

PRESTAZIONI DI SERVIZI

Ai fini operativi occorre distinguere tra due tipologie di servizi:

Servizi intracomunitari

→ sono disciplinati dall'articolo 40 del Dl n. 331/1993

Si tratta delle seguenti quattro tipologie di servizi:

- lavorazioni intracomunitarie
- trasporti intracomunitari
- servizi accessori ai trasporti intracomunitari
- intermediazioni relative a scambi intracomunitari di beni

Servizi diversi dai servizi intracomunitari

→ sono disciplinati dall'articolo 7, del Dpr n. 633/1972

Si tratta, ad esempio:

- dei servizi relativi ai beni immobili;
- dei servizi relativi ai beni mobili materiali;
- delle cessioni, concessioni, ecc. relative a beni immateriali;
- delle prestazioni pubblicitarie;
- delle consulenze tecniche e legali;
- ecc.

SERVIZI INTRACOMUNITARI

→ sono disciplinati dall'articolo 40 del Dl n. 331/1993

Aspetti comuni in tema di territorialità dell'imposta

Le prestazioni in argomento si considerano effettuate:

- nel Paese del committente: se questi è soggetto passivo d'imposta nella Ue;
- nel Paese ove la prestazione viene eseguita (o il trasporto viene iniziato): se il committente è un soggetto privato comunitario o un soggetto extra UE non identificato ai fini IVA nella Comunità.

Soggetto italiano prestatore del servizio

→ aspetti procedurali comuni

La procedura prestazioni di servizi intracomunitari può essere così sintetizzata:

- 1) richiedere al committente estero il numero di identificazione Iva nel Paese estero
- 2) controllare l'esistenza e la correttezza di tale numero di identificazione Iva
- 3) emettere fattura sul committente estero in articolo 40, Dl n. 331/1993:
 - n. 4-bis per le prestazioni di lavorazione intracomunitaria di beni
 - n. 5 per le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni
 - n. 6 per le prestazioni accessorie ai servizi di trasporto intracomunitario di beni
 - n. 8 per le prestazioni di intermediazione relative ad una sottostante operazione di scambio intracomunitario di beni mobili materiali

Soggetto italiano committente del servizio

→ aspetti procedurali comuni:

La procedura acquisti intracomunitari di servizi può essere così sintetizzata:

1. Comunicare al soggetto estero il proprio numero di Partita IVA preceduto dalle lettere IT;
2. Numerare la fattura estera, secondo l'ordine progressivo delle fatture emesse;
3. Attribuire alla fattura estera un numero progressivo di registro acquisti;
4. Integrare la fattura estera indicando sulla stessa (o su apposito allegato alla stessa):
 - il controvalore in euro dell'operazione, se la stessa è espressa in valuta estera;
 - l'imposta o il titolo di inapplicabilità della stessa;
5. annotare detta fattura:
 - sul registro fatture emesse;

- e sul registro acquisti.

Nel caso di prestazione di servizi relativi a beni mobili materiali (lavorazioni, riparazioni, perizie, ecc.) sorgono ulteriori obblighi in tema di:

- annotazione dei beni ricevuti/inviati in apposito registro di carico/scarico;
- presentazione dei modelli Intrastat ai soli fini statistici.

SERVIZI DIVERSI DAI SERVIZI INTRACOMUNITARI

→ sono disciplinati dall'articolo 7, del Dpr n. 633/1972

Nell'ambito di tali servizi occorre distinguere tra:

- **servizi specifici:**
 - si tratta dei servizi elencati nell'articolo 7, quarto comma, del Dpr n. 633/1972;
 - sono previste **REGOLE SPECIFICHE** per ciascuna tipologia di servizi
- **servizi generici:**
 - si tratta dei servizi **NON** elencati nell'articolo 7, quarto comma, del Dpr n. 633/1972;
 - vale la **REGOLA GENERALE** di cui all'articolo 7, terzo comma, del Dpr n. 633/1972: secondo la quale il servizio si considera effettuato nel luogo di residenza del soggetto prestatore.

