

Studio n. 8-2011/T

Prestazioni notarili nei confronti di soggetti residenti all'estero: profili Iva a seguito delle modifiche al regime di territorialità

Approvato dalla Commissione studi tributari il 23 settembre 2011

Sommario: 1. Cenni introduttivi: il nuovo regime di territorialità Iva delle prestazioni di servizi; 1.1. Le modifiche alla territorialità Iva nel D.P.R. n. 633/1972; 2. La rilevanza ai fini della territorialità delle prestazioni notarili effettuate nei confronti di soggetti esteri, nel previgente regime; 3. Le prestazioni notarili nel nuovo regime di territorialità; 3.1. La rilevanza ai fini della territorialità delle prestazioni notarili rese in relazione a beni immobili situati nel territorio dello Stato; 3.2. Gli adempimenti formali richiesti ai notai nei casi di operazioni con soggetti esteri.

1. Cenni introduttivi: il nuovo regime di territorialità Iva delle prestazioni di servizi

Le direttive comunitarie nn. 2008/8/CE e 2008/9/CE hanno apportato importanti modifiche al regime di territorialità Iva delle prestazioni di servizi, riconducendo l'imposta verso gli assetti originariamente progettati dal Legislatore europeo.

Nell'impianto originario, disegnato con la Direttiva n. 67/228/CEE, l'IVA sulle prestazioni di servizi doveva essere assolta nel luogo di utilizzo del servizio, in coerenza con l'oggetto del tributo e con l'obiettivo di collegare – sia pure con alcune deroghe, correlate alla natura del servizio svolto e/o dell'identità dei soggetti committente e prestatore – la tassazione allo Stato comunitario nel quale, effettivamente, si svolgeva il consumo dei servizi.

Con la cd. Sesta Direttiva Iva (n. 77/388), l'asse dell'imposizione è stato spostato dallo Stato di destinazione (quello, cioè, di stabilimento del committente) a quello di origine (stabilimento del prestatore), considerando – anche in tal caso, con varie eccezioni derivanti da natura dei beni e dei soggetti coinvolti – come luogo della prestazione quello in cui il prestatore avesse fissato la sede della propria attività economica o costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi fosse resa (o, in mancanza, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale).

Ulteriori modifiche sono state, poi, introdotte per effetto della Direttiva n. 91/680/CEE, la quale prevedendo un regime transitorio caratterizzato dalla combinazione fra il criterio dell'imposizione all'origine e quello della destinazione, ha consentito l'abolizione dei controlli alle frontiere fiscali intracomunitarie ⁽¹⁾.

Questo, appunto, fino all'introduzione delle direttive nn. 2008/8/CE e 2008/9/CE. Nel nuovo regime, infatti, il baricentro della tassazione dei servizi tra soggetti passivi Iva - cd. operazioni *Business to Business* (anche "B2B") – viene, nuovamente, a convergere sul luogo della destinazione del servizio (i.e., lo Stato di stabilimento del committente); ma, anche in quest'ultimo caso, con numerose deroghe, ispirate (non tanto a logiche di sistema, quanto) piuttosto – come precisato nello stesso Preambolo della direttiva (terzo "considerando") - da ragioni "sia politiche sia amministrative".

La direttiva ha lasciato sostanzialmente inalterate, per contro, le disposizioni relative alle prestazioni di servizi rese a beneficio di privati consumatori (c.d. operazioni *Business to Consumer*, o "B2C"), che, per regola generale, sono tassate nello Stato di stabilimento del prestatore – cioè, lo Stato in cui questi ha stabilito il centro della propria attività economica.

Il complesso di norme comunitarie è stato, infine, recentemente dettagliato dal Regolamento n. 2011/2982/CE, recante disposizioni attuative di alcune norme della direttiva ⁽²⁾.

1.1. Le modifiche alla territorialità Iva nel D.P.R. n. 633/1972

Le modifiche al sistema comunitario di territorialità Iva dei servizi sono state, tardivamente, recepite nel nostro ordinamento con il D.Lgs. 11 febbraio 2011, n. 18 ⁽³⁾, con effetto che retroagiva al 1° gennaio 2010.

