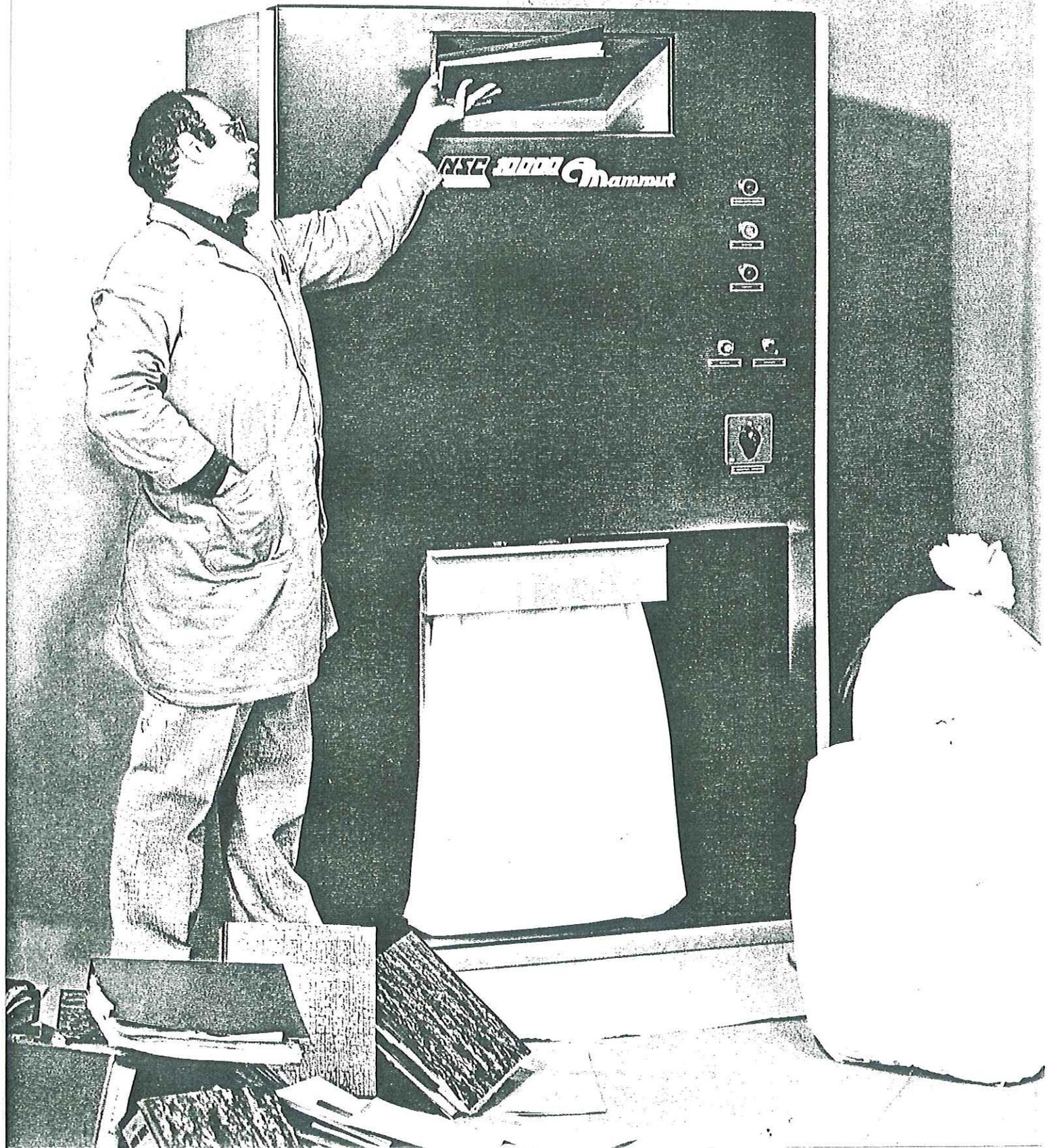


IL DIRIGENTE AMMINISTRATIVO

Franco Angeli Editore - V.le Monza 106 - 20127 Milano

n. 6 - giugno 1979



Il territorio dello Stato nella nuova Iva

In fatto di territorio, l'imponibilità o non imponibilità dei servizi è frutto di una disciplina mista. L'A. esamina attentamente il problema del territorio nel caso della compravendita di merci, delle prestazioni di servizi e le deroghe alla presunzione di territorialità in funzione dell'ubicazione del prestatore del servizio / di FRANCO PONTANI

L'art. 1 del Dpr 26.10.1972 n. 633 modificato dall'art. 1 del D.L. 6 luglio 1974 n. 260, convertito in Legge il 14.8.1974 n. 354 per la decorrenza del 1° settembre 1974, dal Dpr 29.1.1979 n. 24 per la decorrenza dal 1° aprile 1979, precisa 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 impresa e/o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate.

