabilito in uno Stato terzo - a prescindere dal fatto che sia un destinatario intermedio o finale - si considerano come effettuate sul territorio della Comunità a condizione che *“l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego”* abbiano luogo nello Stato interessato. Questa è l'ipotesi in cui la diffusione del messaggio pubblicitario avvenga a partire dallo Stato membro interessato;
- secondo la norma dell'art. 9, n. 3 lett. b) non possono essere assoggettate ad imposta le prestazioni fornite da un prestatore stabilito in uno stato extra-

¹⁵⁵ Art. 6. n. 4 direttiva 77/388/CEE: *“Qualora un soggetto passivo che agisca a proprio nome ma per conto di altri, partecipi ad una prestazione di servizi, si riterrà che egli abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo proprio.”*

UE ai propri clienti e non possono essere imponibili tali prestazioni nemmeno nel caso in cui il prestatore in questione sia stato un destinatario intermedio di una prestazione antecedente dal momento che una prestazione con tali caratteristiche non rientra nelle fattispecie previste dall'art. 9, n.2 lett. e) e, in maniera più generica, dell'art. 9 della sesta direttiva.

I giudici comunitari, dopo aver delineato il contesto normativo di riferimento, hanno deliberato sui punti principali posti al loro giudizio dalla Corte di Cassazione. Avendo l'Italia scelto di avvalersi della facoltà di adoperare il criterio "dell'utilizzo" in merito alle prestazioni pubblicitarie, i giudici stabiliscono che "*il Paese dal quale vengono diffusi i messaggi pubblicitari*" deve essere considerato quello dove hanno sede i media, nel caso in esame l'Italia, senza tener conto del fatto che i destinatari delle comunicazioni abbiano sede all'estero. La precisazione è estremamente rilevante perché, tenendo presente anche il fatto che tali operazioni possono essere usufruite contemporaneamente in molti luoghi diversi da una platea indefinita di soggetti, il concetto di "utilizzo" presenta delle caratteristiche che rendono tali prestazioni suscettibili di numerose interpretazioni.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione¹⁵⁶ ha escluso più volte l'utilizzo di un concetto "giuridico-economico" per individuare la rilevanza territoriale di una prestazione di servizi propendendo più sull'individuazione del luogo del servizio attraverso il criterio della fisica utilizzazione dello stesso, che nel caso specifico delle prestazioni pubblicitarie vuol dire il luogo dal quale partono e sono diffusi i messaggi. Questa visione della problematica in questione è molto concorde con la sentenza della Corte di Giustizia in analisi anche se resta qualche perplessità in merito perché sembra andare contro al recente principio generale espresso dai legislatori comunitario e nazionale secondo il quale le prestazioni di servizi si

¹⁵⁶ A questo proposito cfr: Cassazione 6 maggio 2002, sentenza n. 6473; Cassazione 29 marzo 2006, sentenza n. 7294

intendono utilizzate e imponibili nel luogo dove vengono utilizzate e non dove esse vengono effettuate.

La qualità della sentenza in esame si esprime non soltanto nel contributo autorevole per l'interpretazione spesso intricata del criterio dell'utilizzazione in ambito di prestazioni pubblicitarie, ma soprattutto per la precisazione che viene effettuata nel caso di prestatore intermedio stabilito al di fuori della comunità. Infatti, pur essendo i servizi materialmente utilizzati in un Paese membro, il presupposto territoriale non può considerarsi verificato se l'operatore è stabilito in un paese estero e non ha una stabile organizzazione nello stato interessato.

Il principio richiamato poc'anzi sulla territorialità dei servizi è stato completamente cambiato con la direttiva 2008/8/CE e la vecchia regola del sistema derogatorio che individuava il luogo rilevante nello Stato della sede del destinatario soggetto passivo è diventato il nuovo principio generale ispirato dalla volontà di avvicinare l'imposizione al luogo di effettivo consumo e utilizzo. Per quanto riguarda le prestazioni pubblicitarie specifiche in esame nulla è cambiato, ma la difficoltà di individuare il corretto luogo di imposizione derivante dall'applicazione di numerosi aspetti oggettivi e soggettivi delle prestazioni stesse origina una disciplina molto articolata e complessa che si ritiene essere comunque un compromesso per evitare distorsioni del mercato, doppie imposizioni o salti d'imposta. La sentenza in esame si ritiene essere un ottimo contributo al superamento di tali problematiche.

IV.3 Territorialità delle consulenze tecniche prestate alla capogruppo estera: Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 4 giugno 2010, n. 13587

L'adozione del D.Lgs. n. 18/2010 introduce importanti modifiche che, se da un lato sono viste come una complicazione delle norme che definiscono

l'imposizione Iva riguardanti le operazioni con soggetti non europei, dall'altro semplificano enormemente l'individuazione della qualificazione territoriale delle prestazioni. La sentenza in esame fa luce sulle prestazioni di consulenza tecnica, aspetto un tempo problematico a causa del processo di adeguamento delle regole in materia di territorialità ed ora superato con l'entrata in vigore del già citato D.Lgs. n. 18/2010 il quale recepisce le nuove regole derivanti dalla direttiva 2008/8/CE.

Fino al 31.12.2009 i servizi prevedevano una tassazione, secondo la vecchia formulazione dell'art. 7 comma 3 del Dpr 633/72, basata sul luogo della sede dell'attività economica del prestatore ed erano previste tutta una serie di eccezioni e deroghe al principio generale nei successivi commi dell'art. 7 che individuavano la territorialità nel luogo "di destinazione" del servizio. Nonostante la precisione delle deroghe al principio generale dei commi 4 e seguenti, che prevedevano l'uso di criteri alternativi quali il luogo di esecuzione¹⁵⁷, di utilizzo del servizio¹⁵⁸ e status del committente¹⁵⁹, nel corso degli anni sono sorte numerose contestazioni.

Le contese tributarie riconducibili alle norme derogatorie del principio di tassazione generale si incardinavano in due filoni: il primo riguardava l'accuratezza terminologica che non poteva prevedere l'evolversi della realtà economica, di conseguenza alcuni precetti potevano non essere più adeguati in relazione a situazioni giuridiche non pensabili createsi in tempi successivi alla legiferazione. Il secondo filone di problematicità riguardava la traduzione linguistica delle norme create in ambito europeo: queste disposizioni venivano (e vengono tutt'ora) tradotte in tutte le lingue "principali" europee, ma tale traduzione produceva delle discrepanze dovute alle inevitabili varianti linguistiche che erano ulteriormente

¹⁵⁷ Art. 7, 4° comma, lett. a, b, c Dpr 633/72

¹⁵⁸ Art. 7, 4° comma, lett. d, f, f-bis Dpr 633/72

¹⁵⁹ Art. 7, 4° comma, lett. e Dpr 633/72

appesantite dalla scarsa attenzione che l'Amministrazione finanziaria poneva alla questione prima della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale europea.

Per quanto riguarda questo secondo profilo, la sentenza in esame risulta rappresentativa della distorsione del significato originario delle disposizioni Iva da ricercarsi confrontando le stesse disposizioni con il senso dei termini tradotti nelle altre lingue europee.

Il caso giudiziario riguardava la società Alcatel Italia s.p.a. facente parte di un gruppo internazionale diretto dalla capogruppo Alcatel Alsthom SA con sede in Francia. L'Agenzia delle Entrate e il Ministero dell'economia, a seguito dell'analisi dell'accordo intercorso tra la capogruppo e l'affiliata, avevano recuperato a tassazioni operazioni ritenute non fatturate. La società italiana presentò ricorso esponendo che in base a tale accordo *“la Alcatel SA si impegnava a finanziare l'attività di ricerca eseguita in Italia dalla spa Alcatel Italia e ritenuta utile a livello di gruppo. La società italiana si impegnava ad eseguire la ricerca per l'acquisizione di progetti di utilità globale attraverso i quali accrescere e migliorare il patrimonio tecnologico di tutte le società del gruppo Alcatel. ... Nel caso in cui l'oggetto della ricerca sia di interesse globale, i relativi costi devono essere sostenuti da Alcatel SA. ... Riconosciuto dalla società francese l'interesse globale, viene data l'approvazione affinché gli oneri sostenuti dalla società italiana siano riaddebitati alla società francese”*¹⁶⁰. L'Alcatel Italia nel ricorso continua dichiarando che negli episodi contestati non era stata addebitata l'Iva in quanto tali operazioni erano state approvate dalla capogruppo come di utilità globale e qualificate come *“prestazioni di consulenza e assistenza tecnica”*, di conseguenza non assoggettabili ad imposizione in Italia bensì nel Paese della capogruppo secondo la norma dell'art. 7 comma 4, lett. e) del Dpr 633/72.

Il giudice di primo grado della commissione tributaria provinciale aveva accolto il ricorso della società italiana perché l'accertamento, come motivato dalla società

¹⁶⁰ Estratto dello svolgimento del processo relativo alla sentenza in esame

stessa, risultava infondato in quanto le operazioni erano state correttamente considerate esenti ai sensi dell'art. 7 comma 4, lett. e) dato che erano state rese a una società domiciliata in un altro Stato comunitario e quindi soggetto passivo Iva in tale Stato. L'Agenzia delle Entrate, ricorso alla commissione regionale, sosteneva che tali prestazioni non potessero essere considerate come di consulenza ma discendessero da un contratto di appalto e quindi dovesse essere applicato il criterio di individuazione territoriale secondo il luogo di effettuazione delle prestazioni, cioè in Italia. Avendo valutato le motivazioni, il giudice di appello ritenne nuovamente infondate le motivazioni dell'Agenzia osservando che, al di là del forte dubbio sulla qualificazione come contratto d'appalto per queste prestazioni così concordate tra capogruppo e affiliata, *“il criterio di territorialità prescinde del tutto dal tipo di contratto posto in essere dalle parti e prende in considerazione unicamente la natura delle prestazioni oggetto del rapporto contrattuale”*.

L'Agenzia delle Entrate censurò la decisione e ricorse in cassazione affermando che era stata fraintesa la “materia del contendere” perché non era stata sostenuto che un'organizzazione siffatta delle prestazioni le escludesse dal campo di qualificazione delle consulenze tecniche, bensì che *“si era in presenza di attività complesse il cui contenuto non si esauriva in semplici manifestazioni soggettive di opinioni su problemi tecnici, come è proprio della consulenza, ma implicava lo svolgimento di determinate attività tecniche nell'intento di realizzare ben determinati progetti di ricerca interessanti per il gruppo”*. Quindi il riferimento al contratto di appalto era servito semplicemente per richiamare sinteticamente questa complessità di operazioni che andavano *“assai oltre la mera valutazione soggettiva di problemi tecnici, tipica della consulenza tecnica”*. Inoltre l'amministrazione sosteneva che sarebbero state compensate solamente le ricerche applicate pervenute a risultati utili per tutto il gruppo, mentre per le consulenze tecniche il diritto al compenso sorge nel momento in cui esse vengono svolte indipendentemente dal risultato ottenuto. Di

conseguenza non si sarebbero dovute applicare le norme dell'art. 7 comma 4, lett. d) ed e) perché tassativamente limitate alle fattispecie indicate (“tra le quali le prestazioni di consulenza ed assistenza”) bensì avrebbe trovato applicazione il principio generico dell'art. 1 terzo comma del Dpr 633/72 secondo cui “le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio dello stesso”.

Si ricorda nuovamente che le prestazioni tecniche, prima dell'introduzione delle nuove regole sulla territorialità avvenuta con il D.Lgs 18/2010, si consideravano imponibili in prima battuta secondo il criterio dell'utilizzo a norma dell'art. 7 comma 4, lett. d). Nel caso in cui la prestazione fosse effettuata a favore di un committente europeo allora, come mezzo di individuazione territoriale, si utilizzava le lett. e) del succitato quarto comma il quale si riferiva allo *status* del cliente stesso. Questa relazione con lo *status* del committente soggetto passivo oppure non soggetto passivo di fatto anticipa le novità introdotte dalla direttiva 2008/8/CE che distingue tra i rapporti *business-to-business* e *business-to-consumer*. La deroga invece consente di tassare nel Paese del destinatario quelle prestazioni rese nei confronti di soggetti passivi i quali hanno l'obbligo di tassare a destinazione, con il meccanismo del reverse charge, la prestazione ricevuta dal prestatore europeo.

Da questa illustrazione normativa risulta chiaro il senso dell'art. 9 par. 2, lett. e) della sesta direttiva dalla quale è derivato l'art. 7 comma 4, lett. e) del Dpr 633/72 e specularmente il senso della fattispecie derogatoria nella nuova concezione di territorialità dei servizi: la ratio che ha spinto il legislatore comunitario era di evitare all'operatore economico europeo il dover affrontare pratiche di rimborso sicuramente non agevoli per poter infine riuscire ad esercitare il diritto alla detrazione.

Si può considerare il senso e la ratio della normativa attuale ben consolidata anche nella precedente sesta direttiva la quale tendeva a delocalizzare i servizi resi a favore di soggetti comunitari; purtroppo questo senso non è stato reso fino in fondo con il recepimento nel vecchio art. 7 comma 4, lett. e) Dpr. 633/72 e l'Erario con i suoi accertatori è stato indotto a un'analisi lessicale come nel caso della sentenza in questione. L'agenzia delle entrate infatti ha incentrato la sua difesa analizzando e considerando le prestazioni di consulenza tecnica con una visione "campanilistica", cioè escludendo che potessero essere considerate tali delle prestazioni più complesse, e di conseguenza organizzate, che presupponevano un elemento di coordinamento. Naturalmente la norma, vista con "l'occhio europeo", considera prestazioni tecniche operazioni ben più ampie di quelle tipicamente "professionali" cui sembra far riferimento il dettato nazionale.

La Cassazione conclude la controversia stabilendo che si evidenzia l'insussistenza della violazione e della falsa applicazione delle norme di diritto in quanto non ha rilevato nessuna erronea ricostruzione *"della fattispecie astratta recata dalle norme di legge indicate dalla ricorrente e, quindi, non si pone nessun problema interpretativo delle stesse"*.

A livello fattuale la Corte contesta all'Agenzia di aver addotto una motivazione fondata unicamente sulla qualificazione di appalto delle prestazioni oggetto di contestazione e non sorretta dai necessari elementi di valutazione in quanto il ricorso complessivo si sviluppa solo su considerazioni generiche inidonee per consentire ai giudici di pervenire a un corretto giudizio di fondatezza. La Corte specifica che, nonostante il giudice d'appello abbia affermato che *"a prescindere dalla natura di appalto del contratto in esame ... l'individuazione del criterio di territorialità prescinde del tutto dal tipo di contratto posto in essere dalle parti e prende in considerazione unicamente la natura delle prestazioni oggetto del rapporto contrattuale"*, l'Agenzia non ha mai specificato, neanche a titolo esemplificativo, quali fossero le specifiche

prestazioni che sarebbero dovute essere fatturate con Iva direttamente dalla Alcatel Italia.

Si aggiunge inoltre, per quanto riguarda il corrispettivo ricevuto dalla società italiana solo successivamente al riconoscimento dell'utilità globale delle dette prestazioni, che l'Agenzia delle Entrate ha solamente insistito su questo punto di "giudizio della committente sull'opera fornita" ma non illustra la violazione della norma all'art. 1665 c.c. che regola "verifica e pagamento" in tema di contratto di appalto.

Per i motivi sopra indicati naturalmente la Corte di Cassazione rigetta il ricorso dell'Agenzia.

Naturalmente ci saranno ancora problemi interpretativi per casi, comunque destinati ad esaurirsi, riguardanti la vecchia normativa, tuttavia la sentenza in esame pone una questione su cui riflettere: trattandosi di territorialità dell'imposta non si va a discutere se l'Iva sia da applicare o meno, bensì se essa sia da riscuotere a destinazione o all'origine della prestazione afferente. Dato che si parla di prestazioni che avvengono in ambito europeo, parte della dottrina si interroga sulla ragionevolezza delle interpretazioni date dall'Agenzia delle Entrate per cui si dovrebbe applicare l'Iva in Italia per poi procedere con la pratica di rimborso a favore del soggetto economico non residente in Italia. La nostra amministrazione finanziaria, infatti, propendeva per questa tesi proprio nel caso in esame: l'Alcatel SA francese avrebbe dovuto pagare l'Iva in Italia per poi avviare una macchinosa pratica di rimborso al fine di ottenere il diritto alla detrazione. Alcuni sostengono che queste interpretazioni siano fatte con il tacito intento di incassare l'imposta per poi non concedere il rimborso per decadimento dei termini o altri inconvenienti sopraggiunti nel frattempo, ma al di là di questo non si dovrebbe concentrare l'attenzione su di un'applicazione quasi cieca della norma nazionale bensì guardare alla ragionevolezza e al senso originario di quella europea.

IV.4 Territorialità dell'attività di ricerca e sviluppo effettuata da ingegneri: Corte di Giustizia UE, Sent. 7 ottobre 2010, causa C-222/09

Con la presente sentenza i giudici comunitari sono tornati sul terreno accidentato delle prestazioni di ricerca e sviluppo – nel caso specifico in materia ambientale e tecnologica – argomento complesso in quanto la differenza tra le attività di consulenza e quelle di ricerca è veramente sottile ma è anche il discrimine per individuare correttamente il luogo di imposizione Iva.