Il decreto ha innovato l'articolo 7 (il quale ora contiene, esclusivamente, le definizioni rilevanti ai fini dell'applicazione dei regimi di territorialità) e introdotto sei nuovi articoli al D.P.R. n. 633/1972, dal 7-bis al 7-septies. Ha, inoltre, abrogato i commi 4-bis, 5, 6 e 7 dell'art. 40, D.L. 331/1993, i quali contenevano la disciplina in materia di lavorazioni intracomunitarie e trasporti intracomunitari di beni (ora, entrambe, riportate nell'alveo del decreto Iva).

Rispetto alla previgente disciplina – la quale localizzava, in principio, nel territorio dello Stato (e rendeva, pertanto, assoggettabili a Iva in Italia) ⁽⁴⁾ le prestazioni di servizi rese da prestatori ivi stabiliti, quale che fosse lo *status* del soggetto committente (prevedendo, al contempo, una serie di deroghe calibrate sulla natura dei servizi prestati) – la novella del 2010 ha fissato:

(l) un criterio generale, in virtù del quale "le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato: a) quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato; b)

quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato” (art. 7-ter, comma 1, D.P.R. n. 633/1972). Bisogna notare, in proposito, che la nozione di “soggetto passivo” accolta ai fini del regime di territorialità, è più ampia della definizione generale, ritraibile dagli articoli 4 e 5, D.P.R. n. 633/1972. Il comma 2 dell’art. 7-ter specifica, difatti, che, “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 [cioè gli enti senza personalità giuridica che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali o agricole, ndr], anche quando agiscono al di fuori di tali attività; c) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell’imposta sul valore aggiunto”;

(II) un’articolata serie di eccezioni al criterio generale (contenute agli artt. 7-*quater* e ss.), per determinate categorie di operazioni ⁽⁵⁾ e soggetti ⁽⁶⁾; tra queste, si segnalano, in particolare: le prestazioni relative a beni immobili, considerate rilevanti nel territorio dello Stato se ivi è ubicato l’immobile cui il servizio si riferisce; le prestazioni di servizi di trasporto di passeggeri, territorialmente rilevanti in Italia proporzionalmente alla distanza percorsa nel territorio dello Stato; le prestazioni artistiche, culturali, ricreative, didattiche, rilevanti nel luogo di svolgimento della manifestazione.

Ai fini dell’individuazione della regola territoriale rilevante nel caso concreto, assume carattere decisivo la qualificazione tipologica della prestazione (cosa che, d’altronde, si verificava già nel previgente sistema), poiché da essa dipende l’applicabilità di uno dei criteri particolari di cui agli artt. 7-*quater* e ss., D.P.R. n. 633/1972, o della regola generale e residuale contenuta all’art. 7-*ter*.

Viceversa, a differenza che nel previgente regime, la territorialità dell’imposta non è condizionata dal luogo di utilizzo della prestazione. In sostanza, una volta identificata la regola, generale o particolare, applicabile al caso concreto, nessun rilievo è attribuito alla circostanza che la prestazione sia “consumata” nello Stato membro del prestatore, in quello del committente, in un terzo Stato UE, o, addirittura, fuori dai confini comunitari.

2. La rilevanza ai fini della territorialità delle prestazioni notarili effettuate nei confronti di soggetti esteri, nel previgente regime

Posto il valore dirimente che, nel previgente come nell'attuale sistema dell'Iva, assume l'inquadramento delle prestazioni di servizi (anche) ai fini del loro collocamento territoriale, conviene subito rilevare che – benché prive di una specifica norma qualificatoria ai fini del tributo sul valore aggiunto – le prestazioni notarili sono, concordemente, ricondotte alla figura delle *“prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale”* (disciplinate, ai fini del previgente regime di territorialità, dall'art. 7, comma 4, lett. c, e, dopo le modifiche normative del 2010, dall'art. 7-septies, lett. d).