L'articolo 7 del DPR n. 633/1972 – Territorialità dell'imposta, è così strutturato:

- primo comma – territorio rilevante ai fini IVA
- secondo comma – regola generale in tema di cessioni di beni materiali
- terzo comma – regola generale in tema di prestazioni di servizi
- quarto comma – deroghe alle regole generali in tema di prestazioni di servizi
- quinto comma – abrogato
- sesto comma – operazioni internazionali

Territorio rilevante ai fini Iva

□ **Territorio dello Stato**

→ territorio politico dello Stato italiano

- terraferma
- mare territoriale
- spazio atmosferico sovrastante
- navi e aeromobili battenti bandiera italiana

sono esclusi da tale territorio:

→ i territori extradoganali in senso proprio:

- Livigno
- Campione d'Italia
- acque nazionali del lago di Lugano

□ **Territorio della Comunità**

“... territorio corrispondente al campo di applicazione del trattato istitutivo della Comunità economica europea”

con alcune esclusioni

TERRITORIALITA' DELL'IMPOSTA REGOLA GENERALE IN TEMA DI PRESTAZIONI DI SERVIZI

→ PAESE DEL PRESTATORE DEL SERVIZIO

Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da:

- soggetti che hanno il domicilio nel territorio dello Stato;
- o da soggetti ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero:
- stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero.

Le prestazioni di servizi non si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati o residenti in Italia.

Concetti di domicilio e di residenza

- Persone fisiche (articolo 43 del Codice Civile):
 - Domicilio: luogo in cui la persona ha fissato la sede principale dei propri affari e interessi
 - Residenza: luogo di dimora abituale.
- Altri soggetti (articolo 7, terzo comma, DPR n. 633/1972)
 - Domicilio: luogo in cui si trova la sede legale;
 - Residenza: luogo in cui si trova la sede effettiva.

Sono state considerate prestazioni di tipo generico le prestazioni di intermediazione relative a scambi di beni con Paesi extra-Ue.

TERRITORIALITA' DELL'IMPOSTA DEROGHE ALLE REGOLE GENERALI

PRESTAZIONI DI SERVIZI RELATIVI A BENI IMMOBILI → articolo 7, quarto comma, lettera a)

Concetto di bene immobile: articolo 812 Codice Civile

Criterio di collegamento: **luogo in cui è situato il bene immobile**

Si tratta dei seguenti servizi:

- prestazioni di servizi relativi alla costruzione, riparazione, manutenzione di immobili;
- perizie relative a beni immobili;
- prestazioni di agenzia relative a beni immobili;
- prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dei lavori immobiliari;
- locazione e sublocazione di beni immobili;
- etc.

Di conseguenza:

- se il bene immobile è situato in Italia: i servizi al medesimo relativi si considerano effettuati in Italia;
- viceversa nel caso opposto.

Sono state considerate prestazioni relative a beni immobili:

- la messa a disposizione di stands fieristici (RM n. 355885 del 1° luglio 1985);
- e l'utilizzo di autostrade (Risoluzione n. 170/E del 27 dicembre 1999)

PRESTAZIONI DI SERVIZI RELATIVI A BENI MOBILI MATERIALI

→ articolo 7, quarto comma, lettera b)

Criterio di collegamento: **luogo di esecuzione della prestazione**

Si tratta dei seguenti servizi:

- prestazioni di servizi relativi alla costruzione, riparazione, modificazione, trasformazione, manutenzione e lavorazione di beni mobili materiali;
- perizie relative a beni mobili materiali;
- etc.

Non rientrano in tale ambito (valendo per le stesse altre regole):

- le prestazioni di servizi intracomunitari di cui all'articolo 40, comma 4 bis, del DL n. 331/1986;
- le prestazioni di intermediazione relative a beni mobili materiali;
- le prestazioni di progettazione dei beni mobili materiali;
- la locazione di beni mobili materiali.

Ai fini di un corretto inquadramento delle operazioni occorre distinguere tra due ipotesi:

- **SI MUOVONO I BENI:**

- Da / verso altro Paese UE: la prestazione è disciplinata dall'articolo 40, del DL n. 331/1993 → prestazione di servizi intracomunitari
- Da / verso Paese Extra UE: la prestazione è disciplinata dall'articolo 7, quarto comma, lettera b, del DPR n. 633/1972.

- **SI MUOVONO LE PERSONE**

→ Da / verso Paese UE o Extra UE: la prestazione è disciplinata dall'articolo 7, quarto comma, lettera b), del DPR n. 633/1972.