La vertenza ha origine da una società polacca, la Kr. Mi. Sp. Z o.o. (nel prosieguo: la “Kr”) che aveva effettuato dei servizi di ricerca e analisi tecniche per un cliente stabilito a Cipro. Tali prestazioni consistevano in una serie di ricerche e misurazioni su emissioni di diossido di carbonio e la successiva analisi di potenziali fonti di inquinamento relativi a prodotti fabbricati quasi completamente in legno. Queste ricerche e analisi erano finalizzate all'acquisizione di nuove competenze tecnologiche tali da consentire l'immissione nel mercato di nuovi materiali, nuovi prodotti e impianti. Vista la difficile inquadrabilità delle prestazioni, nel 2006 la Kr chiese all'amministrazione finanziaria polacca un'interpretazione sull'applicazione di talune norme tributarie nazionali in materia di territorialità sostenendo che esse dovessero essere qualificate come lavori di ingegneri e di conseguenza imponibili, a norma dell'art. 9 n. 2, lett. e) della sesta direttiva, nel luogo in cui aveva la sede il destinatario. L'amministrazione sostenne invece che queste attività fossero da considerare ricomprese nella fattispecie delle “attività scientifiche” e quindi, in applicazione dell'art. 9 n. 2 lett. c), imponibili nel paese del prestatore con sede in Polonia e non del destinatario. Il ricorso presentato dalla Kr al successivo grado di giudizio dinanzi al Tribunale amministrativo del voivodato di Rzeszów venne nuovamente respinto con la motivazione che tali prestazioni costituivano attività scientifiche e non prestazioni di ingegneri. La

vertenza giunse alla Corte suprema amministrativa la quale, citando la sentenza 27 ottobre 2005 causa C-41/04, espose che secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia le prestazioni dell'art. 9 n.2 lett. e) si riferiscono “*non alle professioni ivi contemplate in quanto tali, bensì alle prestazioni abitualmente effettuate da queste ultime*”¹⁶¹. Tuttavia alcune attività contestate avevano caratteristiche di innovazione e di creatività e come tali avrebbero potuto rientrare nelle fattispecie della lettera c) dell'art. 9 n.2 in questione pur essendo state effettuate a titolo commerciale per un solo committente/destinatario. Ma, visto che il carattere generale delle ricerche non metteva in discussione la loro possibile applicazione commerciale futura per una pluralità di destinatari, ci sarebbe stato un requisito tale da soddisfare una delle condizioni applicative esposte dalla Corte di Giustizia nella sentenza Gillan Beach del 9 marzo 2006. Con queste premesse la Corte suprema amministrativa ha sospeso il giudizio e rimesso il procedimento alla Corte Europea.

I giudici comunitari, per risolvere la questione, ricordarono prima di tutto che l'art. 9 n. 2 lett. e) riguardava prestazioni di servizi tassativamente elencate e non le professioni come quelle di avvocato, consulente o ingegnere. Il percorso logico effettuato dai giudici comunitari è partito dall'analisi delle professioni poc'anzi citate per identificare le categorie di prestazioni ivi considerate¹⁶²; successivamente i giudici si sono posti il problema di capire se le prestazioni oggetto di dibattito rientrassero tra quelle usualmente fornite dagli ingegneri. Dopo le dovute valutazioni la Corte ha rilevato che la professione di ingegnere comprende prestazioni che non si limitano solamente all'utilizzo di conoscenze già esistenti, ma che si occupa anche e soprattutto di trovare nuove soluzioni tecnologiche e di conoscenze generali per sviluppare nuovi procedimenti per risolvere problemi già conosciuti o problemi non ancora chiariti. Sebbene le attività scientifiche alla lett.

¹⁶¹ Sentenza Corte di Giustizia Europea 27 ottobre 2005 causa C-41/04 punto 37

¹⁶² In tal senso vedi sentenza 16 settembre 1997, causa C-145/96, punto 15

c) dell'art. 9 n. 2 si caratterizzassero per la loro innovazione e creatività, non era detto che per questa singola caratteristica un soggetto passivo, esercente un'attività o una professione ricomprese in altre disposizioni, non potesse compiere abitualmente e in via principale attività con suddette caratteristiche. Inoltre, dalla giurisprudenza della corte, si evince che la peculiarità delle attività rientranti nella norma dell'art. 9 n.2 lett. c) della sesta direttiva fosse la molteplicità dei destinatari, cioè la moltitudine di soggetti che partecipano ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche e di insegnamento¹⁶³.

Nel caso in esame la Corte constatava che le prestazioni offerte dalla società Kr non erano state fornite ad una pluralità di soggetti, bensì ad un unico destinatario committente dei lavori di ricerca e sviluppo stabilito a Cipro, e non è rilevante il fatto che questo unico beneficiario fosse indotto a vendere a società dello stesso gruppo o altri soggetti terzi i risultati dei lavori commissionati. Infatti *“la divulgazione, da parte del destinatario di suddette prestazioni nell'ambito della propria attività economica, di tali risultati presso un vasto pubblico non permette di considerare che tali prestazioni siano state fornite ad una persona diversa dal suddetto destinatario”*¹⁶⁴. La corte concludeva stabilendo che le prestazioni della causa principale così connaturate dovessero essere considerate comprese nell'ambito di applicazione dell'art. 9 n. 2 lett. e) della sesta direttiva.

Il contesto normativo del caso in esame è rinvenibile all'art. 9 della sesta direttiva il quale al comma 1 definisce il criterio generale di territorialità dell'imposta legato alla sede dell'attività economica del prestatore del servizio e al secondo comma, lett. c) rovescia il principio generale pur legando le prestazioni scientifiche al luogo *“in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite”*. La successiva lettera e) terzo trattino del comma 2 definisce invece che le prestazioni

¹⁶³ V. sentenza 9 marzo 2006 causa C-114/05, punto 23

¹⁶⁴ Sentenza in esame 7 ottobre 2010, causa C-222/09, punto 25

fornite “*da consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe*” sono imponibili nel luogo in cui il destinatario ha fissato la sede della propria attività economica, il suo domicilio o la sua residenza abituale. Questa distinzione tra le due tipologie di attività permane anche con l’introduzione delle modifiche attuate dal “pacchetto Iva 2010” e, in particolare, dalla direttiva 2008/8/CE. Dal 2010 infatti le prestazioni tecniche rientrano tra quelle considerate “generiche” per cui vale la nuova regola che prevede l’imposizione Iva in base al luogo del committente, mentre i servizi relativi ad attività scientifiche rientrano tra le casistiche dell’art. 54 della direttiva 2008/8/CE e si considerano territorialmente rilevanti là dove sono materialmente eseguite.

IV.5 Territorialità nella locazione dei mezzi di trasporto: Corte di Giustizia UE, Sent. 11 settembre 2003, causa C-155/01

Prima dell’entrata in vigore della direttiva 2008/8/CE e la conseguente revisione operata al Dpr 633/72 dal D.Lgs. 18/2010, la territorialità dei servizi di locazione, anche finanziaria, dei mezzi di trasporto era stata spesso materia di sentenze della Corte di Giustizia in quanto il principio territoriale di questa tipologia di prestazioni veniva applicato in modo divergente nei vari Stati membri ed era una fonte di distorsioni di mercato.

L’art. 9 comma 1 della sesta direttiva 77/388/CEE considerava “*luogo di una prestazione di servizi il luogo 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 di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.*”¹⁶⁵ Tale principio era richiamato anche nella successiva decima direttiva 84/386/CEE dove, al quarto considerando, si trovava che “*per quanto riguarda le locazioni di mezzi di trasporto è opportuno, per ragioni*

¹⁶⁵ art.9 comma 1 direttiva 77/388/CEE

di controllo, applicare rigorosamente l'articolo 9, paragrafo 1, summenzionato, localizzando dette prestazioni di servizi nel luogo del prestatore”¹⁶⁶. A conseguenza di ciò era da escludersi che l'art. 9 comma 2, lett e)¹⁶⁷ della sesta direttiva si potesse applicare al leasing dei mezzi di trasporto, pur riferendosi ad operazioni finanziarie, stabilendo come luogo fiscalmente rilevante quello della sede del destinatario.

Il comma 3 del summenzionato art. 9¹⁶⁸ lasciava la facoltà agli Stati membri di identificare territorialmente una prestazione di locazione, anche finanziaria, di mezzi di trasporto attraverso il principio dell'utilizzo. La normativa europea stabiliva che dovesse essere utilizzato principalmente il criterio di localizzazione delle prestazioni di locazione sulla base della sede del prestatore e in via secondaria, onde evitare fenomeni distorsivi del mercato e della concorrenza e per evitare doppie imposizioni o salti d'imposta, l'applicazione del criterio “dell'utilizzo” derogando così legittimamente al principio generale. Con questa deroga ai Paesi era lasciata la facoltà di considerare territorialmente rilevanti prestazioni utilizzate nel proprio territorio e viceversa considerare irrilevanti quelle utilizzate al di fuori dell'Unione Europea. Ma per effetto dell'applicazione del principio generale tali deroghe non trovavano attuazione nei casi in cui la

¹⁶⁶ quarto “considerando” direttiva 84/386/CEE

¹⁶⁷ L'art. 9 comma 2 lett. e) in questione stabiliva quanto segue: “*il luogo delle seguenti prestazioni di servizi, rese a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità, ma fuori del paese del prestatore, è quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è avuta la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o di tale centro d'attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale... - operazioni bancarie, finanziarie e assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione, ad eccezione della locazione di casseforti.*”

¹⁶⁸ Art 9 comma 3 direttiva 77/388/CEE: “*Al fine di evitare casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione di concorrenza, gli Stati membri possono, per quanto riguarda le prestazioni di servizi di cui al paragrafo 2, lettera e), ad esclusione dei servizi di cui all'ultimo trattino prestati a persone che non siano soggetti passivi, nonché le locazioni di mezzi di trasporto, considerare:*
a) il luogo di prestazione dei servizi situato all'interno del paese a norma del presente articolo come se fosse situato al di fuori della Comunità quando l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego hanno luogo al di fuori della Comunità;
b) il luogo di prestazione dei servizi situato al di fuori della Comunità a norma del presente articolo come se fosse situato all'interno del paese quando l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego hanno luogo all'interno del paese.”

locazione fosse stata considerata territorialmente rilevante in un altro Stato membro dell'Unione, con la conseguenza che la prestazione era localizzata in tale stato coincidente con la sede o residenza del locatore nonostante il servizio fosse stato utilizzato in un altro Stato.

La causa C-155/01 è di interessante perché nasce da una contesa con la legislazione austriaca in merito ad una deroga al principio generale. Alla Corte di giustizia sono state presentate in particolare due questioni: la prima in merito al caso di doppia imposizione per un'operazione eseguita in un Paese ma territorialmente rilevante in un altro e la seconda riguardante la portata delle deroghe al meccanismo di deduzione dell'Iva.

La vertenza riguardava la ditta Cookies World, una società a responsabilità limitata che esercitava un'attività commerciale avente la sede in Austria, e l'amministrazione finanziaria tedesca. La Cookies World ottenne in leasing da una ditta con sede in Germania un'autovettura utilizzata prevalentemente in Austria: si era creata la situazione per cui la Germania considerava la prestazione imponibile secondo il principio generale della territorialità e contemporaneamente l'Austria, seguendo il principio dell'utilizzo, riteneva la medesima prestazione rilevante fiscalmente sul proprio territorio. Secondo la Commissione e anche secondo la Cookies World il luogo di imposizione della prestazione in esame doveva essere stabilito dove aveva sede l'attività economica del concedente, nel caso specifico in Germania, secondo l'art. 9 n. 1 della sesta direttiva. Il governo austriaco ammetteva che le prestazioni di locazione di autoveicoli, in base a detto articolo della sesta direttiva e all'art. 3 a, n. 12 dell'UStG 1994, fossero da considerarsi eseguite nello Stato dove aveva sede il concedente del leasing, ma siccome sussisteva un collegamento con il territorio austriaco per cui il servizio era effettivamente usato in Austria e le spese di detto veicolo comportavano una diminuzione patrimoniale, secondo gli artt. 1, n.1 punto 2, lett. d) e 12, n.2, punto 2 dell' UStG 1994 si doveva mantenere l'esclusione della deduzione Iva applicata

fino alla fine del 1994, cioè fino al momento di entrata dell'Austria nell'Unione Europea.

Il governo austriaco, a sostegno della propria tesi, portava anche l'art. 6 n.2 della sesta direttiva, il quale prevedeva la facoltà derogatoria degli Stati membri alle disposizioni di quell'articolo purché ciò non comportasse effetti distorsivi della concorrenza, e, a parere dell'Austria, l'art. 1 n.1 punto 2, lett. d) dell'UStG 1994 mirava proprio ad eliminare gli effetti distorsivi.

Contro questa argomentazione la Cookies World e la Commissione ribattevano che il citato art. 6 n.2 della sesta direttiva presupponeva che la prestazione fosse eseguita *“per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso del suo personale o, più generalmente, a fini estranei alla sua impresa”*¹⁶⁹ ma il veicolo del noleggio contestato era stato usato per necessità proprie dell'impresa.

L'altra questione poneva il dubbio sulla legittimità della norma interna Austriaca che considerava territorialmente rilevante in Austria un'operazione di leasing operata da un soggetto passivo avente sede in un altro stato (nella fattispecie la Germania) e l'indeducibilità dell'Iva dello stesso leasing. L'art. 17 par 6 della sesta direttiva¹⁷⁰ era una c.d. *“clausola stand-still”*, cioè una clausola presente nei trattati internazionali che prevede precisi accordi di *“non facere”* in attesa dell'effettiva applicazione del trattato in questione. Nel caso specifico l'amministrazione Austriaca dichiarava di aver solo mantenuto l'art. 12, n. 2, punto 2 dell'UStG 1972 che stabiliva l'esclusione della deduzione Iva delle prestazioni di locazione di alcuni tipi di veicoli. Visto che l'art. 17 n. 6 della sesta direttiva ammetteva, nelle ipotesi espressamente previste, l'esclusione del diritto

¹⁶⁹ Art. 6 n. 2 lett. a) sesta direttiva

¹⁷⁰ Art. 17 paragrafo 6: *“Al più tardi entro un termine di quattro anni a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente direttiva, il Consiglio, con decisione all'unanimità adottata su proposta della Commissione, stabilisce le spese che non danno diritto a deduzione dell'imposta sul valore aggiunto. Saranno comunque escluse dal diritto a deduzione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza.”*

alla deduzione dell'imposta senza tuttavia specificarne le modalità, tali modalità sarebbero state definite dagli Stati membri in autonomia. La società ricorrente invece sosteneva che questo art. 17 n. 6 riguardasse solo l'esclusione del diritto alla deduzione Iva non giustificando così la doppia imposizione della medesima operazione economica. Inoltre, in violazione della condizione preliminare di applicabilità della clausola "standstill" dell'art. 17 n. 6, l'art. 1 n. 1, punto 2 lett. d) dell' UStG 1994 non era entrato in vigore nel momento esatto dell'ingresso dell'Austria nell'Unione Europea e quindi non poteva essere considerato applicabile.

A questo proposito il governo austriaco insisteva sostenendo che l'art. 1 n. 1, punto 2 lett. d) dell' UStG 1994 potesse essere avvalorato anche dall'art. 17 n. 7 della sesta direttiva¹⁷¹ che avrebbe portato avanti, seppur in via indiretta, l'obiettivo di fondo della sesta direttiva di impedire distorsioni della concorrenza anche attraverso particolari regimi del diritto di deduzione dell'Iva.

Come già espresso nella sentenza 4 luglio 1985 causa 168/84, nel caso in esame la Corte ribadisce che l'art.9 della sesta direttiva "*mira a stabilire una ripartizione razionale delle sfere di applicazione delle leggi nazionali in materia di Iva, determinando in modo uniforme il luogo di riferimento fiscale delle prestazioni di servizi.*"¹⁷² Secondo la giurisprudenza comunitaria, al fine di semplificare l'imposizione fiscale armonizzata, il luogo di riferimento per l'applicazione dell'Iva nelle locazioni degli autoveicoli era quello nel quale il prestatore aveva stabilito la sede della sua attività economica o il centro di attività stabile e non, come tentava di sostenere l'amministrazione Austriaca, il luogo di utilizzo del bene locato¹⁷³. La

¹⁷¹ Parte dell'art. 17 n. 7 della direttiva 77/388/CE: "*Fatta salva la consultazione prevista dall'articolo 29, ogni Stato membro può, per motivi congiunturali, escludere totalmente o in parte dal regime di deduzioni la totalità o parte dei beni di investimento o altri beni*"

¹⁷² Sentenza 11.09.2003 C-155/01 punto 46; sentenza 04.07.1985 C 168/1984 punto 14

¹⁷³ In tal senso, vedi sentenza 15 marzo 1989 C-51/88, punto 17

Commissione ha dovuto constatare che il concedente del leasing aveva stabilito la sede della sua attività in Germania e che la prestazione del servizio era ivi rilevante. L'Iva sulla locazione era stata correttamente assolta in Germania e successivamente riversata nel canone di noleggio. Dagli atti del procedimento risultava che la Cookies World aveva utilizzato il veicolo preso in leasing per finalità inerenti a quelle dell'impresa fuori dal territorio tedesco e quindi essa, secondo gli artt. 17 n. 3 lett. a) della sesta direttiva e 2¹⁷⁴ e 5¹⁷⁵ dell'ottava, aveva maturato il diritto di rimborso per l'imposta pagata in Germania nel canone di noleggio; la corte precisava inoltre che l'imposizione effettuata in Germania su tale prestazione era corretta e conforme alle disposizioni della sesta e dell'ottava direttiva.