Già in precedenti Studi sull'argomento ⁽⁷⁾, si è osservato che le prestazioni di consulenza tecnica e legale ricomprendono tutte le attività professionali che si estrinsecano in giudizi, precisazioni o pareri, trattandosi, quindi, *“di prestazioni per le quali è preminente non la rilevanza obiettiva di una determinata realtà, come avviene nelle perizie, bensì la valutazione soggettiva del consulente”*⁽⁸⁾.

Con esse, si intende un insieme molto ampio di attività ⁽⁹⁾: esteso, quindi, e per quanto più interessa ai nostri fini, anche alle prestazioni notarili, sia quelle cd. extrafunzionali, che rientrano appieno nell'ambito della consulenza, sia quelle cd. *“fidefacenti”*, che vedono il notaio rivestito di un ruolo pubblicistico (in particolare, la stesura di atti pubblici e l'autenticazione di scritture private autenticate).

Si è in proposito rilevato che la funzione del notaio, ancorché limitata alla mera autenticazione di un atto altrui, presuppone il coinvolgimento delle sue competenze tecniche e specialistiche, e la sua responsabilità come professionista incaricato dalla parte (o dalle parti) all'adempimento di una specifica prestazione d'opera, regolata dai principi di correttezza, buona fede e diligenza nell'esecuzione, di cui agli articoli 1175, 1176 e 1375, cod. civ.; principi che per il notaio implicano l'obbligo di un controllo di legalità dell'atto, ai sensi dell'art. 28, Legge Notarile ⁽¹⁰⁾, ma anche di un compiuto esame dell'atto al fine di rendere le parti edotte, nel modo più completo, delle conseguenze giuridiche alle quali si espongono con la sottoscrizione dell'atto ⁽¹¹⁾.

Nel regime previgente, le prestazioni notarili – inquadrate tra le *“prestazioni di consulenza e assistenza tecnica e legale”*, in considerazione delle richiamate caratteristiche – si ritenevano *“effettuate nel territorio dello Stato”* qualora *“rese a soggetti domiciliati nel territorio stesso o a soggetti ivi residenti che non hanno stabilito il domicilio all'estero”*, oppure *“a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati o residenti all'estero, a meno che non”* fossero *“utilizzate fuori della Comunità economica europea”* (citato articolo 7, comma 4, lett. d, vecchia formulazione); ed ancora, eccezione all'eccezione, tali prestazioni, ove *“rese a soggetti domiciliati o residenti in altri Stati membri della Comunità economica europea, si considera(va)no effettuate nel territorio dello*

Stato quando il destinatario non” fosse “soggetto passivo dell’imposta nello Stato” di domicilio o residenza (così, previgente art. 7, comma 4, lett. e).

In sostanza, da tale complesso di disposizioni derivava che le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica e legale soggiacessero, in principio, al criterio territoriale della residenza o domicilio del committente, salvo il caso in cui il relativo utilizzo avvenisse *“fuori della Comunità economica europea”*; inoltre, erano considerate territorialmente rilevanti in Italia le prestazioni di servizi rese a beneficio di clienti privati domiciliati e/o residenti in altri Stati comunitari – prescindendo, in tal caso, dal materiale impiego del servizio nel territorio dell’Unione Europea.

3. Le prestazioni notarili nel nuovo regime di territorialità

Venendo ai profili che qui più interessano, si deve anzitutto rilevare che nel nuovo regime della territorialità IVA, come nel precedente, è riservata un’apposita previsione alle *“prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale”*. Tuttavia diversi sono, rispetto alla passata disciplina, sia l’ambito di operatività, sia gli effetti di tale previsione.

In particolare, le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale sono ora oggetto di una deroga al principio generale di tassazione nello Stato di stabilimento del prestatore relativamente alle sole operazioni *Business to Consumer*: all’art. 7-septies, D.P.R. n. 633/1972 si prevede, in specie, che *“in deroga a quanto stabilito dall’art. 7-ter, comma 1, lett. b), non si considerano effettuate nel territorio dello Stato... quando sono rese a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori della Comunità: ... c) le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale”*.