PRESTAZIONI DI TRASPORTO

→ **articolo 7, quarto comma, lettera c)**

Criterio di collegamento: **distanza percorsa nel territorio dello Stato**

Riguardo al trasporto di beni, rientrano in tale ambito:

- I trasporti interni
- I trasporti internazionali: da Italia a località sita in Paese extra UE e viceversa.

Non rientrano in tale ambito (valendo per le stesse altre regole):

- le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni di cui all'articolo 40, comma 5, DL n. 331/1993

PRESTAZIONI DI CUI ALL'ARTICOLO 7, LETTERE D), E), F), F-BIS, F-TER, F-QUATER

Ad esempio:

- cessioni e licenze relative a beni immateriali e simili;
- prestazioni pubblicitarie;
- prestazioni relative a prestiti di personale;

- prestazioni di consulenza e di assistenza tecnica e legale;
- etc.

Criterio di collegamento:

→ complesso:

- domicilio o residenza del prestatore;
- domicilio o residenza del committente;
- natura giuridica del committente (solo nel caso di committenti UE);
- luogo di utilizzo del servizio.

CESSIONI E LICENZE RELATIVE A BENI IMMATERIALI E SIMILI

→ articolo 7, quarto comma, lettera d)

Secondo l'articolo 3, secondo comma, n. 2, DPR n. 633/1972, si tratta di prestazioni di servizi:

“Costituiscono ... prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo:

2) le cessioni, concessioni, licenze e simili relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti”.

- cessioni di software
- cessioni, licenze e simili di progetti, disegni, formule, etc.
- prototipi
 - occorre esame caso per caso tenuto conto del contenuto creativo del prototipo.
 - In linea generale:
 - impresa che svolge solo il lavoro “nobile”: ideazione / progettazione / realizzazione del prototipo, con successiva cessione dello stesso a terzi:
 - cessione di bene immateriale

- stesso trattamento se vengono ceduti solo i disegni o il progetto;
- impresa che svolge l'intero ciclo produttivo: ideazione / progettazione / realizzazione del prototipo, con successivo utilizzo dello stesso per la produzione di serie:
 - cessioni di beni materiali (prodotti realizzati in serie), anche nel caso in cui il prezzo delle pre-serie sia più elevato.
- impresa che realizza i prodotti in serie o in codesign o sulla base di disegni e progetti del committente:
 - cessione di beni materiali

Sono state considerate prestazioni di servizi relativi a beni immateriali e simili:

- le prestazioni di traduzione e interpretariato: RM n. 147/E del 10 giugno 1998 e Risoluzione AE Abruzzo n. 28288 del 7 agosto 2003;
- le cessioni dei diritti di ripresa televisiva: RM n. 98/E del 27 giugno 2000 e Risoluzione n. 174/E dell'8 agosto 2003

Riguardo alla territorialità, valgono le seguenti regole:

- impresa italiana acquirente del servizio:
 - servizio utilizzato in ambito Ue: l'operazione si considera effettuata in Italia;
 - servizio utilizzato fuori dall'ambito Ue: l'operazione si considera effettuata all'estero;
- impresa italiana prestatrice del servizio:
 - prestazione eseguita a favore di impresa di altro Paese Ue: sempre fuori campo Iva, indipendentemente dal luogo di utilizzo;
 - prestazione eseguita a favore di impresa extra Ue: fuori campo Iva, salvo il caso in cui il servizio venga utilizzato in Italia.

PRESTAZIONI PUBBLICITARIE

→ articolo 7, quarto comma, lettera d)

- concetto di prestazione pubblicitaria: Sentenza Corte di Giustizia CEE del 17 novembre 1993, n. 68/92

“.... diffusione di un messaggio destinato ad informare i consumatori dell'esistenza e delle qualità di un prodotto o di un servizio, al fine di aumentarne le vendite”

In tema di prestazioni pubblicitarie cfr.:

- RM n. 405724 del 23 giugno 1983
- RM n. 36/E del 28 febbraio 1987
- RM n. 6/E dell'11 febbraio 1998

Riguardo alla territorialità, valgono le stesse regole delineate in merito ai beni immateriali.

In tema di prestazioni pubblicitarie per **luogo di utilizzo** si intende l'ambito di diffusione del messaggio pubblicitario.