Una delle condizioni «sine qua non» per definire un'operazione compiuta come imponibile è quella della sussistenza del requisito fondamentale del territorio dello Stato.

L'articolo in questione trova pertanto un lecito collegamento con l'art. 7 che definisce il territorio dello Stato.

Anche tale articolo ha subito nel tempo delle modifiche rispetto all'originaria stesura. Infatti era stato già modificato dall'art. 1 del Dpr 23.12.1974 n. 687 per la decorrenza dal 1° gennaio 1975 e successivamente dal Dpr 29.1.1979 n. 24 per la decorrenza dal 1° aprile 1979 e quindi dal Dpr 31.3.1979 n. 94 sempre per la decorrenza dal 1° aprile 1979.

Se la primitiva stesura dell'art. 1 non richiama il concetto del territorio essendo questo stato richiamato soltanto nell'art. 7, nel nuovo volto assunto dal Dpr 27.10.1972 n. 633 a decorrere dal 1° aprile 1979, la definizione di operazione imponibile appare completa all'art. 1 identificando come condizione specifica il requisito del territorio dello Stato.

Le modifiche intervenute nell'art. 7 per la definizione del territorio trovano una loro logica nelle modifiche intervenute nelle direttive comunitarie.

La seconda Direttiva comunitaria emessa l'11.4.1967 con il n. 228 e pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale della Comunità Economica Europea il 14.4.1967 con il n. 71 all'art. 2 precisava che erano assoggettate all'imposta sul valore aggiunto:

Al momento della stesura del presente elaborato non è disponibile la tanto attesa Circolare Ministeriale che auspichiamo possa confortare le interpretazioni da noi avanzate.

- a. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del Paese da un soggetto passivo;
- b. le importazioni di beni;

e l'art. 3 precisava che si considerava «interno del Paese» «il territorio nel quale lo Stato interessato applica l'imposta sul valore aggiunto» e che detto territorio doveva abbracciare «in linea di massima» l'insieme del territorio nazionale, ivi comprese le acque territoriali.

A fronte di tale statuizione la normativa assunta nella formulazione originaria dell'art. 7 veniva illustrata nella relazione ministeriale allo schema di Decreto Iva del 30.9.1972 che precisava che mentre per le cessioni di immobili nel territorio dello Stato doveva intendersi quello politico, per le cessioni di beni mobili e per le prestazioni di servizi tale territorio si identificava con quello doganale definito all'art. 2 del Dpr 18.2.1971 n. 18.

Con la VI Direttiva Comunitaria per la definizione del territorio al Capo III art. 3 della Direttiva par. 1 viene precisato, riprendendo dalla II Direttiva, che l'interno del Paese corrisponde al campo di applicazione del trattato che istituisce la Comunità Economica Europea, quale definito per ciascuno Stato membro dall'art. 227 del Trattato stesso.

L'art. 227 del Trattato della Comunità Economica Europea chiarisce che lo stesso si applica alla «Repubblica Italiana». Si tratta pertanto di una definizione politica che per effetto del 2° paragrafo dell'art. 3 della VI Direttiva subisce le limitazioni derivanti dall'esclusione dei seguenti territori nazionali:

Livigno, Campione d'Italia, le acque nazionali del lago di Lugano.

In tal senso il 1° comma dell'art. 7 del nuovo testo del Dpr n. 633 in cui si ribadisce il concetto di territorio politico precisando che si considera territorio dello Stato quello soggetto alla sua sovranità, fatta eccezione, conformemente alla VI Direttiva, dei comuni di Livigno, Campione d'Italia e delle acque nazionali del lago di Lugano delimitate dall'art. 2, 4° comma del Dpr 23.1.1975 n. 43.