In buona sostanza, limitatamente alle sole fattispecie in cui le prestazioni in esame – comprese, come sopra visto, le prestazioni notarili – siano rivolte ad un cliente extracomunitario, consumatore finale del servizio, l’operazione – in deroga al criterio generale di tassazione nello Stato del prestatore – non si considera realizzata in Italia.

In tutte le altre ipotesi, le prestazioni di assistenza e consulenza obbediscono alla regola generale (in questo senso, si v. anche Circ. n. 58/E del 31 dicembre 2009, pagg. 8 e 9): esse si considerano, quindi, effettuate nel territorio dello Stato nel caso in cui siano rese a beneficio di soggetti passivi d’imposta nel territorio dello Stato (art. 7-ter, comma 1, lett. a) – qualifica da verificare avuto riguardo ai presupposti delineati dall’art. 7-ter, comma 2, D.P.R. n. 633/1972 – oppure nel caso in cui siano rese, da parte di soggetti passivi dell’Iva in Italia, a favore di soggetti privati comunitari (art. 7-ter, comma 1, lett. b). Oltretutto, diversamente da quanto accadeva in

passato, non assume alcun rilievo la circostanza che il “consumo” della prestazione avvenga al di fuori del territorio comunitario.

Schematizzando, ne deriverà che:

- (i) le prestazioni rese da un notaio italiano nei confronti di un committente, soggetto passivo dell'imposta in Italia, sono rilevanti nel territorio dello Stato, quale che sia il luogo di utilizzazione;
- (ii) le prestazioni rese da un notaio italiano a beneficio di un soggetto passivo dell'Iva stabilito in un altro Stato dell'Unione Europea, non saranno imponibili in Italia poiché prive del requisito territoriale ⁽¹²⁾; tali prestazioni saranno, al più, assoggettate a tassazione nello Stato comunitario in cui è stabilito il soggetto passivo estero, in base alle regole vigenti in tale Stato;
- (iii) le prestazioni rese da un notaio italiano a beneficio di un privato (non soggetto passivo dell'Iva) residente o domiciliato all'interno dell'Unione Europea, saranno territorialmente rilevanti in Italia e, dunque, assoggettabili a imposizione in Italia;
- (iv) le prestazioni rese da un notaio italiano a beneficio di un soggetto stabilito in uno Stato extracomunitario, quale che sia il suo *status* (privato o soggetto passivo), non saranno imponibili in Italia per difetto del requisito territoriale; tali prestazioni, in linea di massima, dovrebbero essere totalmente fuori dal campo di applicazione dell'imposta.

3.1. La rilevanza ai fini della territorialità delle prestazioni notarili rese in relazione a beni immobili situati nel territorio dello Stato

Quanto detto vale in termini generali per le prestazioni notarili, ma potrebbe soffrire una deroga ulteriore per talune di esse, quelle relative ai beni immobili. Qualche ulteriore annotazione merita, infatti, per l'importanza che riveste nella pratica notarile, l'ipotesi in cui la prestazione del notaio italiano sia, in qualche modo, collegata ad un bene immobile sito nel territorio dello Stato.

Al riguardo, preme notare che il nuovo art. 7-*quater*, alla *lettera a*, rispecchia l'assetto vigente nel sistema anteriore alle modifiche del 2010, consolidando la regola per cui la rilevanza territoriale delle prestazioni di servizi relative agli immobili deve essere agganciata al luogo di ubicazione dei beni, indipendentemente dal domicilio/residenza del committente.