PRESTAZIONI DI CONSULENZA E ASSISTENZA TECNICA O LEGALE

→ articolo 7, quarto comma, lettera d)

“ Prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale, comprese quelle di formazione e di addestramento del personale”

- concetto di consulenza tecnica o legale:
 - attività professionali che si estrinsecano in giudizi, precisazioni o pareri, → connotato tipico: valutazione soggettiva del consulente;
- differenza tra consulenze e perizie:
 - individuazione oggettiva di concreti elementi di fatto in relazione a quantità, qualità, etc.

- relazioni tra le “prestazioni didattiche” di cui all’articolo 7, quarto comma, lettera b), e le prestazioni “...di formazione e di addestramento ... “ del personale
- management fees
- cost sharing agreements

Sulla distinzione tra consulenza tecnica e perizia, cfr.:

- ❑ RM n. 422280 del 14 gennaio 1981
- ❑ Risposta DRE Lombardia n. 26955/97 a quesito del 1999

Riguardo ai cost sharing agreements cfr. RM n. 465048 del 27 agosto 1991

E’ stato affermato che anche la difesa in giudizio può essere considerata “consulenza legale”, cfr. CM n. 12/37 del 9 aprile 1981

Riguardo alle prestazioni di consulenza eseguite nei confronti di consociate estere, cfr. RM VII –15-556 del 18 novembre 1994

Riguardo alla territorialità, valgono le seguenti regole:

- impresa italiana acquirente del servizio:
 - servizio utilizzato in ambito Ue: l’operazione si considera effettuata in Italia;
 - servizio utilizzato fuori dall’ambito Ue: l’operazione si considera effettuata all’estero;
- impresa italiana prestatrice del servizio:
 - prestazione eseguita a favore di impresa di altro Paese Ue o di Paese extra Ue: sempre fuori campo Iva, indipendentemente dal luogo di utilizzo;

CONSEGUENZE DEL VERIFICARSI DEL PRESUPPOSTO DELLA TERRITORIALITÀ

Occorre distinguere tra due casi:

- ❑ soggetto acquirente della prestazione o del bene consumatore finale:
 - obbligo di identificazione in Italia da parte del soggetto non residente

- soggetto acquirente della prestazione o del bene soggetto passivo d'imposta:
 - occorre distinguere tra due tipologie di prestazioni:

1a tipologia di prestazioni:

- prestazioni di servizi di cui all'articolo 7, quarto comma, lettera d), DPR n. 633/1972, e cioè:
 - le prestazioni derivanti da contratti di locazione, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto;
 - le prestazioni indicate al n. 2) del secondo comma dell'articolo 3 e cioè:
 - “le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a a diritti o beni similari ai precedenti”;
 - le prestazioni pubblicitarie;
 - le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale, comprese quelle di formazione e di addestramento del personale;
 - le prestazioni di servizi di telecomunicazione;
 - le prestazioni di elaborazione e fornitura di dati e simili;
 - le operazioni bancarie, finanziarie e assicurative;
 - le prestazioni relative a prestiti di personale;
 - le prestazioni di intermediazione inerenti alle suddette prestazioni o operazioni;
 - le prestazioni inerenti all'obbligo di non esercitarle;
 - le cessioni di contratti relativi alle prestazioni di sportivi professionisti.

→ Obbligo di “reverse charge”: emissione di autofattura ai sensi dell'articolo 17, terzo comma, DPR n. 633/1972 da parte del committente italiano.

E ciò anche nell'ipotesi in cui il soggetto estero sia identificato ai fini IVA in Italia (in forma diretta o mediante rappresentante IVA).

2a tipologia di prestazioni:

- altre prestazioni di servizi di cui all'articolo 7, quarto comma:
 - se il soggetto estero non è identificato ai fini IVA in Italia:
 - Obbligo di “reverse charge”: emissione di autofattura ai sensi dell'articolo 17, terzo comma, DPR n. 633/1972 da parte del committente italiano.
 - Se il soggetto estero è identificato ai fini IVA in Italia:
 - per prudenza: emissione di fattura a carico della posizione fiscale italiana del soggetto estero.

Si ricorda che in tale evenienza il rappresentante fiscale o, in caso di identificazione diretta, il soggetto estero (di altro Paese Ue) devono comportarsi come un qualunque contribuente Iva italiano.

Si tenga presente che la nomina del rappresentante Iva o il possesso diretto della partita Iva deve essere comunicata all'altra parte contrattuale (nella fattispecie al soggetto residente in Italia) anteriormente all'effettuazione dell'operazione (articolo 17, secondo comma).