La giurisprudenza della Corte ha messo in luce più volte nel tempo che il principio di territorialità espresso dall'art. 9 della sesta direttiva è il solo che può essere applicato e per il caso in esame, leggendo la norma contenuta nell'art. 9 comma 2 lett. e), la voce "qualsiasi mezzo di trasporto" era esplicitamente esclusa dalla deroga: la Corte non lascia il minimo spazio alla discrezionalità circa l'applicazione dell'Iva sulle operazioni di leasing.

L'imposizione del servizio di leasing effettuata in Austria, come già visto nei paragrafi precedenti, si aggiunse a quella che era già stata legittimamente effettuata in Germania: il fatto che l'Iva dovesse essere assolta dal prestatore in Germania mentre in Austria fosse obbligata la Cookies World non ha cambiato il fatto che la doppia imposizione è ricaduta sulla medesima operazione, cioè la cessione in leasing di un autoveicolo, in palese contrasto con il principio basilare della

¹⁷⁴ Art. 2 direttiva 79/1072/CEE, cd ottava direttiva: "*Ciascuno Stato membro rimborsa ad ogni soggetto passivo non residente all' interno del paese , ma residente in un altro Stato membro , alle condizioni stabilite in appresso , l' imposta sul valore aggiunto applicata a servizi che gli sono resi o beni mobili che gli sono ceduti all' interno del paese da altri soggetti passivi , o applicata all'importazione di beni nel paese , nella misura in cui questi beni e servizi sono impiegati ai fini delle operazioni di cui all' articolo 17 , paragrafo 3 , lettere a) e b) della direttiva 77/388/CEE o delle prestazioni di servizi di cui all' articolo 1 , lettera b)*"

¹⁷⁵ Art. 5 direttiva 79/1072/CEE, cd ottava direttiva: "*Ai fini della presente direttiva il diritto al rimborso dell'imposta è determinato conformemente all'articolo 17 della direttiva 77/388/CEE , quale si applica nello Stato membro del rimborso*"

neutralità del sistema Iva. Solamente un caso di deroga consentita al criterio della territorialità avrebbe ammesso una duplicazione dell'imposta: la clausola *stand-still*, invocata anche dall'amministrazione austriaca nel caso in esame, secondo la quale venivano considerate compatibili con le normative europee le esclusioni alla deducibilità previste dal diritto nazionale al momento dell'ingresso nell'Unione Europea¹⁷⁶. Come osservava anche l'avvocato generale nelle sue conclusioni, le eccezioni all'armonizzazione dovevano essere interpretate in modo restrittivo perché ogni eccezione avrebbe portato uno squilibrio nel carico fiscale degli altri Paesi. La Corte riporta le osservazioni della Commissione, la quale considerava che l'art. 6 n. 2 intendeva affermare che gli Stati membri avevano la facoltà di non recepire o assimilare alcune prestazioni ma non li autorizzava assolutamente a *“prevedere fatti generatori non contemplati al primo comma dell'art. 6 n. 2 della sesta direttiva”*.

Dal fascicolo emergeva la volontà dell'Austria di mantenere l'esclusione della deduzione dell'Iva sul noleggio di taluni veicoli, seguendo l'art. 1 n.1 punto 2, lett. d) dell'UStG 1994, fino alla fine del 1994, cioè fino al momento di adesione all'Unione Europea, ma, diversamente da quanto disposto dall'art. 17 n. 6 della sesta direttiva, in un momento successivo è stato introdotto un nuovo fatto generatore dell'Iva. La Corte infatti ha constatato che il contestato art. 1 n.1 punto 2, lett. d) dell'UStG 1994 era entrato in vigore il 6 gennaio 1995 e, come già decretato in passato nella sentenza 14 giugno 2001, causa C-40/00 punto 17, *“una normativa nazionale non rappresenta una deroga consentita dall'art. 17 n. 6 secondo comma della sesta direttiva se ha per effetto di estendere, successivamente all'entrata in vigore della sesta direttiva, l'ambito delle esclusioni esistenti, allontanandosi in tal modo dall'obiettivo della detta direttiva”*. Di conseguenza la questione sottoposta dal giudice

¹⁷⁶ L'art. 17 n. 6 comma 2 stabilisce quanto segue: *“Fino all'entrata in vigore delle norme di cui sopra, gli Stati membri possono mantenere tutte le esclusioni previste dalla loro legislazione nazionale al momento dell'entrata in vigore della presente direttiva.”* Cfr. sentenza 14.06.2001 C-345/99 punto 19 e sentenza 05.10.1999 C-305/97 punto 29.

del rinvio è stata risolta rigettando le motivazioni del governo austriaco e confermando la tesi della società ricorrente per cui i servizi prestati erano effettivamente imponibili nello Stato dove aveva la sede economica il prestatore.

Nel corso degli anni numerose sono state le pronunce della Corte di Giustizia europea in materia di localizzazione territoriale delle locazioni dei mezzi di trasporto nelle quali i giudici avevano avuto modo di stabilire che il principio generale di territorialità delle prestazioni di servizi, basato sul collegamento allo Stato della sede dell'attività economica del prestatore, traeva origine dalla volontà di *“delimitare in modo razionale il campo d'applicazione delle legislazioni degli Stati membri”*¹⁷⁷. Era palese che per alcuni servizi si ponesse la questione della ripartizione territoriale e che le diverse deroghe concesse dai singoli Stati non si potessero applicare. Il criterio generale della locazione territoriale nella sede del prestatore, quindi, era da considerarsi il punto di riferimento principale non solo per l'esigenza di razionalizzare l'applicazione della disciplina nel mercato comune, ma anche per scongiurare conflitti impositivi tra gli Stati membri.

IV.6 Luogo di collegamento fiscale del servizio degli stand fieristici: Corte di Giustizia UE, Sent. 27 ottobre 2011, causa C-530/09

La sentenza 13 gennaio 2011 causa C-530/09 verte sul sistema comune dell'Iva scaturito dalla direttiva 2006/112/CE e, in particolare, sulla determinazione e sul collegamento territoriale delle prestazioni di fornitura temporanea degli stand fieristici. La corte è stata chiamata a precisare se codesta prestazione di servizi possa essere considerata una prestazione pubblicitaria ai sensi dell'art. 56 n.1 lett. b) della direttiva 2006/112 con conseguente imposizione fiscale nel luogo di stabilimento del destinatario oppure se tale prestazione debba essere ricompresa tra le *“attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini,*

¹⁷⁷ Sentenza 15 marzo 1989, causa C-51/88. Punti 17, 18

ivi comprese quelle degli organizzatori di dette attività nonché, eventualmente, le prestazioni di servizi accessorie a tali attività” dell’art. 52 lett. a) della medesima direttiva con conseguente imposizione nel luogo in cui la prestazione è effettivamente eseguita.

La c.d. sesta direttiva è stata riformulata dalla più recente 2006/112: uno dei principi basilari che permeava il nuovo sistema comune dell’Iva era la tassazione localizzata nel luogo dell’effettivo consumo¹⁷⁸, di conseguenza l’identificazione del luogo in cui si usufruiva di una prestazione di servizi diventava fondamentale per l’attribuzione dell’Iva allo Stato membro corretto. In via generale era previsto che “il luogo di una prestazione di servizi è il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale”¹⁷⁹ mentre, andando a confrontare gli articoli 52 lett. a)¹⁸⁰ e l’art. 56, n.1, lett. b)¹⁸¹ si poteva notare che il primo prevedeva una imposizione nel luogo in cui la prestazione veniva effettivamente eseguita e il secondo prevedeva un’imposizione localizzata nel luogo della sede o del centro di attività stabile del destinatario.

¹⁷⁸ cfr terzo considerando della direttiva 2008/8/CE che ha modificato la direttiva 2006/112/CE sull’identificazione del luogo fiscalmente rilevante per le prestazioni di servizi. Esso recita così: “Per tutte le prestazioni di servizi il luogo di imposizione dovrebbe essere di norma il luogo in cui avviene il consumo effettivo (...)”. Cfr anche COM (2003) 614 punto 3.1.1.

¹⁷⁹ art. 43 direttiva 2006/112/CE

¹⁸⁰ art. 52 lett. a) direttiva 2006/112/CE: “Il luogo delle seguenti prestazioni di servizi è quello in cui la prestazione è materialmente eseguita: a) le attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d’insegnamento, ricreative o affini, ivi comprese quelle degli organizzatori di dette attività nonché, eventualmente, le prestazioni di servizi accessorie a tali attività; ...

¹⁸¹ art. 56, n. 1, lett. b) direttiva 2006/112/CE: “1. Il luogo delle seguenti prestazioni di servizi, fornite a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità ma fuori del paese del prestatore, è quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o dispone di una stabile organizzazione per la quale è stata resa la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale: ... b) prestazioni pubblicitarie;”

Il caso in esame è generato dalla Inter-Mark¹⁸², una ditta registrata come soggetto passivo in Polonia, la sua attività consisteva nella messa a disposizione temporanea di stand fieristici ed espositivi per clienti che dovevano presentare i propri prodotti all'interno delle medesime fiere od esposizioni. Questa messa a disposizione di stand fieristici comprendeva anche la progettazione e la visualizzazione dello spazio stesso, il trasporto dei componenti dello stand e il montaggio dello stesso nel luogo di svolgimento della fiera. I clienti erano stabiliti principalmente in Stati membri della Comunità Europea o in territori terzi, ma la Inter-Mark non escludeva di offrire i propri servizi anche a clienti nazionali. Alla fine del contratto tutti i locatari dovevano restituire gli stand alla ditta fornitrice medesima. La Inter-Mark precisava che i canoni di noleggio e le spese totali di messa a disposizione, relativi ai servizi offerti dalla ditta interpellante, andavano ad aggiungersi ai costi che gli espositori dovevano versare agli organizzatori degli eventi per potervi partecipare.

L'Inter-Mark, ritenendo che queste prestazioni potessero rientrare nella fattispecie prevista dall'art. 27 n. 3 della locale legge relativa all'imposta sul valore aggiunto come prestazioni pubblicitarie rilevanti territorialmente nel luogo della sede dell'attività economica del destinatario, chiese all'amministrazione finanziaria polacca come dovessero essere inquadrare e si vide rispondere che quelle attività, secondo la norma dell'art. 27 n.2 punto 3 lett. a) della suddetta legge, non potevano essere considerate come attività pubblicitaria perché queste ultime utilizzano tecniche e strumenti per attirare l'attenzione su un prodotto o su di un servizio. Secondo il Ministero delle Finanze le attività in esame non avrebbero avuto queste caratteristiche bensì quelle delle prestazioni accessorie e quindi dovevano essere considerate territorialmente rilevanti nello Stato dove venivano materialmente eseguite.

¹⁸² Nome completo Inter-Mark Group sp. zoo, sp komandytowa w Poznaniu. Per semplicità "Inter-Mark"

La Inter-Mark propose ricorso al giudice di rinvio sostenendo che questa interpretazione del caso di specie fosse contraria sia agli art. 52 lett. a) sia all'art. 56 n. 1 lett. b) e/o g) della direttiva 2006/112 e contraria anche alla giurisprudenza della corte di giustizia risultante dalle sentenze 17 novembre 1993 causa C-68/92 Commissione/Francia, 26 settembre 1996 causa C-327/94 Dudda, 5 giugno 2003 causa C-438/01 Design Concept e 9 marzo 2006 causa C-114/05 Gillan Beach in merito all'armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri sull'Iva della sesta direttiva. L'amministrazione polacca, viste le motivazioni presentate, sospese il giudizio e sottopose la questione alla Corte di Giustizia europea.

La questione pregiudiziale verteva in sostanza sulla richiesta di precisazione in merito a due articoli della direttiva 2006/112, e cioè se la temporanea messa a disposizione degli stand fieristici, la loro progettazione e visualizzazione, il loro trasporto e il montaggio al fine di presentare i prodotti dei clienti in occasione di fiere potesse essere considerata una prestazione di servizi accessoria all'organizzazione di una attività ai sensi dell'art. 52 lett. a)¹⁸³ della suddetta direttiva oppure dovesse essere considerata come prestazione pubblicitaria secondo l'art. 56, n.1 lett. b)¹⁸⁴ della medesima direttiva.

La corte rilevò che, affinché tale prestazione potesse essere qualificata come prestazione pubblicitaria ai sensi dell'art. 9 n. 2 lett. e) della sesta direttiva (il quale ha la stessa formulazione dell'art. 56, n. 1 lett. b) della 2006/112), era sufficiente che la comunicazione promozionale trasmettesse il messaggio dell'esistenza e delle

¹⁸³ art. 52 lett. a) direttiva 2006/112: *“Il luogo delle seguenti prestazioni di servizi è quello in cui la prestazione è materialmente eseguita: a) le attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini, ivi comprese quelle degli organizzatori di dette attività nonché, eventualmente, le prestazioni di servizi accessorie a tali attività;”*

¹⁸⁴ Art. 56, n.1 lett. b) direttiva 2006/112: *“1. Il luogo delle seguenti prestazioni di servizi, fornite a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità ma fuori del paese del prestatore, è quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o dispone di una stabile organizzazione per la quale è stata resa la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale: ... b) prestazioni pubblicitarie;”*

caratteristiche del prodotto di riferimento allo scopo di incrementare le vendite. Di conseguenza l'elaborazione e la messa a disposizione di stand fieristici avrebbe dovuto essere considerata come prestazione pubblicitaria ai sensi dell'art. 56 quando lo stand fosse stato utilizzato come strumento per trasmettere il messaggio informativo sui prodotti di interesse al fine di accrescere le vendite dei prodotti/servizi pubblicizzati. Nel caso in cui gli stand non avessero avuto le caratteristiche appena espresse le prestazioni in esame non avrebbero potuto essere valutate come prestazioni pubblicitarie rientranti nell'art. 56, n. 1, lett. b) della direttiva 2006/112.

Quanto alle prestazioni di servizi che si potevano considerare accessorie rispetto ad altre similari di cui all'art. 52 lett. a) della direttiva 2006/112, la Corte ha specificato che queste tipologie di prestazioni hanno la caratteristica comune di essere fornite in occasione di fiere o eventi specifici, e solitamente è molto agevole individuare il luogo della rilevanza territoriale perché queste manifestazioni si svolgono in luoghi precisi¹⁸⁵. Di conseguenza un prestazione come quella della questione pregiudiziale poteva essere considerata accessoria quando essa fosse consistita nella progettazione, realizzazione e temporanea messa a disposizione di uno stand per una fiera su un determinato tema “*culturale, artistico, sportivo, scientifica, educativo, ricreativo o simile*”¹⁸⁶ o se si fosse trattato di uno stand realizzato su un modello già predeterminato dall'organizzatore della fiera. Ma dalle osservazioni presentate alla Corte si doveva considerare che, in un caso così prospettato, la progettazione e la messa a disposizione temporanea di tali stand avrebbero costituito prestazioni accessorie all'attività stessa esercitata dall'organizzatore della fiera, attività quindi rientrante nelle fattispecie dell'art. 52, lett. a) della direttiva 2006/112. Ma era necessario che i supporti forniti fossero

¹⁸⁵ cfr sentenza 9 marzo 2006 C-114/05 punto 24

¹⁸⁶ cit. sentenza 27 ottobre 2011 C-530/09 punto 24

utilizzati una o più volte sempre in un luogo preciso poiché, visto che l'art. 52 in questione esige la riscossione dell'Iva nello Stato dove la prestazione era effettivamente eseguita, se così non avveniva perché utilizzati in una pluralità di fiere ed esposizioni svolte in diversi Stati membri sarebbe stato messo a rischio il principio della riscossione corretta e affidabile dell'imposta.

La Corte ha dato anche una risposta nel caso in cui le prestazioni di servizi prese in esame non rientrassero né nell'art. 52 lett. a) né nell'art. 56, n.1 lett. b). Analizzando le caratteristiche di tali prestazioni di servizi, cioè la temporanea messa a disposizione di questi stand dietro compenso, la Corte ritenne che questa situazione dovesse configurarsi come locazione di beni mobili secondo l'art. 56, n.1, lett. g)¹⁸⁷ della direttiva 2006/112. Come detto poc'anzi, questo specifico caso si sarebbe realizzato nel caso di fiere ed esposizioni localizzate in Stati diversi.