Difatti, la novella del 2010 ha lasciato sostanzialmente immutata la previsione che, in deroga al criterio generale, considera(va) effettuate nel territorio dello Stato “*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, quando l'immobile è situato nel territorio*” stesso (art. 7, comma 4, *lett. a*, D.P.R. n. 633/1972, nella versione in vigore fino al 31 dicembre 2009, trasfusa nell'attuale art. 7-*quater*, *lett. a*), e si è limitata ad aggiornare l'elenco dei servizi immobiliari per i quali dovrebbe operare l'attrazione a tassazione in Italia (sempreché, beninteso, l'immobile si trovi nei confini statali), inserendo, tra gli stessi, anche “*la*

fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio” e “la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili” (art. 7-quater, lett. a).

Invero, si potrebbe ipotizzare che il regime di territorialità dei servizi relativi a beni immobili si estenda anche alle prestazioni dei notai riferite a tali beni (ad esempio, la redazione di un atto pubblico di compravendita o l'autentica di una scrittura privata immobiliare, ovvero l'assistenza nelle pratiche di iscrizione o trascrizione relative a beni immobili), poiché anche per essi è predicabile una relazione, sia pure indiretta, con il cespite.

In proposito, la giurisprudenza comunitaria – riferendosi all'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. a, della Sesta Direttiva Iva, in materia di territorialità delle prestazioni di servizi relative a beni immobili (implicante una regola analoga a quella recepita nell'attuale impianto normativo) – ha chiarito, in più occasioni, che *“deve esistere un nesso sufficientemente diretto tra la prestazione di servizi e il bene immobile in questione, poiché sarebbe contrario all'economia di detta disposizione 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 ben numerosi”* (Corte di Giustizia, sentenze 3 settembre 2009, causa C-37/08, *RCI Europe*, e 7 settembre 2006, causa C-166/05, *Heger*).

Tuttavia, la Corte di Giustizia si è astenuta dal precisare cosa si debba intendere per *“nesso sufficientemente diretto”* tra prestazione e bene; rimane incerto, pertanto, se tale nesso debba essere interpretato in maniera restrittiva (comprendendo, dunque, le prestazioni *“fisicamente”* connesse al bene), oppure possa essere inteso in senso ampio (comprendendo, così, i servizi *“giuridicamente”* connessi al bene)⁽¹³⁾.

Altrettanto vago risulta il criterio (*“relazione concreta ed effettiva con il bene immobile”*) individuato dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria italiana; la quale, tuttavia, in diverse occasioni ha avuto modo di decretare, in relazione a singoli casi concreti, cosa debba intendersi per prestazioni di servizi *“relative a beni immobili”*⁽¹⁴⁾. In una recente risposta ad interpellato (Ris. n. 43/E del 2010), è stato, ad esempio, negato che esistesse un simile nesso per le prestazioni di consulenza (tra le altre, studi di mercato e analisi degli *standard* dei prodotti della concorrenza), rese da una società italiana, a beneficio di un committente estero svolgente attività di intermediazione immobiliare su Roma.

L'incertezza sul punto potrebbe essere sciolta facendo perno su un'interpretazione logico-sistematica della *lettera a* dell'art. 7-quater; e, in particolare, valorizzando – in rapporto alle prestazioni di servizi *“relative a beni immobili”* – l'elenco delle fattispecie puntuali contenute nella

disposizione (*“le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell’esecuzione dei lavori immobiliari e la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili”*).

Invero, i casi ivi enumerati rappresentano ipotesi nelle quali il Legislatore nazionale (e, prima ancora, quello comunitario), valutando non pacifica la loro inclusione tra i *“servizi relativi a beni immobili”*, ha ritenuto opportuna una loro espressa menzione nel corpo della norma; tali fattispecie rappresentano, quindi, ipotesi che segnano, per così dire, il *“limite inferiore”* della disciplina, al di sotto del quale la relazione tra prestazione e bene dovrebbe ritenersi generalmente insussistente.

Le prestazioni indicate nella disposizione citata si suddividono in:

a) servizi per i quali il bene immobile è strumento essenziale per la realizzazione della prestazione concordata tra le parti (ad esempio, *“la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio”* e *“la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili”*);

b) servizi per i quali l’immobile rappresenta oggetto specifico della prestazione concordata tra le parti (ad esempio, *“le perizie, le prestazioni di agenzia e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell’esecuzione dei lavori immobiliari”*)⁽¹⁵⁾.