E' alla luce di questa definizione generale del territorio dello Stato che ai paragrafi che seguono esamineremo

Prestazione di servizi Territorialità Art. 7, 3° Comma - Principi generali

L'operazione è imponibile se il prestatore è: domiciliato, residente e domiciliato, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Deroghe (art. 7, 4° comma)

Tipo del servizio	Ubicazione del Prestatore			Ubicazione del bene/Luogo di esecuzione del servizio	Utilizzatore			Operaz. imponib.	Operaz. non Imponib.
	Italia	C.E.E.	Non C.E.E.		Italiano	C.E.E.	Non C.E.E.		
Servizi relativi a beni immobili	X	X	X	Italia				X	
	X	X	X	Estero					X
Servizi connessi a beni mobili materiali	X	X	X	Italia				X	
	X	X	X	Estero					X
Servizi culturali, scientifici, artistici, didattici, sportivi ricreativi, ecc.	X	X	X	Italia	X			X	
	X	X	X	Italia		X	X	X	
	X	X	X	Estero	X	X	X	X	
Servizi di carico, scarico, manutenzione, ecc. accessori e trasporti di beni	X	X	X	Italia	X	X	X	X	
	X	X	X	Estero	X	X	X		X
Prestazione di trasporto (salvo quanto disposto dall'art. 9)	X	X	X	Italia	X	X	X	X	
Servizi derivanti da contratti di locazione, noleggio e simili di beni mobili materiali (diversi dai mezzi di trasporto)	X	X	X	Italia				X	
	X	X	X	Estero					X
Prestazioni connesse a diritti d'autore, invenzioni, marchi e insegne, pubblicità, consulenza, elaborazione dati, operazioni bancarie finanziarie e assicurative, prestiti di personale, intermediazioni relative o connesse al non esercizio di dette	X	X	X	Italia	X	X		X	
	X	X	X	Italia			X		X
Servizi di locazione, noleggio ecc. di mezzi di trasporto	X		X	Italia				X	
	X			Italia			X	X	
				C.E.E.			X		

I casi non asteriscati danno luogo ad operazioni non imponibili.

mo le ipotesi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che per definizione di territorio divengono operazioni imponibili o non sono imponibili.

Il territorio e la compravendita di merci

Il 2° comma dell'art. 7 del Dpr n. 633 nella sua versione modificata ed applicabile dal 1° aprile 1979 precisa che le cessioni di beni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto:

- beni immobili
- beni mobili nazionali
- beni mobili nazionalizzati
- beni mobili vincolati al regime della temporanea importazione esistenti nel territorio stesso.

Viceversa non si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

- le cessioni all'esportazione
- le operazioni assimilate a cessioni all'esportazione
- i servizi internazionali
- i servizi connessi agli scambi internazionali, disciplinati agli artt. 8, 8 bis e 9 del Dpr n. 633.

Appare evidente che anche alla luce di questa presunzione iuris et de iure, intuitiva se pur non esplicita, la direttiva comunitaria non poteva non identificare al fine del requisito del territorio il «luogo di cessione di un bene», e allo scopo del maggiore chiarimento riteniamo quindi utile riportare qui di seguito il contenuto dell'art. 8 riportato al capo 6° della VI Direttiva Comunitaria intitolato al «Luogo delle operazioni imponibili».

A norma dell'art. 8 citato (della Direttiva Cee) si considera luogo di cessione di un bene:

- il luogo in cui il bene si trova al momento della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente, se il bene viene spedito o trasportato dal fornitore, o dall'acquirente o da un terzo;

- b. il luogo dove avviene l'installazione o il montaggio quando il bene deve essere installato o montato con o senza collaudo da parte del fornitore o per suo conto.

La norma precisa che qualora l'installazione o il montaggio siano effettuati in un Paese diverso da quello del fornitore, lo Stato membro di importazione adotta le misure necessarie per evitare una doppia imposizione in quest'ultimo Stato (e con ciò si spiega l'eccezione dell'ultimo comma dell'art. 7 del Dpr n. 633);

- c. il luogo ove il bene si trova al momento della cessione, se il bene non viene spedito o trasportato (vedi il caso ad esempio dei beni immobili).

Il 2° comma dell'art. 8 della VI Direttiva Comunitaria, in eccezione a quanto sopra esposto, precisa che quando il luogo della spedizione o del trasporto di beni si trova in un Paese diverso da quello di importazione dei beni, il luogo della cessione da parte dell'importatore ed il luogo di eventuali cessioni successive sono considerati come situati nel Paese di importazione dei beni.

Se dall'art. 7 del Dpr n. 633 traiamo quindi una definizione di territorio in senso generale e di luogo della cessione del bene mobile od immobile, per verificare l'impossibilità dell'operazione o (a norma dell'ultimo comma dell'art. 7) la non imponibilità in deroga al disposto generale della norma stessa, ci rivolgiamo alla disciplina specifica della compravendita dei beni che riposa nell'art. 8 e nell'art. 8Bis per le cessioni all'esportazione e negli artt. 67 e 68 per le acquisizioni, ogni qualvolta il rapporto di vendita o di acquisto vede un cliente posto al di fuori del territorio dello Stato od un fornitore posto al di fuori del territorio dello Stato.