Nel prosieguo della sentenza si precisa inoltre che, a prescindere dalle situazioni prospettate, una prestazione avente le caratteristiche di quella in esame non avrebbe mai potuto essere considerata collegata ad un bene immobile. Infatti anche la precedente giurisprudenza confermava che le prestazioni di servizi che non presentavano un collegamento diretto con un bene immobile non rientravano nella fattispecie dell'art. 45 della direttiva 2006/112^{188 189}. Nella causa principale i servizi offerti dalla Inter-Mark non avevano il minimo nesso con un bene immobile, *“non essendo sufficiente in proposito la sola circostanza che uno stand fieristico*

¹⁸⁷ Art. 56, n. 1, lett. g) direttiva 2006/112 *“1. Il luogo delle seguenti prestazioni di servizi, fornite a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità ma fuori del paese del prestatore, è quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o dispone di una stabile organizzazione per la quale è stata resa la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale: ... g) la locazione di beni mobili materiali, esclusi tutti i mezzi di trasporto;”*

¹⁸⁸ Art. 45 direttiva 2006/112: *“Il luogo delle prestazioni di servizi relative a un bene immobile, incluse le prestazioni di agenti immobiliari e di periti, nonché le prestazioni intese a preparare o a coordinare l'esecuzione di lavori immobiliari come, ad esempio, le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza, è quello dove il bene è situato.”*

¹⁸⁹ cfr sentenza 7 settembre 2006 C-166/05 punto 24

o espositivo debba essere puntualmente e temporaneamente installato su un ben immobile, o all'interno del medesimo.”¹⁹⁰

Tenendo presente tutte le precedenti considerazioni, la Corte arriva a dichiarare che la questione in esame doveva essere risolta interpretando la direttiva 2006/112 nel senso che una prestazione di servizi come quella considerata potesse rientrare:

- nell'art. 56 n. 1 lett. b) della succitata direttiva nel caso in cui gli stand fossero concepiti e usati a fini pubblicitari;
- nell'art. 56 n. 1 lett. g) se la temporanea messa a disposizione degli elementi dello stand rappresentava in concreto l'elemento principale della medesima prestazione;
- nell'art. 52 lett. a) nell'eventualità che lo stand fosse stato progettato e messo a disposizione per una rappresentazione o fiera di cui era già stato predeterminato il tema “culturale, artistico, sportivo, scientifico, educativo o ricreativo” oppure quando rientrasse nel modello fisico, concettuale e visivo stabilito dall'organizzatore della fiera stessa.

Dato il tema complesso che ha originato numerose controversie alla Corte di Giustizia, sembra doveroso dare un breve accenno anche ad un'altra nota sentenza in materia: la sentenza 9 marzo 2006, causa C-114/05 Gillan Beach.

La vertenza scaturiva da una contesa tra l'amministrazione finanziaria francese e la società inglese Gillan Beach Ltd la quale aveva allestito due saloni nautici in Francia, sostenendo dei costi, e chiedeva il rimborso dell'imposta pagata ai sensi della direttiva 79/1072. L'amministrazione respingeva questa richiesta dichiarando che l'organizzazione di fiere e saloni era imponibile nello Stato dove erano realizzate tali manifestazioni e, mancando il presupposto territoriale, non poteva essere rimborsata l'imposta per mancanza dei requisiti per l'applicazione dell'ottava

¹⁹⁰ cit. sentenza 27 ottobre C-530/09 punto 31

direttiva. La società chiedeva alla corte se la prestazione globale fornita da un organizzatore agli espositori di una fiera o un salone fosse riconducibile alle attività definite dall'art. 9 n. 2 lett. c) della sesta direttiva oppure dall'art. 9 n.2 lett. a). La corte, basandosi sul consolidato orientamento legislativo di interpretare in maniera funzionale i principi ispiratori delle norme, rilevava che la lett. c) dell'art. 9 n. 2, il quale fissava il luogo delle *“attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini, ivi comprese quelle degli organizzatori di dette attività nonché, eventualmente, prestazioni di servizi accessorie a tali attività”* dove esse fossero materialmente eseguite, mirava alla creazione di un regime particolare per quelle prestazioni il cui costo era già incluso nel prezzo dei beni. La Corte di Giustizia, anche per evitare casi di doppia imposizione o soldi d'imposta, è arrivata a consolidare una concorde interpretazione e a formulare una nozione comunitaria delle prestazioni in esame talmente estesa da inglobare al suo interno anche una fiera o un salone pur non avendo nessun rilievo o livello artistico. La sentenza Gillan Beach non si pone il problema dell'accessorietà delle prestazioni, le considera come un complesso unico tale da essere affine alle attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento e ricreative.

A questo proposito la prassi nazionale ritiene che se tutte le prestazioni confluiscono verso un unico obiettivo allora c'è il carattere dell'accessorietà. Naturalmente è necessario che esista una prestazione c.d. principale cui afferiscano in combinazione tutte le altre le quali devono avere lo scopo di integrare, completare o rendere possibile la prestazione principale.¹⁹¹ Si potrebbe dunque ipotizzare un contrasto tra la prassi nazionale e l'orientamento della Corte di Giustizia visto che la prima ricondurrebbe le prestazioni in esame alla lett. a) dell'art. 9 n. 2 della sesta direttiva come prestazioni accessorie imponibili dove l'immobile è situato, mentre la seconda le farebbe rientrare nell'alveo della lett. c)

¹⁹¹ V. in tal senso risoluzione ministeriale 6/E dell'11 febbraio 1998 e risoluzione 230/E del 15 luglio 2002

imponibili dove sono materialmente eseguite. Tuttavia questa distinzione non risulta avere rilevanza pratica giacché entrambe le interpretazioni determinano l'imposizione nel luogo dove esse si realizzano.

IV.7 Attività di ricerca e sviluppo per la realizzazione di brevetti a favore di soggetti extra-UE: Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 8 febbraio 2005, n. 2497

In questa sentenza del 2005 la Corte di Cassazione ha inteso affermare il principio secondo cui le attività di ricerca e sviluppo con conseguente costituzione di brevetti in capo al committente esterno erano escluse da Iva secondo la norma del vecchio art. 7 quarto comma, lett. f) Dpr 633/72. Secondo i giudici questa conclusione trovava il suo presupposto considerando che queste prestazioni, indipendentemente dalla costituzione o meno dei diritti da parte del committente, si configuravano come servizi relativi a beni e diritti immateriali "specifici" secondo l'art. 3, comma 2, n. 2 Dpr 633/72.

Alla Corte di Cassazione è stata sottoposta una questione in merito all'esclusione o meno dall'imposizione Iva dell'attività di ricerca e sviluppo al fine di costituire dei brevetti per il committente con sede in uno stato extra-UE. Questa controversia verteva sull'individuazione della rilevanza territoriale dell'attività di ricerca e sviluppo effettuata da un soggetto italiano a favore di un committente non europeo: era stato contestato dall'Amministrazione finanziaria il mancato assoggettamento ad Iva dell'attività prestata che aveva avuto come conclusione "naturale" la realizzazione di alcuni prototipi di macchinari industriali e la costituzione di brevetti d'utilizzo di tali macchinari in capo al committente come da accordi contrattuali. Presupponendo implicitamente che l'attività di ricerca e sviluppo non potesse essere considerata impiegata in Italia, i giudici di cassazione hanno confermato la precedente sentenza di secondo grado favorevole al

contribuente facendo rientrare l'attività oggetto di analisi tra quelle dell'art. 3, comma 2, n. 2) del D.p.r. 633/72 e di conseguenza escludendole dall'imposizione Iva per mancanza del requisito territoriale dell'art. 7, comma 4, lett. f) dato che il committente era un soggetto non domiciliato all'interno dell'Unione Europea.

Questa conclusione presupponeva l'analisi della specifica attività di ricerca e sviluppo: a seguito delle modifiche apportate dal 1° gennaio 1997 all'art. 3 del D.p.r. 633/72, vengono considerate prestazioni di servizi anche le “*cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti*”¹⁹². Con la risoluzione 98/E del 27 giugno 2000 il Ministero equiparava le operazioni aventi ad oggetto beni o diritti similari alle cessioni, concessioni o licenze aventi per oggetto diritti d'autore, invenzioni industriali, marchi ed insegne (ossia beni o diritti di carattere immateriale).

Per quanto riguarda la territorialità, la vecchia formulazione dell'art. 7 comma 4, lett. d) del Dpr 633/72 e l'art. 9 par. 2 lett. e) della sesta direttiva consideravano la prestazioni di servizi indicate nell'art. 3 comma 2 territorialmente rilevanti in Italia se il committente vi aveva stabilito la sede dell'attività economica, oppure, nel caso in cui si trattasse di un soggetto non residente o di una stabile organizzazione, erano comunque rilevanti nello Stato italiano purché la prestazione fosse utilizzata nel territorio comunitario.

Mentre talune prestazioni, come ad esempio le consulenze tecniche e legali, venendo escluse dalla deroga dell'art. 7, comma 4, lett. f) del Dpr 633/72 si consideravano irrilevanti ai fini Iva a prescindere dal Paese in cui venivano utilizzate¹⁹³, quelle individuate dalla lettera d), nel caso in cui fossero rese a soggetti

¹⁹² La dicitura completa dell'articolo 3, comma 2, n. 2) Dpr 633/72: “*Le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti*”

¹⁹³ Cfr circolare Agenzia Entrate 10/E del 16.03.2005, par. 9.1

extraeuropei, venivano considerate territorialmente rilevanti in Italia se ivi utilizzate.

Tenuto conto di questa ultima considerazione, i giudici della Corte di Cassazione hanno valutato che le attività di ricerca e sviluppo svolte dal prestatore nazionale fossero da includere tra le prestazioni di servizi dell'art. 3, comma 2, n. 2) con la motivazione che il metodo convenuto per determinare il compenso non era il metro per valutare la collocazione della prestazione ma solamente per valutare la qualità della prestazione stessa (che tra l'altro prescindeva dall'esito della ricerca stessa). La Corte conclude dicendo che *“non v'è alcun dubbio che, nel caso in contestazione, vuoi per la puntuale rispondenza alla finalità contrattuale, vuoi per la concreta realizzazione dei brevetti oggetto di riserva di proprietà industriale costituita in capo alla contraente straniera, la stessa vada indiscutibilmente ricondotta a quella di ricerca e sviluppo”*¹⁹⁴.

L'Amministrazione finanziaria aveva classificato la prestazione in esame come rientrante tra le prestazioni di servizi “generiche” ex art. 3, comma 1 Dpr 633/72 e di conseguenza rilevante territorialmente e imponibile in Italia secondo la regola generale dell'art. 7 comma 3, mentre i giudici della Corte hanno ritenuto che tale prestazione non fosse generica bensì rientrante tra i servizi relativi ai beni/diritti immateriali dell'art. 3, comma 2, n.2) (indipendentemente dall'esito della ricerca) e di conseguenza esclusa dall'imposizione Iva nello Stato italiano.

IV.8 Territorialità dei servizi sugli immobili: Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 26 maggio 2010, n. 12834

A distanza di pochi giorni l'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 48/E del 1° giugno 2010 e la Corte di Cassazione con la sentenza in esame hanno dato un notevole contributo in materia di territorialità delle prestazioni di servizi relative

¹⁹⁴ Sentenza Cassazione, Sez tributaria, 8 febbraio 2005 n. 2497

agli immobili. E nonostante la Cassazione abbia decretato su di una fattispecie regolata dalla normativa in vigore prima del recepimento della direttiva 2008/8/CE, essa è comunque confrontabile con i casi che possono essere avvenuti in seguito in quanto i principi affermati con questa sentenza sono vevoli anche per il nuovo assetto.

La vertenza riguarda la società Mirabella S.p.a. che si è vista recapitare un avviso di rettifica della dichiarazione Iva con il quale l'ufficio finanziario le contestava un'omessa fatturazione di prestazioni di servizi rese dal signor E. D. C. residente in America relative ad immobili situati in Italia, un'indebita detrazione Iva su operazioni effettuate in anni precedenti e un'indebita detrazione d'imposta per costi non inerenti l'esercizio dell'impresa. La Mirabella, con il ricorso introduttivo, eccepiva che l'omessa fatturazione contestata riguardava una consulenza resa da un cittadino americano, con mandato svolto negli Stati Uniti e quindi fuori campo di applicazione dell'Iva. Le altre due contestazioni erano da considerarsi infondate perché, secondo la società ricorrente, il diritto alla detrazione era stato esercitato correttamente e l'inerenza dimostrata attraverso la documentazione aziendale presentata.

Mentre la commissione tributaria provinciale accolse il ricorso sia sul rilievo che le prestazioni effettuate dal cittadino americano fossero fuori campo Iva sia che le fatture erano state correttamente detratte e i servizi fatturati inerenti all'attività svolta, la commissione regionale considerò la contestazione dell'ufficio sul fatto che la consulenza resa dal sig. D.C. era soggetta ad Iva ai sensi dell'art. 7 comma 4, lett. a) Dpr 633/72 poiché la consulenza prestata riguardava degli immobili situati in Italia. Gli aspetti riguardanti gli altri rilievi sulle attività fatturate non sono di interesse per il presente lavoro.

Giunta la vertenza alla Corte di Cassazione, la Mirabella aggiungeva ancora che, per quanto riguarda la prestazione del cittadino americano, esso aveva svolto in America un'attività di lobbying su incarico di consulenza della società stessa e di

conseguenza tale attività doveva essere considerata fuori campo dell'applicazione dell'Iva ai sensi dell'art. 7 comma 4, lett. d) del Dpr 633/72 anche perché la Commissione Tributaria Regionale non aveva spiegato nella sua motivazione quale fosse stata la connessione diretta della prestazione in esame con l'immobile sito in Italia.

La Cassazione, prima di entrare nell'analisi vera e propria del caso, osservò che la tesi della Mirabella secondo cui il sig. D.C. avesse svolto attività di lobbying non era mai stata sottoposta alle commissioni; inoltre non era veritiero il fatto che la commissione Regionale non avesse spiegato la relazione tra la prestazione e l'immobile. Infatti, nella relativa sentenza, si trova: *“In ordine, invero, alle prestazioni di servizi rese dal cittadino americano D.C., risulta chiaramente (...) che le stesse erano relative all'acquisenda esecuzione, sul territorio dello Stato, del complesso immobiliare da destinare in locazione alla U.S. Navy”*. I giudici regionali continuavano scrivendo che *“le prestazioni, indipendentemente dal luogo in cui sono state svolte, rientrano senza dubbio fra quelle inerenti alla prestazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari”* da considerarsi comunque imponibili nello Stato dove è situato l'immobile secondo quanto stabilito dall'art. 7 comma 4, lett. a). A tal proposito la Cassazione annotava che, sul piano del diritto, l'onere di dimostrare la tesi che l'attività del cittadino americano fosse fuori campo Iva ricadeva in capo alla Mirabella S.p.a. perché *“la prova di tutte le circostanze di fatto che rendono le prestazioni di servizi esenti, o meglio, fuori campo di applicazione dell'Iva era a carico della società che se ne avvantaggiava”*.

Sul piano della disciplina sostanziale la Corte non condivideva nemmeno la tesi della società ricorrente secondo cui sarebbe stato da applicare l'art. 7 comma 4, lett. d) il quale stabiliva che *“Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio stesso o da soggetti ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero”*. Secondo i

giudici invece alla fattispecie in esame, in deroga al principio generale sulla territorialità sancito dall'art. 7 comma 3 del Dpr 633/72, andava applicata la lettera a) dell'art. 7 comma 4 secondo cui *“le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando l'immobile è situato nel territorio stesso”*. Analizzando le argomentazioni della ricorrente, essa sosteneva che ogni prestazione riconducibile all'alveo delle consulenze sarebbe dovuta essere disciplinata dalla lettera d) mentre ne sarebbero rimaste escluse, e quindi comprese nella norma della lettera a), tutte le altre prestazioni. Ma il rapporto di specialità tra le due norme considerate, secondo la Corte, doveva essere fissato sulla base dell'ubicazione dell'immobile stesso e non in base alla tipologia di servizio prestato. La casistica disciplinata dall'art. 7 comma 4, lett. a) riguardava tutte le prestazioni legate ad immobili localizzati nello Stato italiano, e con la finalità di evitare fraintendimenti e chiarire che tali prestazioni seguivano l'ubicazione dell'immobile il legislatore si era premurato di specificare che erano *“comprese le perizie, le prestazioni di agenzia e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari”*.

La Corte concludeva l'esame stabilendo che le prestazioni in esame andassero ricomprese nella casistica dell'art. 7 comma 4, lett. a) del Dpr 633/72 e quindi soggette ad imposta in Italia. Veniva precisato, inoltre, che dalla norma della lettera d) del medesimo articolo si ricavava che *“le prestazioni derivanti da contratti (...) di consulenza e assistenza tecnica o legale (...) si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti domiciliati nel territorio stesso o a soggetti ivi residenti, a meno che non siano utilizzare fuori dalla Comunità economica europea”*. Di conseguenza erano tassate in Italia anche le prestazioni di consulenza se effettuate a soggetti residenti. La Corte, ragionando per assurdo ed ipotizzando che le

prestazioni in esame rese dal sig. D.C. fossero state considerate come semplici consulenze tecniche non riconducibili ad alcun immobile, ragionò sul fatto che sarebbero comunque state territorialmente rilevanti nello stato italiano perché rese a un soggetto residente. Secondo il modello costruito dal legislatore, le prestazioni di servizi erano rilevanti in Italia se c'era:

- *collegamento soggettivo attivo*: art. 7 comma 3 Dpr 633/72, rese da soggetti domiciliati nel territorio italiano o soggetti residenti che non avessero stabilito il domicilio all'estero;
- *collegamento oggettivo*: art. 7 comma 4, lett. a), relative ad immobili ubicati sul suolo italiano;
- *collegamento soggettivo passivo*: art. 7 comma 4, lett. d), rese a soggetti residenti o domiciliati in Italia, a meno che le prestazioni non fossero usufruite al di fuori dell'Unione Europea.

Le prestazioni in esame mancavano delle prove della loro utilizzazione extra-europea, ma rientravano a pieno titolo in entrambe le casistiche regolate dalla lett. a) e lett. d) dell'art. 7 comma 4, per collegamento oggettivo oppure, nella seconda, per collegamento soggettivo passivo.