Se è corretto opinare nei termini che precedono – e, quindi, ritenere che la relazione tra servizio e bene debba essere verificata con riguardo, alternativamente, alla strumentalità del bene per la fornitura del servizio (*sub a*), o alla rilevanza del bene come oggetto stesso della prestazione (*sub b*) – è consequenziale ritenere che tali caratteristiche si verifichino solo per taluni dei servizi resi dai notai, concernenti beni immobili; in particolare, potranno ritenersi *“relative a beni immobili”* le attività notarili private che si estrinsecano nel controllo di legalità dell’atto assicurando la circolazione del bene nell’ordinamento, quali quelle consistenti nella redazione di atti pubblici o nell’autenticazione di scritture private; diversamente per quelle più strettamente consenziali, rispetto alle quali il bene immobile non rappresenta né lo strumento, né l’oggetto specifico della prestazione, apparendo un elemento solo eventuale ed accessorio (ad esempio, la raccolta di disposizioni testamentarie relative a beni immobili)⁽¹⁶⁾.

D’altra parte per gli atti immobiliari nei quali il notaio interviene come fidefacente è proprio l’immobile – non diversamente da quanto accade per le perizie e per le prestazioni di agenzia – nella fase di circolazione giuridica ad essere l’oggetto specifico della prestazioni concordata tra le parti.

3.2. Gli adempimenti formali richiesti ai notai nei casi di operazioni con soggetti esteri

Indipendentemente dalla rilevanza territoriale ai fini Iva, le prestazioni notarili rese a beneficio di soggetti esteri sono assoggettate ad una serie di adempimenti formali, volti a rendere evidenza dell'operazione, anche solo per finalità statistiche (in tal senso, è prevista ad esempio la compilazione degli elenchi Intrastat).

In proposito, *nulla quaestio* per le prestazioni territorialmente rilevanti in Italia (in particolare, le prestazioni rese da parte di notaio italiano a soggetto privato residente o domiciliato nell'UE) le quali, assoggettabili a Iva, soggiacciono pure a tutti i connessi obblighi formali (fatturazione, annotazione nei registri).

Analoghe formalità sono previste, ai sensi dell'art. 21, comma 6, D.P.R. n. 633/1972, per le prestazioni notarili effettuate nei confronti di soggetti passivi comunitari, nonostante si tratti, per quanto sin qui visto, di operazioni non rilevanti territorialmente.

Difatti, come evidenziato dalla Circolare n. 58/E del 31 dicembre 2009, *“il soggetto passivo stabilito in Italia che renda ad un soggetto passivo non residente una prestazione di servizi non rilevante territorialmente nel nostro Stato, deve emettere una fattura senza applicazione dell'Iva”*, con l'indicazione che si tratta di operazione non soggetta ad Iva ed il richiamo della relativa norma.

La prestazione, in ogni caso, non concorre a determinare il volume d'affari del soggetto prestatore del servizio (art. 20, comma 1, secondo periodo, d.P.R. n. 633/1972).

Si rileva che le fatture per prestazioni rese nei confronti di committenti comunitari devono essere, in principio, indicate negli elenchi riepilogativi Intrastat, ai sensi dell'art. 50, comma 6, D.L. n. 331/1993.

Fa eccezione l'ipotesi in cui l'Iva non sia dovuta nel Paese estero del committente; nel qual caso, restando fermo l'obbligo di fatturazione, il prestatore italiano deve premurarsi di ottenere una dichiarazione scritta, da parte del committente, con cui viene attestato che l'operazione non è soggetta a imposta nello Stato estero.