L'interpretazione di detti articoli obbedirà comunque a quella definizione di luogo di cessione che è stata data all'art. 8 (che abbiamo sopra riportato) della VI Direttiva.

Tuttavia il problema del territorio non è mai stato tale per le cessioni di beni, bensì per le prestazioni di servizi, per la cui disciplina rinviamo al paragrafo che segue.

Il territorio e le prestazioni di servizi

Le modifiche derivanti dal Dpr n. 24 e dal Dpr n. 94 del 1979 alla originaria stesura dell'art. 7 si possono considerare senz'altro rivoluzionarie.

Scarna è la Relazione Governativa che in proposito precisa che la nuova formulazione dell'art. 7 tende a recepire i criteri relativi alla territorialità disposti dagli articoli 8 e 9 della VI Direttiva Comunitaria. La relazione ancora precisa che «in particolare il luogo della prestazione dei servizi viene a coincidere, in linea di massima, con quello in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costruito un centro di attività stabile e ciò a differenza della previgente legislazione che in via di massima prendeva in considerazione il luogo di utilizzazione del servizio.

Il 3° c. dell'art. 7 precisa che le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando:

- a. sono rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio dello Stato;
- b. sono rese da soggetti che hanno la residenza nel territorio dello Stato e che non abbiano stabilito il domicilio all'estero (quindi residenza e domicilio nel territorio dello Stato);
- c. sono rese da 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.

Non riteniamo inutile ricordare che a norma dell'art. 43 C.C. il domicilio di una persona fisica è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi, mentre la residenza è il luogo ove la persona fisica ha la dimora abituale.

La definizione equivalente per i soggetti diversi dalle persone fisiche ai fini della definizione del territorio è all'art. 7 che precisa che il domicilio è il luogo in cui si trova la sede legale e residenza è quella in cui si trova la sede effettiva.

Per ciò che concerne la nozione di stabile organizzazione l'art. 5 dello schema di Convenzione contro le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio elaborato dal Comitato fiscale dell'Ocde (Organisation de Cooperation de Développement Economique) precisa che l'espressione «stabile organizzazione» comprende:

- a. la sede di una Direzione;
- b. una succursale;
- c. un ufficio;
- d. una fabbrica;
- e. un laboratorio;
- f. una miniera o altro luogo di estrazione di risorse naturali;
- g. un cantiere di costruzione o di montaggio la cui durata supera i dodici mesi.

Di converso non si considera stabile organizzazione se:

- a. si fa uso di installazioni ai soli fini dello stoccaggio, dell'esposizione o della consegna di merce appartenente all'impresa;
- b. esiste un'installazione fissa utilizzata al solo fine di comprare merce o raccogliere informazioni per l'impresa;
- c. se l'installazione è utilizzata ai soli fini pubblicitari di fornitura di informazione, di ricerca scientifica o di attività analoghe che hanno carattere preparatorio o ausiliario.

Ovviamente per l'accertamento del concetto della stabile organizzazione si dovrà, a parte queste norme di carattere generale, fare riferimento agli specifici rapporti

intercorrenti tra il nostro Paese ed il Paese ove è stata installata la «stabile organizzazione» o il cui domiciliato ha installato di converso nel nostro Paese la stabile organizzazione.

Da quanto sopra esposto comunque appare evidente che si ha riguardo in senso generale al luogo ove risiede il prestatore dei servizi e pertanto, in senso generale, quando il prestatore è un soggetto domiciliato o residente e domiciliato o con una stabile organizzazione in Italia la prestazione di servizi si intende effettuata in Italia; quando il servizio è prestato da un soggetto domiciliato e residente all'Estero il servizio non si considera effettuato in Italia.

Eccezione è quando il soggetto non residente e non domiciliato ha in Italia una stabile organizzazione. In questo caso la stabile organizzazione viene equiparata al domicilio e alla residenza e pertanto l'operazione compiuta in Italia dalla stabile organizzazione si intende effettuata in Italia, viceversa quando il soggetto è un residente domiciliato nel nostro Paese ma la prestazione è effettuata dalla stabile organizzazione sita all'estero, la prestazione sarà considerata priva del requisito del territorio.