La sentenza in esame mette un punto fermo sulle prestazioni relative agli immobili nelle quali devono essere comprese anche le consulenze. Su questo tema l'Agenzia delle Entrate era già arrivata a delle conclusioni con la risoluzione 199/E del 16 maggio 2008¹⁹⁵ nella quale stabiliva che “*considerato che le prestazioni di intermediazione in esame sono riferite a beni immobili, le stesse sono disciplinate, sotto l'aspetto della territorialità, dalle disposizioni dell'articolo 7, comma 4, lettera a) del D.P.R. n. 633 del 1972 (articolo 45 Direttiva 2006/112/CEE) e soggette ad IVA qualora la prenotazione si riferisca ad alberghi od ostelli situati in Italia*”. Quindi legando la

¹⁹⁵ La risoluzione 199/E del 16 maggio 2008 era relativa all'attività di intermediazione per la prenotazione di camere d'albergo effettuata via internet.

territorialità delle prestazioni non alla tipologia di prestazioni bensì all'ubicazione dell'immobile la risoluzione ha anticipato i tempi della sentenza di Cassazione in esame. Successivamente questa interpretazione normativa è stata cambiata con la circolare 36/E del 21 giugno 2010. Alla risposta n. 13 infatti l'Agenzia afferma che *“Le prestazioni di intermediazione in nome e per conto del cliente, relative a prestazioni alberghiere, devono essere inquadrate tra le prestazioni generiche di cui all'articolo 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972”*. Quindi le prestazioni non sarebbero dovute essere legate agli immobili.

Un'altra interpretazione può essere ricavata dalla risoluzione 48/E del 1 giugno 2010 dove l'amministrazione finanziaria, in risposta ad un interpello concernente la corretta qualificazione di consulenze effettuate da un soggetto italiano a favore di un altro soggetto stabilito in Spagna circa l'affitto a privati di alcuni immobili ubicati sul suolo italiano, scrive che *“il luogo delle prestazioni di servizi relativi a un bene immobile, incluse le prestazioni di periti, di agenti immobiliari, si ritiene che esse si riferiscano esclusivamente alle prestazioni delle agenzie immobiliari”*. Dunque, contrariamente a quanto sostenuto dalla Corte di Cassazione, non tutte le prestazioni afferenti gli immobili rientrerebbero tra le fattispecie regolate dall'art. 7 comma 4, lett.a) del Dpr 633/72.

Da un lato si pone la Suprema Corte che fa rientrare nelle “prestazioni di servizi relativi a beni immobili” qualsiasi prestazione abbia un rapporto con un bene immobile (dalle consulenze, alle perizie e intermediazioni) e dall'altro lato troviamo l'Agenzia delle Entrate secondo cui una prestazione deve collegarsi all'immobile di riferimento con concretezza ed effettività.

IV.9 Abuso di diritto

Secondo quanto stabilito dai trattati di Parigi e Roma, la Comunità *“non è soltanto una creazione del diritto, ma persegue i suoi obiettivi utilizzando esclusivamente un*

diritto nuovo, denominato diritto comunitario, che ha per caratteristica di essere un diritto autonomo, uniforme per tutti i paesi membri della Comunità, distinto dal diritto nazionale pur essendo ad esso superiore, e direttamente efficace in gran parte delle sue norme in tutti gli Stati membri."¹⁹⁶

Nel caso in cui il diritto comunitario fosse in qualche modo contestato od occorresse farlo applicare, la Comunità dispone dell'organo della Corte di Giustizia il quale ha il compito, con i suoi giudici, di garantire che le norme comuni mantengano il loro carattere comunitario e di assicurare l'uniformità di applicazione per tutti i soggetti in ogni circostanza. Essi hanno, in definitiva, il compito di garantire l'osservanza del diritto nell'interpretazione delle norme adottate dalle istituzioni comunitarie competenti e le loro sentenze hanno valore essenziale nell'applicazione della legislazione nazionale.

La direttiva comune dell'Iva stabilisce un sistema di applicazione dell'imposta uniforme in tutti gli stati appartenenti alla comunità onde evitare fenomeni discorsivi della concorrenza nella circolazione dei beni e dei servizi. Questo sistema impone agli stati membri l'obbligo di uniformare i loro ordinamenti alle normative contenute nella direttiva e diventa necessario applicare i principi interpretativi espressi dalla Corte di giustizia con le sue sentenza anche se pronunciate nei confronti di stati diversi dall'Italia. In sede di interpretazione e applicazione della normativa Iva occorre sempre avere riguardo all'orientamento che si è formato in sede comunitaria, in quanto le disposizioni in materia Iva della direttiva comune e l'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia prevalgono sul diritto nazionale e comunque costituiscono strumenti vincolanti nell'interpretazione delle disposizioni del diritto interno. L'Agenzia delle Entrate ha ripetutamente riconosciuto che bisogna sempre interpretare la normativa nazionale alla luce della disciplina prevista dalla direttiva comunitaria

¹⁹⁶ Dichiarazione n. 17 annessa al Trattato di Maastricht sull'identificazione delle fonti e sulla necessità di una loro sistemazione gerarchica.

2006/112/CEE e delle interpretazioni fornite dalla Corte. La normativa comunitaria è orientata al contrasto dei comportamenti abusivi degli operatori economici, cioè quei comportamenti messi in atto per beneficiare dei vantaggi fiscali offerti dal diritto comunitario attraverso operazioni di puro artificio.

A tal proposito è d'obbligo segnalare la sentenza pronunciata dalla Corte di Giustizia del 22 dicembre 2010 a seguito del procedimento C-277/09. Da questa sentenza si rileva che non è abuso di diritto scegliere la forma di conduzione degli affari che permette al soggetto passivo di limitare la sua contribuzione fiscale, in particolare sfruttando i “vuoti” o le “smagliature” del sistema del diritto comunitario quali le divergenze normative degli stati membri, con l'unico limite che le operazioni messe in atto non siano completamente artificiali e poste in essere con il solo motivo della frode. Inoltre resta fermo il diritto alla detrazione dell'Iva nel paese del prestatore anche se tale operazione non è soggetta ad imposta nel paese del committente.

Il caso è stato generato in seguito al diniego dell'amministrazione finanziaria inglese di concedere la detrazione Iva a una società tedesca, avente peraltro posizione iva in Inghilterra, la quale aveva acquistato delle autovetture successivamente concesse in leasing ad una società inglese. Dinanzi all'amministrazione finanziaria britannica la società in questione chiedeva la detrazione integrale dell'Iva fatturata a monte da un'altra società inglese sostenendo, in particolare, che l'art. 17, n.3, lett. a) della direttiva la legittimasse a chiedere la detrazione. Inoltre non sarebbero ricorse nella fattispecie le condizioni necessarie ai fini dell'applicazione del principio dell'abuso di diritto considerato che si trattava di operazioni di leasing intercorse tra tre contraenti indipendenti in condizioni di mercato. I “commissioneers” avevano negato la detrazione dell'Iva richiesta e chiedevano il rimborso dell'imposta a monte accreditata. Essi sostenevano che l'art. 17, n.3, lett. a) della direttiva non consentisse la detrazione dell'Iva assolta a monte per l'acquisto di beni successivamente utilizzati per

operazioni non soggette ad Iva; i Commissioneers sottolineavano, in particolare, che l'imposta versata a monte non poteva essere detratta o rimborsata se nessuna imposta era stata fatturata a valle. Inoltre la ditta inglese avrebbe tenuto un comportamento abusivo in quanto il meccanismo giuridico attuato mirava essenzialmente ad ottenere un vantaggio fiscale contrario agli obiettivi della direttiva essendo i termini dei contratti di leasing stati congegnati per poter sfruttare le differenze esistenti nel modo in cui la direttiva era stata trasposta nel Regno Unito e in Germania. A questo proposito risulta, dalla giurisprudenza della Corte, che l'applicazione dei regolamenti della Corte stessa *“non può estendersi fino alla tutela di pratiche abusive di operatori economici.*

*(...) il fatto che determinate operazioni di importazione ed esportazione non siano effettuate nell'ambito di operazioni commerciali normali, ma soltanto per beneficiare illecitamente della concessione di importi compensativi monetari positivi, può ostare all'applicazione dei detti importi”*¹⁹⁷

La Corte di Giustizia alla fine ha rilevato che *“le singole operazioni controverse hanno avuto luogo tra due parti tra le quali non intercorrono rapporti giuridici. E' peraltro pacifico che tali operazioni non presentassero carattere artificioso e che esse siano state effettuate nell'ambito di normali scambi commerciali.”*¹⁹⁸

Le caratteristiche delle operazioni effettuate non avevano nessun elemento atto a dimostrare l'artificialità delle stesse, l'assenza dell'effettività economica o il fine unico dello sfruttamento di smagliature normative, di conseguenza il fatto che fossero stati forniti servizi a una società stabilita in un Stato membro e che i termini delle operazioni determinati in funzione di considerazioni economiche anche di risparmio fiscale non può essere considerato costitutivo abuso di diritto.

¹⁹⁷ Sentenza della Corte di Giustizia del 14 dicembre 2000, procedimento C-110/99

¹⁹⁸ Sentenza della Corte di Giustizia del 22 dicembre 2010, procedimento C-277/09

Anche se l'abuso del diritto tributario non è il tema principale di questa trattazione, si possono trovare dei risvolti interessanti per quanto riguarda l'armonizzazione delle varie legislazioni nazionali in tema di Iva. La Corte di Giustizia europea nelle proprie sentenze ha cercato più volte di definire l'abuso del diritto per contrastare l'elusione, cioè il compimento di operazioni la cui ragione economica è soltanto quella di ottenere un vantaggio fiscale.

Un caso emblematico è rappresentato dalla causa C-255/02 nella quale la Corte ha esaminato tutta una complessa serie di operazioni collegate tra di loro poste in essere da più soggetti diversi solo con lo scopo di ottenere vantaggi fiscali che altrimenti non si sarebbero potuti ottenere.

La domanda di pronuncia pregiudiziale verteva sull'interpretazione della sesta direttiva del Consiglio 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla "cifra d'affari" ed era stata sollevata nell'ambito di una controversia tra le società Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd, da un lato, e i Commissioners of Customs & Excise dall'altro, per aver questi ultimi respinto le domande di recupero o di detrazione dell'Iva presentate da Leeds Development e da County nell'ambito di un piano di riduzione del carico fiscale di Halifax plc Group.

La Halifax era una banca e la maggior parte delle sue prestazioni veniva fatta in esenzione Iva, cosicché, come precisa l'art. art. 17, n. 5 primo comma della sesta direttiva in merito a beni e servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a detrazione sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, *"la detrazione è ammessa soltanto per il prorata dell'imposta sul valore aggiunto relativo alla prima categoria di operazioni"*; la Halifax si trovava a poter detrarre solo meno del 5% dell'Iva relativa ad alcuni lavori di costruzione che intendeva effettuare su alcuni terreni di proprietà o in locazione, così attraverso il

coinvolgimento di società controllate e una molteplicità di contratti e subappalti questi lavori furono affidati a terzi costruttori indipendenti al fine di recuperare integralmente l'Iva assolta a monte.

Prima di esporre la sentenza, i giudici della Corte di Giustizia sono giunti a due conclusioni: dopo aver ricordato che la sesta direttiva stabilisce un sistema comune dell'Iva basato su una definizione uniforme delle operazioni imponibili¹⁹⁹, i giudici precisano che l'analisi delle definizioni di soggetto passivo, di cessioni di beni e prestazioni di servizi mettono in rilievo l'ampiezza della sfera di applicazione della direttiva stessa ed il suo carattere obiettivo. Infatti *“la detta analisi nonché quella delle nozioni di cessione di beni e di prestazione di servizi dimostrano che tali nozioni, che definiscono le operazioni imponibili ai sensi della sesta direttiva, hanno tutte un carattere obiettivo e si applicano indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni di cui trattasi”*²⁰⁰. Ne consegue, che per stabilire se una prestazione di servizi o una cessione di beni sia da intendersi come attività economica ai sensi dell'art. 4 e seguenti della sesta direttiva, non pesa il fatto che esse siano state poste in essere con il solo fine di avere un vantaggio fiscale, è sufficiente che siano soddisfatti i criteri oggettivi sui quali le predette nozioni sono fondate²⁰¹.

I giudici, ancora, hanno negato, sulla base della corretta interpretazione della direttiva, il diritto alla detrazione dell'Iva assolta a monte nelle ipotesi in cui le operazioni compiute comprendessero un comportamento abusivo. Come detto in precedenza, pur riconoscendo ai soggetti passivi la facoltà di scegliere la politica di conduzione di affari che implichi un minore carico fiscale, la Corte ha affermato

¹⁹⁹ Cfr, in particolare, sentenza 26 giugno 2003, causa C-305/01, MGK- Kraftfahrzeuge-Factoring, punto 38

²⁰⁰ Sentenza della Corte di Giustizia del 21 febbraio 2006, procedimento C-255/02

²⁰¹ L'art. 5, n. 1 della sesta direttiva precisa che si considera come “cessione di beni” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario. Per quanto riguarda la nozione di prestazione di servizi, l'art. 6, n. 1 della sesta direttiva vi fa rientrare ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi del precedente art. 5.

che “nel settore IVA, perché possa parlarsi di un comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni.”²⁰²

Inoltre “deve altresì risultare da un insieme di elementi oggettivi che lo scopo delle operazioni controverse è essenzialmente l'ottenimento di un vantaggio fiscale. (...) il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove le operazioni di cui trattasi possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali.”²⁰³

Per quest'ultimo punto i Giudici della Corte hanno precisato che sarebbe contrario al fondamentale principio della neutralità fiscale della sesta direttiva permettere ad un soggetto passivo la detrazione dell'iva assolta a monte in presenza di operazioni non conformi alle disposizioni del sistema delle detrazioni della direttiva in questione o delle legislazioni nazionali che la traspongono. “A tale riguardo, con riferimento al suo scopo, occorre ricordare che il sistema delle detrazioni della sesta direttiva intende sollevare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tali attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA”²⁰⁴

Riprendendo sempre la citata sentenza Halifax, al punto 73 si trova che “A un soggetto passivo che ha la scelta tra due operazioni la sesta direttiva non impone di scegliere

²⁰² Sentenza della Corte di Giustizia del 21 febbraio 2006, procedimento C-255/02, punto 74

²⁰³ Sentenza della Corte di Giustizia del 21 febbraio 2006, procedimento C-255/02, punto 75. Vedasi in tal senso anche la sentenza 22 febbraio 2001, causa C408/98 Abbey National plc punto 24, sentenza 8 febbraio 2007, causa C-435/05 Investrand BV punto 22, sentenza 29 ottobre 2009, causa C-174/08 Ncc Construction Danmark punto 27.

²⁰⁴ Sentenza della Corte di Giustizia del 21 febbraio 2006, procedimento C-255/02, punto 78

quella che implica un maggiore pagamento IVA. Al contrario, come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 85 delle conclusioni, il soggetto passivo ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di limitare la sua contribuzione fiscale". Ma per ravvisarsi comportamento abusivo "deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale".

Di conseguenza è da escludersi la possibilità che l'applicazione della normativa comunitaria sulla libertà di scelta delle modalità di conduzione degli affari per ridurre il carico fiscale si estenda fino a comprendere comportamenti abusivi. Emerge con chiarezza che questo principio generale, benché non richiamato espressamente nel diritto positivo, debba essere considerato come "immanente" rispetto alla direttiva stessa, cioè intimamente connesso ad essa, e che le disposizioni della direttiva debbano essere interpretate nel senso ostativo all'adozione dei comportamenti abusivi.

Occorre precisare che secondo l'art. 234 del Trattato la Corte di Giustizia ha il potere esclusivo di "interpretare in via pregiudiziale le norme comunitarie"²⁰⁵; in particolare, anche tenendo conto di numerosi precedenti giurisprudenziali, l'interpretazione resa con sentenza dalla Corte di Giustizia nell'ambito delle proprie funzioni chiarisce e precisa il significato e la portata della norma; tale sentenza quindi diviene un tutt'uno con la norma interpretata ed ha la sua stessa immediata efficacia. Quindi, constatata l'esistenza di una clausola generale

²⁰⁵ Art. 234 del Trattato istitutivo della Comunità Europea che di seguito si riporta integralmente:

"La Corte di giustizia è competente a pronunciarsi, in via pregiudiziale:

a) sull'interpretazione del presente trattato;

b) sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni della Comunità e della BCE;

c) sull'interpretazione degli statuti degli organismi creati con atto del Consiglio, quando sia previsto dagli statuti stessi.

Quando una questione del genere è sollevata dinanzi ad una giurisdizione di uno degli Stati membri, tale giurisdizione può, qualora reputi necessaria per emanare la sua sentenza una decisione su questo punto, domandare alla Corte di giustizia di pronunciarsi sulla questione. Quando una questione del genere è sollevata in un giudizio pendente davanti a una giurisdizione nazionale, avverso le cui decisioni non possa proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno, tale giurisdizione è tenuta a rivolgersi alla Corte di giustizia."

antiabuso insita nel sistema della sesta direttiva che consente di colpire precisi comportamenti dei contribuenti, essa stessa integra il contenuto della direttiva medesima e consente di essere direttamente applicabile negli ordinamenti nazionali.