Si segnala inoltre, per completezza, che la Circolare n. 43/E del 7 agosto 2010, ha individuato i casi in cui non occorre che le prestazioni di servizi, non territorialmente rilevanti in Italia e rese nei confronti di committenti comunitari, siano soggette a fatturazione. Si tratta dei casi in cui:

a) l'operazione non è inclusa negli elenchi riepilogativi Intrastat, in quanto non è dovuta l'Iva nel Paese estero di destinazione;

b) qualora l'operazione fosse territorialmente rilevante in Italia, beneficerebbe di un regime di esonero dall'obbligo di fatturazione (ad esempio, ai sensi degli articoli 22, primo comma –

“commercio al minuto e attività assimilate”, e 36-bis, D.P.R. n. 633/1972 – “dispensa da adempimenti per le operazioni esenti”).

Paolo Puri

- 1) Su questi profili, si cfr., tra gli altri, Filippi, *L'imposta sul valore aggiunto nei rapporti internazionali*, in V. Uckmar (ccordinato da), Corso di diritto tributario internazionale, Padova, 1999, 157.
- 2) Sul tema Bancalari, Coloa, *Regolamento CE n. 282/2011, artt. 26,27,28,29,30,31 e 41 – Territorialità Iva delle prestazioni generiche*, in *Il Fisco* n. 20 del 16 maggio 2011, 3129.
- 3) Il D.Lgs. n. 18/2010, di implementazione della direttiva n. 2008/8/CE, è stato emanato in data 11 febbraio 2010 ed è entrato in vigore solo in data 20 febbraio 2010, quando il termine per l'implementazione della direttiva n. 2008/8/CE (31 dicembre 2010) era già decorso. In data 31 dicembre 2009, in attesa della normativa di rango primario, il Ministero delle Finanze italiano ha chiarito con la Circolare n. 58/E la portata applicativa delle nuove disposizioni comunitarie, applicabili nell'ordinamento – anche indipendentemente da una norma di recepimento nazionale, perché *self-executing* – fin dal 1 gennaio 2010. L'applicazione delle nuove disposizioni Iva introdotte dal D.Lgs. n. 18/2010 è dettagliata, infine, dalla recente circolare n. 37/E del 29 luglio 2011.
- 4) D'altronde, la circostanza che una operazione sia (o fosse) territorialmente rilevante in Italia non significa(va) che la stessa debba (o dovesse), necessariamente, essere assoggettata a tassazione nel territorio dello Stato, potendo essa beneficiare di regimi di esenzione o di non imponibilità. Sulla distinzione tra operazioni esenti e operazioni non imponibili, cfr., tra gli altri, G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Padova, 2010, 777 ss.
- 5) In particolare, le deroghe previste agli articoli 7-*quater* e 7-*quinquies* si applicano, in relazione alla natura e caratteristiche della prestazione svolta, a prescindere sia dal domicilio del prestatore e del committente del servizio, sia dalla natura del committente (soggetto passivo o privato).
- 6) In specie, le deroghe previste dall'art. 7-*sexies* sono applicate, per le particolari tipologie di servizi ivi contemplate, in ragione dello status di consumatore privato del soggetto committente, indipendentemente dal suo luogo di domicilio. Le deroghe previste dall'art. 7-*septies* sono applicate, per le particolari tipologie di servizi ivi previste, solo nei casi in cui il committente sia un privato domiciliato fuori dall'Unione Europea.
- 7) Si rinvia a Fantozzi, *Trattamento IVA dell'onorario per atto stipulato per società estera*, 5 febbraio 1993, in CNN Strumenti; Puri, *Applicabilità dell'Iva sull'onorario notarile pagato da società residente nelle Isole Vergini Britanniche*, Studio 77/2000/T, CNN; Id., *Prestazione notarile a società estera*, Studio 360bis/1996/T, CNN.
- 8) In questi termini, Ris. Min. n. 422280 del 14 gennaio 1981, in Boll. Trib., 1981, 284.
- 9) In tal senso, cfr. Fazzini, *Il principio di territorialità nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 1995, 131.
- 10) In tal senso, sempre Petrelli, cit., 1425.
- 11) In tal senso, cfr. Petrelli, *Atto pubblico e scrittura privata autenticata: funzione notarile e responsabilità*, in Riv. Not., 1994, 1425.
- 12) In proposito, come specificato dalla circolare n. 37/E del 29 luglio 2011, il prestatore italiano (nel caso nostro, il notaio) dovrà munirsi della prova circa lo status di soggetto passivo del committente; “questa risulterà invero più agevole nel caso di prestazioni rese da soggetti nazionali nei confronti di soggetti passivi comunitari. Per tali prestazioni, un ruolo centrale è sicuramente da attribuire al numero identificativo IVA comunicato dal committente comunitario. Il prestatore stabilito nel territorio dello Stato che pone in essere prestazioni generiche nei confronti di committenti stabiliti in altro Stato membro, tuttavia, dovrà ottenere la conferma della validità del numero stesso mediante il sistema VIES”. Al riguardo, si cfr. anche l'art. 18 del regolamento di esecuzione n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011. Si segnala, inoltre – pur non essendo di immediata rilevanza per i propositi che qui occupano – per i profili attinenti l'autorizzazione al compimento di operazioni con soggetti comunitari, l'art. 35, d.P.R. n. 633/1972 (così come modificato dall'art. 27, d.l. n. 78/2010, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 122/2010, e rubricato “Adeguamento alla normativa europea in materia di operazioni intracomunitarie ai fini del contrasto delle frodi”), il regolamento comunitario n. 904/2010, e la recente circolare Assonime n. 16 del 11 luglio 2011.
- 13) Su tali profili, cfr. Centore, *Qualificazione territoriale dei servizi connessi agli immobili*, in Corr. trib., n. 40/2009, 3265.