La definizione che è stata proposta dal 3° comma dell'art. 7 che abbiamo testé esposta appare sostanzialmente conforme al par. 1 dell'art. 9 del capo VI della VI Direttiva che precisa «si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costruito 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.

Tuttavia a questa definizione di carattere generale vengono proposte numerose deroghe.

Le deroghe alla presunzione di territorialità in funzione dell'ubicazione del prestatore del servizio

Il 4° c. dell'art. 7 sulla scorta delle disposizioni dei par. 2 e 3 dell'art. 9 della VI Direttiva, propone delle deroghe al concetto di territorio identificato in una presunzione iuris et de iure al 3° c. dello stesso art. 7.

La prima deroga è costituita dalle prestazioni di servizi relativi ai beni immobili.

La definizione di tipo generale e la norma includono nel novero di questi servizi, che pertanto non è elenco tassativo, ma di specificazione di un contenuto più ampio:

- a. le perizie;
- b. le prestazioni di agenzia;
- c. le prestazioni inerenti la preparazione ed il coordinamento dell'esecuzione di lavori immobiliari.

La deroga consiste nel fatto che le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando l'immobile è situato nel territorio stesso e pertan-

to saranno imponibili le prestazioni di servizi inerenti immobili situati nel territorio della Repubblica Italiana, mentre non saranno imponibili le prestazioni di servizi connesse ad immobili che non sono siti nel territorio della Repubblica Italiana.

A questo punto si potranno dare i seguenti casi:

- a. prestazione da parte di soggetto che ha nel territorio dello Stato il domicilio, la residenza e il domicilio o la stabile organizzazione nei confronti di immobili siti nel territorio dello Stato (l'operazione avviene pertanto nel pieno campo della imponibilità);
- b. prestazione effettuata da soggetto non residente, non domiciliato, senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato (la operazione è imponibile nel territorio dello Stato);
- c. prestazione effettuata da soggetto che ha nel territorio dello Stato la residenza, il domicilio e la stabile organizzazione su di un immobile sito al di fuori del territorio dello Stato (l'operazione non è imponibile in quanto l'immobile non è situato nel territorio dello Stato);
- d. prestazione effettuata da soggetto che ha nel territorio dello Stato il domicilio e la residenza, ma è effettuata tramite la stabile organizzazione all'estero in connessione ad immobile non sito nel territorio dello Stato (l'operazione non è imponibile in quanto l'immobile non è situato nel territorio dello Stato).

Non abbiamo la pretesa di avere esaurito tutti i possibili casi, ma l'esemplificazione sopra riportata può essere considerata illuminante circa i comportamenti da adottare.

La deroga, pertanto, consiste nel puntualizzare che il luogo della prestazione del servizio relativo ad un bene immobile è quello dove il bene è situato. Se il bene è situato all'interno del territorio dello Stato l'operazione è comunque imponibile, se è sito al di fuori del territorio dello Stato l'operazione non è imponibile.

La seconda deroga è quella connessa alle prestazioni di servizi relative a beni mobili materiali.

Anche qui la norma dà una definizione di carattere generale seguita da una specificazione che non ha la pretesa di essere esclusiva, ma soltanto di voler dettagliare le possibili inclusioni. In questo caso la norma ha incluso tra le prestazioni di servizi relative a beni mobili materiali anche le perizie.

Sempre con riferimento al punto b) del 4° c. dell'art. 7 una terza deroga è costituita da un elenco di servizi che se eseguiti nel territorio dello Stato sono imponibili. Citiamo:

- a. servizi culturali;
 - b. servizi scientifici;
 - c. servizi artistici;
 - d. servizi didattici;
 - e. servizi sportivi;
 - f. servizi ricreativi ecc.
- e ciò prescindendo dall'ubicazione del prestatore del servizio.

Una quarta deroga sempre contenuta nella lettera b) citata è costituita da servizi che sono connessi a beni mobili materiali e precisamente:

- a. operazioni di carico;
- b. operazioni di scarico;
- c. operazioni di manutenzione;
- d. simili.

accessorie ai trasporti di beni, che si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono eseguite nel territorio stesso.

E' da rilevare che questa deroga di imponibilità subisce un'ulteriore deroga per effetto del comb. dei punti 2. e 5. dell'art. 9 nel caso dei servizi in questione connessi a beni in esportazione o in transito o relativi a beni in importazione temporanea o dichiarati in dogana franco destino.

E' importante, pertanto, che il lettore dei disposti di legge non si fermi solo all'interpretazione dei singoli articoli, ma li veda coordinati in quanto se sussistono delle deroghe, possono sussistere anche delle deroghe alle deroghe.