Per quanto appena detto si ritiene che “l'immanenza” nei principi generali dell'Iva di norme anti-abuso, riconosciuta dalla Corte di Giustizia, consenta alle singole amministrazioni finanziarie di riconoscere comportamenti elusivi sia nell'ordinamento comunitario che in quelli nazionali senza la necessità di una norma positiva che sancisca tale potere. A conferma di questo orientamento, la Corte di Cassazione, nella sentenza 10352 del 5 maggio 2006, rinvia espressamente ai principi della Corte di Giustizia espressi nella causa C-419/02 conclusasi con sentenza emessa il 21 febbraio 2006. In particolare, la Corte di Cassazione ha affermato che *“con riferimento all'ordinamento comunitario, con la recentissima pronuncia del 21 febbraio 2006, nella causa 0419-2002, la Corte di Giustizia delle Comunità europee ha chiarito che la sesta direttiva CEE n. 77/388/CEE, direttamente applicabile in quello nazionale, aggiunge alla tradizionale bipartizione dei comportamenti tenuti dai contribuenti in tema di Iva, fra quello fisiologico e quello patologico (proprio delle frodi fiscali), il primo idoneo a consentire una piena detraibilità dell'imposta assolta ed il secondo la sua assoluta in detraibilità, una sorta di tertium genus, in dipendenza del comportamento abusivo ed elusivo del contribuente, comportante il recupero dell'Iva detratta e l'eventuale rimborso in favore del soggetto che abbia posta in essere l'operazione elusiva;*

(...) pertanto, nell'ordinamento comunitario e, quindi, anche in quello interno deve considerarsi vigente il principio di in detraibilità dell'Iva (art. 17 della citata direttiva n. 77/388/CEE) assolta in corrispondenza di comportamenti abusivi, volti cioè a conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, senza una reale ed autonoma ragione economica giustificatrice delle operazioni economiche che, perciò, risultano eseguite in forma solo apparentemente corretta ma, in realtà, sostanzialmente elusiva.”

IV.10 Frodi carosello: fenomeno ancora all'attenzione della Cassazione e della Corte di Giustizia

Il fenomeno delle frodi Iva è sempre stato studiato e dibattuto dagli stati europei nella duplice ottica di proteggere gli interessi dei singoli stati e dell'Unione Europea visto che tutti contribuiscono al complesso delle risorse proprie comunitarie proporzionalmente all'Iva incamerata. Quindi tutte le pratiche fraudolente che sono messe in campo dai più disparati soggetti mettono in crisi il corretto funzionamento del sistema Iva Europeo introducendo nel mercato distorsioni al sistema concorrenziale a danno di tutti i consumatori e di tutti i cittadini. A tal proposito nel Trattato Ue, all'art. 280, si trova: *“La Comunità e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari della Comunità stessa mediante misure adottate a norma del presente articolo, che siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace negli Stati membri.*

Gli Stati membri adottano, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari della Comunità, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari.”

L'Unione Europea, nel tempo, ha messo in campo iniziative sfociate in diverse Comunicazioni²⁰⁶ le quali hanno favorito un approfondimento sulle frodi Iva ma soprattutto uno studio delle possibili soluzioni del fenomeno attraverso linee guida di azioni comuni coadiuvate anche dall'aumento della cooperazione tra le autorità fiscali dei Paesi Membri. Quello delle frodi fiscali è un problema molto sentito, basti pensare che l'entità dell'Iva non incassata si stima essere intorno al 2%-2,5% del Pil degli Stati europei, il che equivale, secondo la dottrina, ad un importo che oscilla dagli 80 ai 100 miliardi di euro all'anno.

²⁰⁶ In particolare la COM (2004) 260, la COM (2004) 611, e la COM (2006) 254.

Il legislatore italiano ha cominciato ad intervenire in materia con il D.l. 233 4 luglio 2006 e con l'art. 1 comma 44 della Legge 296 27/12/2006²⁰⁷ tentando di arginare la piaga delle frodi carosello con l'allargamento del *reverse charge* anche ad altre tipologie di servizi o attività che prima non lo prevedevano. Questo procedimento, contrariamente al principio generale dell'Iva il quale prevederebbe la riscossione dell'imposta ad ogni step della catena di produttiva e distributiva, esclude il cedente dall'obbligo di assoggettare ad Iva le operazioni rilevanti e contemporaneamente impone al cessionario di iscriverne l'Iva a debito e a credito nei propri mastri. In questo modo si vorrebbe evitare che i soggetti con intenti fraudolenti (conosciuti anche come *missing traders*) incassino l'imposta e poi non la versino alle casse dell'erario rendendosi completamente irreperibili.

Le modalità con cui vengono messe in atto le frodi carosello è spiegato in maniera molto chiara nel punto 3.2.2 della Comunicazione del Consiglio Europeo COM (2004) 260 del 16/04/2004: una società intermedia (A) effettua una fornitura di merci intracomunitaria esente ad una società fittizia (B) che ha la sede dell'attività in un altro Stato membro. La società (B) acquista le merci senza pagare l'IVA e successivamente fornisce tali merci ad una terza società nazionale (C), denominata "broker". La società fittizia (B) incassa l'IVA sulle vendite fatte alla società broker (C), ma non versa l'IVA all'Erario e scompare. Il broker (C) chiede il rimborso dell'IVA sugli acquisti effettuati presso B. Di conseguenza, la perdita finanziaria per l'Erario è pari all'IVA pagata da C a B. In seguito, la società C può dichiarare una fornitura intracomunitaria esente alla società (A) e quest'ultima può, a sua volta, effettuare una fornitura intracomunitaria esente a (B) ed il ciclo della frode si ripete, e questo spiega l'appellativo di "frode carosello".

Per sviare le indagini sull'IVA, le merci vengono spesso fornite da (B) a (C) tramite società intermediarie "cuscinetto". Può capitare che la società cuscinetto

²⁰⁷ L'art. 1 comma 44 della legge 296 del 27/12/2006 modifica l'art. 17 comma 6 del Dpr 633/72 in quanto allarga il meccanismo del *reverse charge*

sia all'oscuro della frode in atto, ma nella maggior parte dei casi è conscia del fatto di essere coinvolta in un tipo di transazione irregolare (data la natura insolita della transazione commerciale).

Con la Comunicazione COM (2004) 260 del 16 aprile 2004 la Commissione europea, riferendosi in modo specifico al contrasto delle frodi carosello, suggeriva delle "buone prassi" da adottare in materia. Il legislatore nazionale, per recepire questo suggerimento della Commissione nell'ordinamento interno, ha in primo luogo introdotto la c.d. *responsabilità solidale del cessionario* attraverso l'art. 60-bis comma 2 del Dpr 633/72 il quale stabilisce che *"In caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario, soggetto agli adempimenti ai fini del presente decreto, e' obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta"*²⁰⁸. Come specificato nelle circolari 10/E dell'Agenzia delle Entrate del 16 marzo 2005²⁰⁹ e dalla 41/E del 26/09/2005 non potranno essere irrogate sanzioni al cessionario e non gli potrà essere contestato l'omesso versamento dell'imposta del cedente a meno che non ricorrano i presupposti di concorso nell'atto indebito ex art. 9 D.Lgs 472/97²¹⁰

Si sottolinea che con il D.l. 223 del 4 luglio 2006 è stato aggiunto l'art. 35 comma 15-bis del D.p.r. 633/72: *"L'attribuzione del numero di partita Iva determina la*

²⁰⁸ Questo principio recepito nell'ordinamento nazionale trova il proprio fondamento giuridico nella direttiva 77/388/CE, art 21, secondo cui *"Gli Stati membri possono altresì prevedere che una persona diversa dal soggetto passivo sia tenuta in solido al versamento dell'imposta"*.

²⁰⁹ Al paragrafo 9.8 la circolare 10/E chiarisce: *"L'art. 60 bis introdotto dalla finanziaria, in sintonia con l'art. 21 paragrafo 3 della Direttiva CEE n. 388/1977 secondo cui "gli stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per il versamento dell'imposta", intende costituire uno strumento agevolativo della riscossione dell'IVA non versata quando sussistono elementi certi sulla non economicità di talune operazioni commerciali, effettuate dal cedente. L'articolo 60 bis dispone un vincolo di solidarietà passiva a carico del cessionario, per l'IVA non versata dal cedente relativamente alle cessioni effettuate a prezzi inferiore al normale. Dal tenore letterale della norma citata, risulta, infatti, che la solidarietà passiva è posta a garanzia della sola imposta non versata dal cedente, e sorge, salvo prova contraria, quando il prezzo della cessione è inferiore al valore normale."*

²¹⁰ Art. 9 D.Lgs. 472/97: *"Quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta. Tuttavia, quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso."*

esecuzione di riscontri automatizzati per la individuazione di elementi di rischio connessi al rilascio dello stesso nonché l'eventuale effettuazione di accessi nel luogo di esercizio dell'attività, avvalendosi dei poteri previsti dal presente decreto". Gli organi investigativi hanno individuato dei tratti comuni che ricorrono costantemente nelle società cartiere come lo sproorzionato volume d'affari rispetto al capitale sociale, la loro vita o durata estremamente breve con cambi repentini di sede sociale, la loro riconducibilità a persone molto giovani o molto anziane, frequenti furti o smarrimento delle scritture contabili, omesso versamento dell'Iva.

L'art 1, comma 1 lettera c) del d.lgs18 dell'11 febbraio 2010 ha introdotto una serie di novità di rilievo tra cui, di interesse per questa parte del lavoro, la modifica dell'art. 17 del Dpr 633/72 che regola la disciplina Iva da applicare alle cessioni di beni o servizi effettuate da soggetti esteri privi di stabile organizzazione in Italia verso soggetti residenti sul suolo nazionale. Secondo la novellata disposizione dell'art. 17 comma 2 *"gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti."* Con questo ampliamento dell'inversione contabile e il conseguente spostamento dell'onere del versamento dell'Iva spostato al cliente il legislatore si prefigge l'obiettivo di contrastare tutti quei meccanismi fraudolenti attuati attraverso le c.d. società cartiere estere dotate però di partita Iva nazionale per l'identificazione diretta secondo la norma dell'art. 35-ter Dpr 633/72 o con un rappresentante fiscale.

IV.10.1 Corte di Cassazione: sentenza 10414 del 12 maggio 2011

Con la presente sentenza la Corte di Cassazione, in materia di frodi Iva, ha voluto chiarire che una contabilità apparentemente regolare sul piano formale sposta sull'Amministrazione finanziaria l'onere della prova dell'insussistenza o della falsità delle operazioni documentate. Una volta fornita questa dimostrazione da parte dell'Amministrazione il difficile compito di dimostrare l'effettiva veridicità del costo dedotto o del maggior/minor imponibile passa in capo al contribuente.

La sentenza in esame prende origine dalla contestazione da parte dell'Agenzia delle Entrate della dichiarazione dei redditi 1999 della società Lamda s.r.l. supponendo una maggiore fatturazione relativa ad operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti. Secondo l'ufficio la società avrebbe fatto parte di una frode carosello assieme ad altri soggetti per cui in tutte le operazioni effettuate nessuno avrebbe versato l'Iva dovuta. Sempre secondo l'amministrazione finanziaria i cedenti erano c.d. *società di comodo* o addirittura soggetti non operativi che si ponevano, nella filiera distributiva, "tra il reale fornitore comunitario e l'acquirente finale" distorcendo il meccanismo concorrenziale in quanto l'acquirente acquistava i prodotti a un prezzo minore, visto l'acquisto in esenzione del cedente fittizio, e riusciva anche a detrarre l'Iva versata in rivalsa.

La Commissione tributaria ritenne fondato il ricorso della società la quale contestava all'Agenzia delle Entrate carenza di motivazione e insufficienza degli elementi probatori citati a supporto. Contrariamente la commissione regionale e la Corte di Cassazione ritennero fondato l'atto dell'amministrazione finanziaria. In particolare la Corte, riferendosi alle modalità di ripartizione dell'onere della prova, ha illustrato che in tutte le controversie riguardanti operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti l'onere della prova sulla veridicità dei costi portati in

deduzione dalla tassazione grava sul contribuente. Tuttavia tale onere è considerato assolto in tutti i casi in cui ci siano regolari fatture e corretta tenuta delle scritture contabili in quanto “*in tema di Iva la fattura è documento idoneo ad attestare un costo dell’impresa, ai sensi del Dpr n. 633 del 1972, art. 21*”²¹¹. Da ciò la Corte è arrivata a ricavare che, nelle ipotesi in cui la contabilità sia formalmente e almeno apparentemente corretta, sia l’Amministrazione finanziaria a dover provare che le operazioni documentate nelle fatture siano *ideologicamente o materialmente false*, con conseguente maggior imponibile o indeducibilità di tale costo. Tale prova, ai sensi degli artt. 54 comma 2 D.p.r. 633/72 e 39 del D.p.r. 600/73, può essere data in via presuntiva attraverso presunzioni semplici purché esse siano *gravi, precise e concordanti*. Naturalmente questo non porta la prova inconfutabile del fatto ma solo “*la sussistenza di una probabilità di alto grado della conformità dell’accertamento alle indicazioni presuntive*”²¹², e una volta che il giudice ritenga sussistente tale requisito riprende vigore il principio per cui è a carico del contribuente la prova dell’infondatezza della pretesa erariale²¹³.

La Corte ha rilevato che, trattandosi di frodi Iva che coinvolgono una importazione intracomunitaria, bisognava tenere conto dei principi enunciati su questo specifico tema dalle direttive comunitarie e dalla giurisprudenza della Corte

²¹¹ Cassazione n. 27345 del 2005

²¹² V. Cassazione 9784/2010

²¹³ Su questo specifico tema dell’onere della prova è doveroso segnalare anche la sentenza della Cassazione 10 dicembre 2010 n. 24980. Il contenzioso è stato originato da un accertamento della Guardia di Finanza che aveva contestato ad una società l’indebita detrazione dell’Iva su fatture maggiorate del 30% rispetto al reale valore della prestazione pubblicitaria sottostante prestata da un’altra società connivente. La Corte ha osservato che il meccanismo elusivo di contabilizzare fatture del tutto o in parte false può essere fatto con una contabilità ineccepibile e quindi la correttezza delle rilevazioni contabili non può essere usata come (unico) elemento probatorio della sussistenza delle operazioni. L’Amministrazione finanziaria può agevolmente opporre alle rilevanze documentali qualsiasi altro elemento che di fatto attesti la fittizietà delle operazioni e quindi l’onere della prova ritorna nuovamente al contribuente, il quale non potrà più portare a suo favore la “correttezza” della contabilità e della documentazione formale, bensì egli dovrà “*allegare elementi di prova in grado di dimostrarne la loro effettiva esistenza*”.

di Giustizia dalla quale si ricava un principio ribadito più volte: in presenza di una frode sull'Iva realizzata con una catena di successive cessioni *“il cessionario ha il diritto di detrarre l'Iva ove non sappia o non possa sapere di essere coinvolto in un meccanismo fraudolento”*²¹⁴. Inoltre *“qualora sapesse o avrebbe dovuto sapere di partecipare con il proprio acquisto ad una operazione che si iscriveva in una frode all'Iva il giudice nazionale nega il beneficio del diritto alla deduzione”*²¹⁵. Concretamente il cessionario è obbligato ad usare una particolare diligenza nella scelta del fornitore e a valutare attentamente i requisiti del cedente non solo sul piano formale ma anche, e soprattutto, sul piano sostanziale come l'assenza o la presenza di strutture, di clientela o di giro di affari. La Corte ritenne che tali requisiti non possano sfuggire ad un imprenditore *“mediamente accorto”* che operi in un determinato settore commerciale, il quale deve rilevare *“l'inesistenza sostanziale del contraente e peraltro deve coglierla, per il dovere di accortezza e diligenza insito nell'esercizio di una attività imprenditoriale e commerciale qualificata”*.

IV.10.2 Accenni al caso Fastweb/Telecom sparkle

Nei primi mesi del 2010 hanno cominciato a venire a galla fatti accaduti tra il 2003 e il 2007 destinati a lasciare il segno nel mondo delle telecomunicazioni e definiti dal Gip Aldo Mordigni come *“una delle più colossali frodi della storia”*. Subito si era parlato di cifre che si aggiravano attorno ai due miliardi di euro, ma questo dato risulta enormemente sopravvalutato perché di molto superiore al fatturato annuo delle imprese coinvolte: la cifra verosimilmente è la sommatoria di tutte le fatture emesse e ricevute per il *“carosello”* perpetrato nel corso degli anni. In questo caso non si tratta di adulterazione dei bilanci conseguenti a

²¹⁴ Corte di giustizia europea, sentenza 6 luglio 1995 C-762/93

²¹⁵ Cassazione, 7439/04

occultamento di incassi o costi inventati: le somme in questione transitavano davvero in entrata e in uscita in parte secondo il classico schema delle frodi carosello e in parte con una novità nell'ideazione.

Seguendo le cronache giornalistiche, si capisce che l'oggetto della frode non riguardava il core business delle due aziende in questione, bensì attività marginali come il *roaming* e il traffico dati che Fastweb e Telcom Sparkle compravendevano attraverso un artificioso meccanismo con il quale riuscivano a creare un fatturato gonfiato. Contemporaneamente le controparti non versavano l'Iva che le compagnie telefoniche detraevano. Come da "manuale", se un operatore straniero vende un servizio di telecomunicazioni ad un soggetto nazionale, l'Iva viene addebitata in Italia perché si presume ivi realizzato il consumo. Se invece il servizio di telecomunicazioni viene effettuato da un soggetto nazionale ad uno extraeuropeo non c'è addebito d'imposta. Esemplicando, si può porre il caso di un servizio acquistato a 100 più Iva (quindi 121) da un operatore straniero e successivamente rivenduto allo stesso cedente a 110 come operazione non imponibile. E' evidente che così facendo si viene a creare un margine di guadagno dato che l'Iva pagata viene detratta, e reiterando l'operazione moltissime volte i margini aumentano proporzionalmente.