Nel caso di emissione di autofattura, ai sensi dell'articolo 17, terzo comma, Dpr n. 633/1972, da parte del committente italiano, egli deve:

- a) emettere autofattura (tabella 3.9) in unico esemplare (articolo 21, quinto comma).

Tale documento deve essere emesso anche in presenza di operazioni non imponibili o esenti;
- b) annotare l'autofattura sul registro sul registro delle fatture (articolo 23, secondo comma) e sul registro degli acquisti (articolo 25, primo comma).

Nel registro delle fatture emesse, come espressamente previsto dall'articolo 23, secondo comma, ultima parte, nelle ipotesi di cui all'articolo 17 terzo comma, occorre indicare i dati del cedente o del prestatore.
- c) evidenziare in appositi riquadri del modello di dichiarazione Iva l'importo delle autofatture in argomento emesse e registrate, o soggette a registrazione, con riferimento al periodo d'imposta.

Esempio di autofattura e di sua registrazione sui registri Iva

ALFA EXPORT SPA
Via Garibaldi, n. 2
10122 TORINO
CF e PI 04995080019

Torino, 8 ottobre 2004

N. Registro Vendite: 325

N. Registro Acquisti: 290

AUTOFATTURA

Emessa ai sensi dell'articolo 17, terzo comma, del Dpr n. 633/1972, per le seguenti prestazioni eseguite in Italia dalla Spettabile:

EIGER MACHINEN AG
45, Jungfraustrasse,
Zurich (Svizzera)

Pagate in data odierna: riparazione rotativa

Imponibile: 10.000 CHF

10.000 CHF : 1,5529 =

6.439,56 euro

IVA 20%

1.287,91 euro

Totale autofattura

7.277,47 euro

Registro fatture emesse

n. prog.	Data emiss.	Cedente/prestatore	Totale imponibile Iva
325	8.10.2004	Eiger Machinen Ag	7.277,47 6.439,56 1.287,91

Registro acquisti

prog.	Data doc.	Cedente/prestatore	Totale imponibile	Iva
290	8.10.2004	Eiger Machinen Ag	7.277,47 6.439,56	1.287,91

ACQUISTI DI BENI E SERVIZI DA IMPRESE DOMICILIATE IN PAESI A FISCALITÀ PRIVILEGIATA

In tema di operazioni intercompany, non devono essere dimenticate le disposizioni anti-paradisi fiscali, recate dall'articolo 110, commi 10, 11 e 12 del Dpr n. 917/1986, in base alle quali è previsto che:

- Non sono ammessi in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati. Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, ovvero della mancanza di un adeguato scambio di informazioni, ovvero di altri criteri equivalenti. Il decreto in argomento non è ancora stato emanato. Al momento continua ad essere applicabile la “black list” di cui al DM 23 gennaio 2002.

A tale riguardo si osserva che, a partire dal 1° maggio 2004, a seguito dell'entrata nell'Unione Europea, devono essere espunte dalla citata “black list” Cipro e Malta

(vedere sull'argomento: A. Della Carità – M. Piazza, Malta e Cipro, la Ue in Paradiso”, Il Sole – 24 Ore, del 29 maggio 2004, p. 27).

Le suddette disposizioni in tema di indeducibilità della spesa non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscono una delle due seguenti prove:

- o che le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva;
- ovvero (e cioè oppure) che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove predette. Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento.

La deduzione delle spese e degli altri componenti negativi di cui sopra è comunque subordinata alla separata indicazione nella dichiarazione dei redditi dei relativi ammontari dedotti.

- Le disposizioni in argomento non si applicano per le operazioni intercorse con soggetti non residenti cui risulti applicabile la normativa CFC di cui agli articoli 167 e 168 concernente disposizioni in materia di imprese estere partecipate.

Sull'argomento in rassegna cfr. Pier Giorgio Valente, Per i paradisi fiscali vademecum su spese e attività, *Il Sole – 24 Ore* del 12 dicembre 2002, p. 25; DRE Piemonte, Rapporti commerciali tra imprese italiane e fornitori domiciliati in paradisi fiscali (DM 23.1.2002), *Eutekne*, Schede di aggiornamento, 12/2002, p. 1667 – 1672.

Si veda, inoltre, la Risoluzione 16 marzo 2004 n. 46/E, riportata su Guida Normativa, n. 83/2004, p.21 – 27, con il commento di G. Renella.