- 14)** L'Amministrazione finanziaria ha, in particolare, evidenziato che il nesso tra prestazione e bene immobile si presenti nelle seguenti ipotesi:
- prestazioni di ammodernamento e potenziamento delle strutture organizzative, sanitarie, sociali (nota n. 21463 del 1980);
 - costruzione e riparazione di beni immobili (Ris. Min. 19 novembre 1981, n. 371891);
 - progettazione di architettura degli interni e dell'arredamento di immobili (Ris. Min. 26 luglio 1985, n. 355378);
 - attività connesse con la sistemazione e posa in opera dei tubi di un gasdotto nelle acque costiere (Ris. Min. 25 agosto 1992, n. 450155);
 - appalto per la fornitura in locazione di strutture di allestimento e arredamento di stand fieristici (Ris. Min. n. 170/E del 1999);
 - raccolta, tramite sito web installato presso due server condotti in locazione, di prenotazioni per ostelli ed alberghi ubicati in Italia ed in altri Paesi del mondo (Ris. N. 199/E del 2008).
- Sul punto, cfr. Chirichigno, Tancioni, *La territorialità delle prestazioni di servizi relative a beni immobili*, in Corr. trib., n. 14/2010, 1111.
- 15)** In questo senso, cfr. anche Fazzini, in Falsitta-Fantozzi-Marongiu-Moschetti (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2011, IV, 87.
- 16)** Un conforto in questo senso si ritrae anche dalla recente circolare n. 37/E del 2011, secondo la quale *“esulano dall'ambito applicativo della disposizione anzidetta [i.e. la deroga territoriale per i servizi collegati a beni immobili, ndr], invece, i servizi di consulenza che non afferiscono alla preparazione e al coordinamento dei lavori immobiliari, ancorché riferiti a un immobile specificamente individuato. In via esemplificativa, deve ritenersi esclusa dal criterio derogatorio in esame l'attività dell'avvocato relativa alla predisposizione dell'atto di vendita di un immobile o l'attività del tributarista relativa alla valutazione dei profili fiscali dell'operazione; tali attività, se rese a committenti soggetti passivi d'imposta, rileveranno dunque sotto il profilo territoriale nello Stato del committente, a nulla rilevando il luogo di ubicazione dell'immobile”*.

(Riproduzione riservata)