Fastweb e Telecom con queste procedure ottenevano un'imposta totalmente detraibile, in quanto effettivamente versata al fornitore, e attraverso le maggiorazioni dei prezzi di rivendita ne ottenevano indietro un'altra parte puntualmente e regolarmente annotata nei bilanci. Le finte vendite e i finti acquisti si sostenevano a vicenda con l'unico scopo di creare utili gonfiati cui corrispondeva Iva non versata dai "complici" esteri. L'unica piccola nota positiva consiste nel fatto che i redditi artificialmente aumentati implicavano anche un reddito imponibile maggiore con conseguente diminuzione del danno erariale. Assodato il ruolo e il vantaggio economico delle due aziende di telecomunicazioni,

bisogna precisare che anche i *missing traders* traevano beneficio da questi meccanismi poiché essi speculavano sull'Iva addebitata e non versata incamerando come profitto la differenza tra l'Iva corrisposta e il prezzo maggiorato della rivendita all'altro soggetto.

Questa tipologia di frodi si incentra sulla volontà di ridurre i costi aziendali approfittando, più o meno consapevolmente, di una evasione d'imposta da parte del fornitore. La frode che ha visto invischiare sia Fastweb che Telecom Sparkle presenta numerosi aspetti poco chiari. Ad esempio non si è ancora giunti a capire se le suddette società acquistassero direttamente il traffico telefonico e il traffico dati da aziende non comunitarie oppure se esse fossero l'anello finale di un meccanismo composto da cedenti comunitari che usavano altri intermediari italiani per vendere i servizi a Fastweb e Telecom. La particolarità del caso risiede nel fatto che le fatture passive erano fittizie nel senso che non esistevano le prestazioni sottostanti ma esistevano le relative rivendite: i soldi uscivano realmente e tornavano in via indiretta attraverso la detrazione Iva e in via diretta attraverso i finti fornitori che acquistavano gli stessi servizi numerose volte. Il meccanismo si fondava sullo sfasamento tra i regimi Iva in entrata e in uscita dall'Italia e su cui la dirigenza Fastweb, secondo quanto riportato dalla stampa, poneva una grandissima attenzione poiché se l'Iva si fosse applicata sulle operazioni fornite da operatori stranieri si sarebbe bloccato tutto il processo.

Nel classico schema delle frodi carosello, la truffa all'erario si compie interponendo un *missing trader* tra due soggetti che hanno una reale volontà di effettuare una certa operazione. Spesso ciò accade con le auto di importazione o con i telefoni cellulari e in questi casi le auto o i telefonini vengono realmente venduti sul mercato finale. In mezzo si pone l'evasione dell'Iva effettuata da un intermediario che può essere sia un soggetto indipendente sia un soggetto facente capo al fornitore o al cessionario. In questi casi il compratore italiano ha una

precisa responsabilità in relazione alla pratica fraudolenta messa in atto derivante dal suo concreto coinvolgimento o anche solo dalla consapevolezza delle intenzioni evasive del fornitore. L'acquirente viene considerato co-responsabile ai sensi dell'art. 60 bis del Dpr 633/72 quando potrebbe essere facilmente dedotto il comportamento fraudolento altrui da elementi quali il prezzo palesemente fuori mercato oppure l'esistenza o meno della controparte fornitrice²¹⁶, ferma restando come detto poc'anzi la reale volontà di effettuare una transazione economica.

Nelle vicende che hanno visto protagoniste Fastweb e Telecom l'aspetto sorprendente è che tra le società non vi era nessuna volontà di scambio di servizi: il traffico telefonico e dati era sistematicamente acquistato e rivenduto in un circolo di operazioni meramente apparenti solamente per gonfiare i bilanci delle compagnie italiane; nessun operatore era in realtà interessato alle operazioni di compravendita e infatti nessun consumatore utilizzava mai quel traffico telefonico o dati, si trattava solamente di fatture per servizi mai resi e continuamente reiterati tra gli operatori coinvolti. Per gli organi d'indagine questo aspetto rappresenta una escalation nel fenomeno ideativo delle frodi carosello poiché, anziché inserirsi in un reale scambio economico con una "deviazione di carattere soggettivo" rappresentata da una fattura soggettivamente inesistente ma effettivamente ed oggettivamente corrispondente a servizi o beni concretamente scambiati, questa nuova metodologia faceva comparire delle transazioni illusorie meramente cartacee.

Nel classico meccanismo delle frodi carosello il cessionario italiano, accertato dell'Agenzia delle Entrate, che acquista beni da un missing trader solitamente si difende argomentando l'estraneità dalla frode e l'ignoranza non colpevole della stessa, ma nel caso dei due colossi telefonici nazionali questa linea difensiva non

²¹⁶ L'Agenzia delle Entrate spesso uso questo parametro di valutazione anche se bisogna rilevare che nel contesto commerciale l'attività di mera intermediazione non richiede una struttura complessa bensì potrebbe essere sufficiente una semplice linea telefonica.

sarà possibile poiché anch'essi hanno fatturato operazioni inesistenti acquistate sempre in modo fittizio.

Un altro aspetto del raggio riguarda la falsità dei bilanci e degli utili dichiarati negli anni da Fastweb e da Telecom sui quali è stata “regolarmente” pagata l'Irap e le imposte sul reddito: trattandosi di entrate in gran parte fittizie si potrebbe prospettare, magari attraverso una nuova approvazione dei bilanci, una richiesta di rimborso di quelle imposte “indebitamente” pagate su utili mai conseguiti che rappresentavano una capacità economica notevolmente sovrastimata. Se ciò effettivamente avvenisse si aggiungerebbe la beffa al danno.

CONCLUSIONI

Il processo di armonizzazione in ambito comunitario ha sempre rappresentato una delle attività più consistenti dell'azione normativa comunitaria poiché la presenza di numerosi sistemi fiscali conviventi nello stesso territorio è stata, fin dalla genesi della Comunità, ostacolo alla creazione di un sistema unico europeo. Purtroppo attualmente è lasciata ad ogni singolo Stato membro libertà di decidere in merito alle politiche fiscali interne, quindi non si è ancora venuto a creare un sistema fiscale Europeo, come nel caso del Diritto, inteso come sistema normativo e impositivo sovraordinato derivante dalla piena competenza fiscale dell'Unione.

Nelle idee e negli auspici dei padri fondatori, l'Europa avrebbe dovuto dirigersi verso la totale armonizzazione fiscale attraverso un processo in tre steps: eliminazione delle dogane e dei relativi dazi, armonizzazione delle normative sull'Iva e delle accise, armonizzazione dei sistemi delle imposte dirette. Se si può dire che per le prime due fasi siano stati fatti interventi concreti, altrettanto non può essere affermato per l'ultima fase poiché sarebbero stati necessari interventi che avrebbero inciso molto profondamente sulle scelte politiche ed economiche di ogni Stato membro. E' per questo motivo che essi, nell'ambito delle imposte dirette, fino ad ora si sono sempre e solo limitati a varare misure volte a contrastare l'evasione fiscale o le doppie imposizioni.

I primi "pensatori" dell'Unione Europea si erano posti da subito l'obiettivo principale di far diventare l'Europa un effettivo mercato unico senza barriere doganali tra gli Stati aderenti - barriere sia fisiche che fiscali - e dove vi fosse libertà di circolazione di merci, capitali, servizi e persone; l'imposta sul valore aggiunto è stata eletta come quell'imposta indiretta sui consumi con le caratteristiche più idonee al raggiungimento dell'obiettivo dell'unità che con le

imposte dirette non si è riusciti a raggiungere ed è stata adottata da tutti gli Stati membri con modalità applicative il più uniformi possibile.

Ripercorrendo molto sinteticamente le principali direttive adottate per regolamentare la materia fiscale in ambito europeo, la 77/388/CE (c.d. Sesta Direttiva) è quella che ha rivestito un'importanza storica nel processo di armonizzazione poiché ha stabilito i principi fondamentali dell'Iva e delle norme di applicazione e di controllo in relazione a diversi elementi fondamentali ai fini del meccanismo di applicazione del tributo, ma in questo processo l'autonomia legislativa degli Stati membri è stata notevolmente ridotta a favore di una più ampia visione comune dell'Iva.

Un altro importante passo in avanti si è avuto con la Direttiva 91/680/CEE, recepita dal nostro ordinamento nazionale con il D.L. 331/1993, con la quale si è venuto a creare il regime transitorio degli scambi intracomunitari.

La più recente Direttiva 2006/11/CE, sostitutiva della Sesta Direttiva, ha avuto la funzione di riepilogare tutta l'allora normativa vigente in merito all'Iva comunitaria che si era venuta ad accumulare nel corso degli anni (da non sottovalutare anche il notevole lavoro linguistico effettuato in questa direttiva). E' stata poi considerata come una sorta di "testo unico" dell'Iva in ambito europeo.

Da ultimo, le novità più rilevanti introdotte dalla direttiva 2008/8/CE rispetto alla 2006/112/CE riguardano il luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi. Entrata in vigore a partire dal 1° gennaio 2010, questa riforma sulla territorialità Iva ha introdotto un sistema "duale" di tassazione delle prestazioni legandole allo status di soggetto passivo o meno del committente e tassando le prestazioni, in via generale, "all'origine" in caso di operazioni B2C o "a destinazione" per le operazioni B2B. La ratio di questa scelta del legislatore europeo si può trovare nei molteplici dubbi interpretativi e applicativi che derivano dall'immaterialità insita nelle prestazioni di servizi; si deve ricordare come

in sede di prima emanazione della normativa comunitaria dell'Iva il principio allora introdotto era quello della tassazione "a destino".

Queste due regole implicano il fatto che esse vengano applicate per default nei casi in cui le prestazioni sottostanti non siano specificamente indicate tra le deroghe alla regola generale: è di tutta evidenza la semplificazione che ne deriva per chi si trova a dover interpretare le varie casistiche in quanto ora i casi controversi si possono risolvere applicando una delle due regole generali.

Questa recente scelta legislativa di sdoppiare il criterio impositivo si è basata su pressanti esigenze di semplificazione e chiarezza applicativa delle norme riguardanti l'individuazione territoriale dei servizi. L'affiancamento dei due criteri è stato inoltre dovuto al fatto che la tassazione a destinazione avrebbe comportato, per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di cittadini privati, oggettive difficoltà dato che essi avrebbero dovuto autofatturarsi le prestazioni (ovviamente non possibile) oppure l'obbligo del prestatore di identificarsi ai fini Iva in ogni Stato membro dove il servizio era prestato. Le lungaggini burocratiche e, non ultime, le rigidità applicative avrebbero causato numerose complicazioni.

Le deroghe alle regole generali, pur avendo un ruolo schiacciato dall'introduzione del citato sdoppiamento, rimangono fondamentali visto che il legislatore europeo ha inteso riservare per alcune tipologie di servizi il criterio "a destino", ben rappresentato dal riferimento al criterio dell'utilizzo.

A questo proposito si deve ricordare che l'art. 59-bis del nuovo testo della Direttiva 2006/112/CE prevede che gli Stati membri possano derogare al principio generale, per *evitare casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione della concorrenza*, e considerare imponibili servizi effettivamente utilizzati sul suolo nazionale o, viceversa, non considerare imponibili servizi utilizzati fuori dall'Unione Europea. Il legislatore Italiano ha fatto uso di questa facoltà e, anzi, nella relazione accompagnatoria del Il Dlgs 11 febbraio 2010, n. 18, questa scelta

di criterio viene classificata come “obbligatoria” almeno limitatamente alle prestazioni di telecomunicazione e ai servizi di tele radiodiffusione di cui all’art. 53-ter della Direttiva 2006/112/CE. Rimane facoltativa, invece, l’estensione del criterio dell’utilizzo effettuata dal nostro legislatore in merito alle locazioni a breve termine, noleggi e simili di mezzi di trasporto indipendentemente dallo status del committente nonché i noleggi a lungo termine effettuati a privati cittadini. Per queste tipologie di prestazioni, di conseguenza, si prospetta una non precisa corrispondenza di individuazione territoriale con gli altri Stati europei soprattutto se essi non hanno fatto uso della facoltà di deroga concessa dall’art. 59-bis della Dir. 2006/112/CE.

Tenendo presente il fatto che il criterio dell’utilizzo è quello che ha sempre creato le maggiori difficoltà di interpretazione, non ci si stupirà se queste estensioni introdotte nell’ordinamento Italiano porteranno ulteriori difficoltà che si innesteranno sulla necessità di individuare i confini fisici del luogo di utilizzo.

Confrontato con la normativa precedente, il nuovo sistema duale creato con la direttiva 2008/8/CE risulta essere più comprensibile dato che l’individuazione della sede del committente soggetto passivo colloca in quello Stato la territorialità del servizio prestato e ciò consente di determinare più agevolmente il luogo di applicazione dell’imposta e le modalità della sua detrazione, riducendo così anche le pratiche di rimborso tra i diversi stati.

L’art. 7-ter del Dpr 633/72 italiano inoltre amplia la nozione di soggetto passivo con la diretta conseguenza che molte più fattispecie di servizi vengono ricondotte nell’alveo delle regole generali: il meccanismo applicativo dell’imposta viene così semplificato e la riscossione del tributo resa più certa nello Stato di stabilimento del committente.

Ma nonostante le notevoli semplificazioni introdotte dalla direttiva 2008/8/CE rispetto al sistema normativo previgente bisogna rilevare che essa non è totalmente esente da criticità. Se consideriamo, in particolare, il caso in cui sia

difficoltoso stabilire se si è in presenza di una lavorazione su beni mobili oppure di cessione degli stessi beni si possono verificare casi di doppia imposizione o salti d'imposta. Dal 1° gennaio 2010 infatti le prestazioni di servizi su beni mobili seguono la regola generale e la territorialità viene individuata nello Stato della sede del committente, e la difficoltà di stabilire la tipologia di operazione economica si riflette nella difficile individuazione territoriale della prestazione stessa poiché le cessioni di beni non hanno lo stesso criterio impositivo della sede del committente²¹⁷.

In attesa di verificare nel tempo le problematiche nonché i limiti del sistema duale introdotto con la riforma della direttiva in esame, si può comunque affermare che la disciplina normativa contenuta nel "Vat Package" deve essere considerata un passo fondamentale nel processo di armonizzazione delle legislazioni fiscali dei Paesi Membri e le novità introdotte rendono molto più agevole l'individuazione del presupposto territoriale, in particolare nelle operazioni tra soggetti passivi.

²¹⁷ Esemplificando, si pone il caso di una cessione di beni nello stato A a un soggetto passivo stabilito nello stato B con i beni che restano nel primo stato. Se si dovesse interpretare come cessione di beni allora l'imposta verrebbe applicata nello Stato A, mentre se si considera prestazione di servizi allora l'operazione viene considerata territorialmente rilevante nello stato B. A tal proposito cfr Corte di Giustizia UE, sentenza 11 febbraio 2010, C-88/09.

Bibliografia

- Dpr 26 ottobre 1972 n. 633
- VI direttiva Comunitaria 17 maggio 1977 n. 388
- Direttiva 16 Dicembre 1981, n. 91/680
- Direttiva 14 Dicembre 1992, n. 92/111
- D.L. 30 Agosto 1993, n. 331
- Legge 29 Ottobre 1993, n. 427
- Legge 18 Febbraio 1997, n. 28
- Direttiva n. 95/7/CEE
- Direttiva 2008/8/CE 12 Febbraio 2008
- Direttiva 2008/9/CE 12 Febbraio 2008
- Regolamento (CE) n. 143/2008 12 Febbraio 2008
- Direttiva 2006/112/CE 28 Novembre 2006
- Direttiva 2008/117/CE 28 Novembre 2006
- Regolamento (CE) n. 1798/2003
- Regolamento (CE) n. 37/2009 16 Dicembre 2008
- Proposta modifica regolamento 1777/2005
- Legge 7 luglio 2009, n. 88 (c.d. Legge comunitaria 2008)
- D.Lgs. 11 Febbraio 2010 n. 18
- Circolare Agenzia Entrate n. 58/E 31 Dicembre 2009
- Centore Paolo, *La nuova Iva europea e nazionale*. Ipsoa, 2011

- Manca Domenico, *Iva: il presupposto della territorialità*. Ipsoa, 2009
- Baggio Roberto, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*. Giuffrè, 2009
- Centore Paolo, *Iva europea: guida alla nuova direttiva rifiuta*. Ipsoa 2007
- Mandò Giancarlo, Mandò Dario, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto, con massimario*. Ipsoa 2003
- Peirolo Marco, *L'Iva nei rapporti con l'estero*. Ipsoa 2003
- Colombo Angelo, Maggiore Dario, *Iva: operazioni intracomunitarie*. Giappichelli editore 2001
- Vinci Calogero, Vinci Luciana Maria, *Iva: principi Istituzionali*. Giappichelli editore 2001
- Centore Paolo, *Iva comunitaria*. Ipsoa 2001
- Uckmar Antonio, Uckmar Victor, *Iva comunitaria e nazionale*. Cedam 2000
- Uckmar, *Corso di diritto tributario internazionale*. Cedam 1999
- Visentin G., Piovesana O., Porfido R., *Modifica al presupposto della territorialità iva. Fattispecie applicative: raffronto tra vecchia e nuova disciplina*. Fisco 2, 20/2010, 1906
- Cerato S., Pietrobon L., *Il rimborso dell'iva assolta in altro stato membro. Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 1° aprile 2010-12-02*. Fisco 2, 2010, 2373
- Pellegrino S., Valcarenchi G., *Rimborso dell'iva assolta in paesi comunitari: il parere di Assonime*. Fisco 2, 2010, 5892
- Cerato S., *La territorialità delle intermediazioni (B2B) sui beni mobili: novità 2010*. Fisco 1, 2010, 817
- Capolupo S., *Il nuovo regime dei rimborsi iva*. Fisco 1, 9/2010, 1301
- Cerato S., *La stabile organizzazione ai fini iva: novità 2010*. Fisco 1, 12/2010, 1804
- Cerato S., Pietrobon L., *La territorialità dei servizi relativi a beni immobili*. Fisco 1, 22/2010, 3451

bibliografia

- Piciocchi A., Rossi B., *Territorialità iva di intermediazioni relative a prestazioni alberghiere: deroga relativa a beni immobili o regola generale?* Fisco 1, 25/2010, 3935
- Rizzardi R., *Iva: evoluzione della normativa e orientamento della Corte di Giustizia.* Corriere Tributario, 12/2010, 907
- Logozzo M., *La territorialità ai fini iva delle prestazioni di servizi generiche.* Corriere Tributario, 12/2010, 919
- Parisi P., *I criteri specifici di territorialità nelle prestazioni di servizi.* Corriere Tributario, 12/2010, 924
- Salvini L., *Il reverse charge nelle prestazioni di servizi transnazionali.* Corriere Tributario, 12/2010, 936
- Della Valle E., Maspes P., *La stabile organizzazione del sistema dell'iva.* Corriere Tributario, 12/2010, 942
- Casini N., *La nuova territorialità iva delle prestazioni di servizi.* Fisco 2, 2010, 3379
- Lovecchio L., *Le nuove regole della territorialità nell'iva.* Bollettino trib., 2010, 604
- *Decreto legislativo 11 febbraio 2010 n. 18, attuazione delle direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE che modificano la direttiva 2006/112/CE.* Bollettino tributario d'informazioni, 5/2010, 365
- Giorgi M., *Le simmetrie del sistema iva in vigore dal 2010.* Corriere tributario, 1/2010, 5
- Centore P., *Le nuove regole del rimborso iva ai non residenti.* Corriere tributario, 1/2010, 15
- Maspes P., *Territorialità iva: quando le semplificazioni complicano.* Corriere tributario, 2/2010, 103
- Ricca F., *Per individuare il luogo dei servizi applicabile la direttiva europea.* Corriere tributario, 4/2010, 273
- Rossi Ragazzi F., *La stabile organizzazione dopo le direttive iva.* Corriere tributario, 11/2010, 821
- Maspes P., *Reverse charge per operazioni effettuate da soggetti non stabiliti in Italia.* Corriere tributario, 13/2010

bibliografia

- Chiricagno S., Tancioni G., *La territorialità delle prestazioni di servizi relativa a beni immobili*. Corriere tributario, 14/2010, 1111
- Ricca F., *Le lavorazioni di beni mobili per soggetti passivi rilevano nel paese del committente*. Corriere tributario, 24/2010, 1949
- Maspes P., *Assonime e Agenzia delle Entrate intervengono su pacchetto iva e modelli Intra*. Corriere tributario 30/2010, 2421
- Centore P., *Utilizzo alternativo (e facoltativo) del rappresentante fiscale*. Corriere tributario, 40/2010, 3309
- Odetto G., *Circolare n. 58/E del 31 dicembre 2009 - Le nuove regole di territorialità iva applicabili dal 1° gennaio 2010*. Fisco 2, 2010, 266
- Spera M., *I riflessi e il recepimento delle nuove direttive iva nell'ordinamento italiano*. Diritto e pratica tributaria, 4/2010, 585
- Peirolo M., *Recupero dell'iva per le operazioni extra territoriali*. Corriere tributario 32/2009
- Ricca F., *Allineata alla norma comunitaria la territorialità delle prestazioni di intermediazione generiche*. Corriere tributario, 35/2009, 2876
- Centore P., *I servizi di pubblicità tra tassazione interna ed esterna*. Corriere tributario, 15/2009, 1212
- Centore P., *L'iva non dovuta fra territorialità e rimborso (Nota a Corte giust. Comunità europee, 18 giugno 2009, n. 566/07, Stadeco B V)*. Corriere trib., 2009, 2536
- Centore P., *La territorialità delle prestazioni rese a soggetti (non passivi) iva (Nota a Corte giust. Comunità europee, 6 novembre 2008, n. 291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Tnrygghetsradet)*. Corriere trib., 2009, 213
- Manca D., *Iva: il presupposto della territorialità - Esame delle norme interne, Ue ed extra-Ue, con casi di riferimento*. Nel Repertorio: 2009, Valore aggiunto (imposta) [6980], n. 59
- Marrone F., *L'iva negli scambi con l'estero e la nuova direttiva Ue: tassazione dei consumi, e-commerce e (tele)comunicazioni*. Fisco 1, 2009, 679
- Artina R., Artina V., *La territorialità iva delle prestazioni di intermediazione*. Fisco 1, 2009, 6099

bibliografia

- Lorenzetti M., Riotta A., *Trattamento iva delle prestazioni di consulenza: ulteriori chiarimenti*. Fisco 2, 2008, 4389
- Erato S., *La territorialità iva delle consulenze tecniche e legali*. Fisco 2, 2008, 3522
- Peirolò M., *La territorialità iva delle prestazioni di intermediazione commerciale*. Fisco 2, 2008, 505
- Peirolò M., *Territorialità iva dell'attività di organizzazione di convegni*. Fisco 2, 2008, 6887
- Peirolò M., *Ribaditi i tratti distintivi delle consulenze tecniche rispetto alle perizie ai fini della verifica della territorialità in campo iva (Nota a Commiss. trib. reg. Lombardia, 4 ottobre 2006)*. Bollettino trib., 2007, 1071
- Peirolò M., *La territorialità iva delle prestazioni di intermediazione (commento a circ. Assonime, 20 aprile 2007, n. 22)*. Corriere trib., 2007, 1827
- Centore P., *Le modifiche territoriali all'iva sulle prestazioni di servizi*. Corriere trib., 2006, 2103
- Centore P., *Proposta di regolamento per l'adozione di criteri uniformi sulla territorialità iva*. Corriere trib., 2005, 211
- Pravisano R., *Le consulenze tecniche e legali internazionali ai fini iva*. Fisco 1, 2005, 1297
- Centore P., *Territorialità iva nelle vendite a distanza*. Corriere trib., 2005, 1888
- Centore P., *Iva - Territorialità dell'imposta - Art. 7 d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633 - Circ. Agenzia delle entrate, 23 dicembre 2004, n. 54/E*. Fisco 2, 2005, 148
- Giorgi M., Lupi R., *Territorialità iva dei servizi internazionali*. Dialoghi dir. tributario, 2005, 943
- Peirolò M., *La modifica del principio di territorialità iva delle prestazioni di servizi secondo la proposta della commissione Ue*. Nel Repertorio 2003, Valore aggiunto (imposta) [6980], n. 95
- D'Orsogna F. P., *Servizi di interpretariato e traduzioni: applicabilità dell'iva - Principio di territorialità e concetto di utilizzazione economica*. Fisco 1, 2003, 5656

bibliografia

- Galleani d'Agliano N., Normannis S., *L'iva nelle operazioni con l'estero - Territorialità delle operazioni - Importazioni, esportazioni e prestazioni di servizi - Operazioni intracomunitarie*. Nel Repertorio: 2002, Valore aggiunto (imposta) [6980], n. 43
- Santi A., *Il concetto di «utilizzazione» delle prestazioni di servizi ai fini della territorialità iva*. Corriere trib., 2002, 4368
- Sirri M., Zavatta R., *La territorialità iva dei servizi di carattere scientifico*. Corriere trib., 2002, 4287
- Centore P., *Requisito di territorialità dell'iva*. Corriere trib., 2000, 3445
- Pollari N., *Spunti critici di riflessione in tema di territorialità iva ed elusione internazionale*. Fisco, 2000, 2149
- Pollari N., Perlini L., *Problematiche elusive in tema di territorialità iva: il ricorso al rappresentante fiscale italiano da parte di soggetti passivi esteri, in particolare per cessioni (intracomunitarie) effettuate da residenti nella repubblica di San Marino*. Fisco, 2000, 12278
- Pozzo A., *Sui criteri di territorialità dettati per le prestazioni di servizi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (Nota a Cass., sez. I, 22 marzo 1999, n. 2643, Min. fin. c. Soc. Barsanti e Commiss. trib. reg. Emilia-Romagna, 25 giugno 1999, Uff. iva Ravenna c. Soc. M.)*. Riv. giur. trib., 2000, 422
- Centore P., *Nuove modifiche al regime territoriale delle operazioni iva*. Corriere trib., 1996, 267
- Valsecchi M., *La territorialità ai fini iva delle prestazioni di servizi*. Fisco, 1995, 9569
- Rabagliati R., *Iva e principio di territorialità Cee*. Fisco, 1990, 6871
- D'Agostino G.B., *Progetto di t. u. iva: la territorialità dell'imposta e i rapporti di scambio con l'estero*. Fisco, 1988, 2004
- Cervone T., *Il rebus della territorialità in materia di iva*. Bollettino trib., 1981, 1739
- Giordano P., Viola A., *La territorialità nell'iva - Un problema non nuovo, ma sempre attuale*. Fisco, 1981, 2903
- Portale R., Romani G., *Nuove Regole per la territorialità delle prestazioni di servizi*. Informatore de Il Sole 24 Ore. Anno 2010 - n. 10

bibliografia

- Orsi E., *Iva – Prestazioni di trasporto – Nuova disciplina dal 2010*. La settimana fiscale. Anno 2010 – n. 9
- Gaiani L., *La territorialità dei più diffusi servizi alle imprese*. Informatore de Il Sole 24 Ore. Anno 2010 – n. 10
- Portale R., Romani G., *Prestazioni di servizi: nuova territorialità Iva*. Guida alla contabilità & bilancio. Anno 2010 – n. 4
- Portale R., *Recepimento delle direttive Iva: questioni irrisolte*. Contabilità, finanza e controllo. Anno 2010 – n. 2
- Santi A., *Commento – Agenzia delle Entrate – Circolare 21 dicembre 2009 n. 58/E*. Guida normativa. Anno 2010 – n. 5
- Lovecchio L., *Le nuove regole della territorialità IVA*. Bollettino tributario d'informazioni. Anno 2010 – n. 8
- Portale R., *Prestazioni di servizi: nuova territorialità IVA*. Guida alla Contabilità & Bilancio. Anno 2010 – n. 4
- Orsi E., *Iva – Elenchi intrastat 2010 chiarimenti della C.M. 43/E/2010*. La settimana fiscale. Anno 2010 – n. 33
- Romano G., *Inrastat, ulteriori chiarimenti delle Entrate*. Informatore de Il Sole 24 Ore. Anno 2010 – n. 34
- Portale R., Romani G., *Elenchi Intrastat: le risposte dell'Agenzia delle Entrate*. I Focus Fiscali. Anno 2010 – n. 9
- Ceroli P., Pantoni G., Sabbatici C., *Elenchi Intrastat 2010, indicazioni delle circolari Abi e Assonime*. La settimana fiscale. Anno 2010 – n. 31
- D'Andò V., *Iva – Agente o rappresentante di commercio nuova territorialità Iva*. La settimana fiscale. Anno 2010 – n. 30
- Santi A., *Commento – Agenzia delle Entrate – Faq luglio 2010-11-02*. Guida Normativa. Anno 2010 – n. 139
- Cerato S., Popolizio G., *Iva – Novità territorialità Iva, documento n. 7/2010 Irdcec*. La settimana fiscale. Anno 2010 – n. 27
- Renato P., Romani G., *Contrasto alle frodi Iva in ambito comunitario*. I focus fiscali. Anno 2010 – n. 7

- Signorini L., Commento – *Agenzia delle Entrate - Circolare 21 giugno 2010 n. 36/E*. Guida normativa. Anno 2010 – n. 121
- Renato P., Romani G., *Triangolazioni Iva, nuovo orientamento delle Entrate*. Informatore de Il Sole 24 Ore. Anno 2010 – n. 23
- Santi A., Commento – *L'Assonime solleva dubbi di legittimità sull'obbligo Intrastat per il reverse charge*. Guida normativa. Anno 2010 – n. 105
- Ceroli P., Pantoni G., Sabbatici C., *Iva – Territorialità e modelli intrastat ultimi chiarimenti*. La settimana fiscale. Anno 2010 – n. 14
- Santi A., Commento – *Decreto legge 25 marzo 2010 n. 40 – Iva*. Guida normativa. Anno 2010 – n. 63
- Rizzardi R., *Pacchetto Iva 2010*. Contabilità, finanza e controllo. Anno 2010 – n. 4
- Santacroce B., Ficola S., *Novità Iva 2010 – Estesa l'applicazione del reverse charge*. Guida alla contabilità & bilancio. Anno 2010 – n. 6
- Centore P., *La revisione della territorialità IVA alla luce del recepimento della direttiva UE*. Fiscalità Internazionale. Anno 2010 – n. 8
- Portale R., *Imposta sul valore aggiunto, Armonizzazione della disciplina dell'Iva - commento all'articolo 37 D.L. 331/1993: operazioni intracomunitarie*. Gruppo 24 ore, 2010
- Portale R., *Imposta sul valore aggiunto, Armonizzazione della disciplina dell'Iva - commento all'articolo 40 D.L. 331/1993: territorialità delle operazioni intracomunitarie*. Gruppo 24 ore, 2010
- Portale R., *Imposta sul valore aggiunto, Armonizzazione della disciplina dell'Iva - commento all'articolo 60 D.L. 331/1993: disposizioni transitorie*. Gruppo 24 ore, 2010
- Portale R., *Imposta sul valore aggiunto, Commento all'articolo 7 D.p.r.633/72: territorialità dell'imposta*. Gruppo 24 ore, 2010
- Portale R., *Imposta sul valore aggiunto, Commento all'articolo 3 D.p.r.633/72: prestazioni di servizi*. Gruppo 24 ore, 2010
- Frizzera B., *Disciplina delle operazioni intracomunitarie*. Guida pratica fiscale. Anno 2010 – n. 1

bibliografia

- Portale R., Romano G., *Iva: novità normative della comunitaria 2008*. Guida alla Contabilità & Bilancio. Anno 2009 - n. 18
- Signorini L., *Riflettori sugli interventi della legge 88/2009*. Guida alle Novità Fiscali. Anno 2009 - n. 9
- Ceiroli P., Sabbatici C., *Territorialità dei servizi: nuovi obblighi documentali*. Guida alla Contabilità & Bilancio. Anno 2009 - n. 23
- Rizzardi R., *Iva: gli adempimenti per le nuove regole di territorialità dei servizi*. Informatore de Il sole 24 Ore. Anno 2009 - n. 46
- Orsi E., *Iva: territorialità per le prestazioni di servizi, nuove regole dal 2010*. La settimana fiscale. Anno 2009 - n. 48
- Cerato S., Popolizio G., *Territorialità ai fini Iva, recepimento della Direttiva 2008/8 e novità dal 1° gennaio 2010*. La settimana fiscale. Anno 2009 - n. 47
- Cerato S., Monte S., *Scambi intracomunitari - novità introdotte dalla comunitaria 2008 - Chiarimenti di assonime*. La settimana fiscale. Anno 2009 - n. 43
- Monaco C., *Focus su IVA e Unione doganale*. Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze. Anno 2008 - n. 67
- Peirola M., *Il regime IVA delle prestazioni di intermediazione commerciale realizzate in ambito comunitario*. Bollettino tributario d'informazioni. Anno 2001 - n. 68
- Houben H., *Una proposta europea corregge l'IVA comunitaria*. Amministrazione & finanza. Anno 2001 - n.16
- Informativa Seac 26.04.2010, *Le nuove modalità per il rimborso dell'IVA assolta nell'UE*
- Informativa Seac 15.04.2010, *Gli enti non commerciali ed il recepimento della direttiva servizi*
- Informativa Seac 17.03.2010, *Il nuovo trattamento IVA delle prestazioni di servizi e i primi chiarimenti ufficiali dell'agenzia delle entrate*
- Informativa Seac 10.02.2010, *Il trattamento IVA delle prestazioni di noleggio e locazione, anche finanziaria, dal 2010 a seguito del recepimento della direttiva servizi*
- Informativa Seac 04.02.2010, *Il trattamento IVA dei servizi di trasporto dal 2010 a seguito della direttiva servizi*

bibliografia

- *Informativa Seac 02.02.2010, Il trattamento IVA delle provvigioni dal 2010 a seguito del recepimento della direttiva servizi*
- *Informativa Seac 26.01.2010, Il nuovo trattamento IVA delle prestazioni di servizi dopo l'approvazione definitiva del decreto di recepimento della direttiva servizi*
- *Informativa Seac 08.01.2010, Il nuovo trattamento IVA delle prestazioni di servizi a decorrere dal 01.01.2010 e i primi chiarimenti dell'agenzia delle entrate*