Il concetto generale, che comunque è ribadito per la localizzazione dei servizi connessi ai beni mobili materiali, è quello del luogo in cui il bene oggetto del servizio si trova.

Una quinta deroga è contenuta alla lett. c) del 4° c. dell'art. 7. Il disposto precisa che le prestazioni di trasporto si considerano effettuate nel territorio dello Stato in proporzione alla distanza ivi percorsa. Ciò significa che prescindendo dal prestatore del servizio, ciò che determina l'imponibilità o meno del servizio è il fatto del territorio sul quale il trasporto viene effettuato.

Anche questa posizione deve essere correlata con i punti 1. e 2. del 1° c. dell'art. 9 in cui per l'eccezione contenuta all'ultimo comma dell'art. 7 non sono imponibili:

- a. i trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato ed in parte nel territorio estero in dipendenza di un unico contratto;
- b. i trasporti relativi a beni in esportazione o in transito nonché quelli relativi a beni in importazione temporanea o dichiarati in dogana franco destino.

E' appena il caso di precisare che ove si tratti di trasporti dichiarati in importazione franco fabbrica o franco dogana la norma dell'art. 7 trovi una perfetta possibilità di applicazione.

La regola trova una sua logica nel concetto di valore normale franco destino o franco dogana dei beni oggetto dell'importazione che pertanto all'atto dell'importazione stessa scontano l'imposta su tale valore normale e quindi inclusivo di quegli oneri accessori che consentono di poter far pervenire il bene al domicilio del soggetto che l'ha importato. Ciò spiega perché in esportazione i servizi connessi non siano imponibili, in quanto nello Stato membro importatore i servizi stessi concorrono alla determinazione del valore normale del bene importato e pertanto i servizi stessi divengono imponibili

in quello Stato. Quando il bene è consegnato franco dogana e non franco destino il valore normale dello stesso non può includere la tratta di trasporto necessaria a far pervenire il bene dalla dogana alla destinazione e pertanto il valore normale assoggettato ad imposta in dogana non tiene conto di quella parte di onere accessorio che quindi diventerà suscettibile di imposizione separata basata sul principio di cui all'art. 7, 4° c. lett. c).

La sesta deroga è prevista al punto d) dell'art. 7 che ripropone il concetto della presunzione automatica del territorio in funzione della utilizzazione del bene nel territorio dello Stato, utilizzazione che implica una sua esistenza e che quindi si ricollega alla ubicazione del bene stesso. Le prestazioni oggetto della deroga sono quelle derivanti dai contratti di:

- a. locazione;
- b. noleggio;
- c. simili ai precedenti.

aventi per oggetto beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto (per questi una specifica disciplina è prevista al punto g) dell'art. 7).

La settima deroga è prevista alla lettera e) dell'art. 7.

Le seguenti prestazioni di servizi:

- a. cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti di autore;
- b. cessioni, concessioni, licenze e simili relative a invenzioni industriali, modelli, processi, formule e simili;
- c. cessioni, concessioni, licenze e simili relative a marchi ed insegna;
- d. prestazioni pubblicitarie;
- e. prestazioni di consulenza tecnica o legale;
- f. prestazioni di elaborazione e fornitura di dati e simili;
- g. prestazioni relative a operazioni bancarie, finanziarie ed assicurative;
- h. prestazioni relative a prestiti di personale;
- i. prestazioni di intermediazione inerenti le prestazioni sin qui elencate;
- l. prestazioni inerenti all'obbligo di non esercitare le prestazioni sin qui elencate.

si considerano effettuate nel territorio dello Stato in funzione dell'ubicazione dell'utilizzatore e cioè quando sono rese a:

- a. soggetti domiciliati nel territorio dello Stato;
- b. soggetti residenti e domiciliati nel territorio dello Stato;
- c. stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero.

Per le prestazioni sopra elencate ed effettuate nei confronti dei soggetti sopra specificati, proprio al fine di identificare il concetto dell'utilizzatore, la norma prevede un'eccezione alla deroga quando le prestazioni risultino utilizzate fuori della Comunità Economica Europea.

Pertanto se il servizio è utilizzato nel territorio dello Stato o nel territorio della Comunità Economica Euro-

pea e colui che riceve il servizio è uno di quei soggetti che abbiamo elencato alle lettere a), b), c), la prestazione sarà in ogni caso imponibile. Se l'utilizzatore della prestazione è al di fuori della Comunità Economica Europea, la prestazione pur effettuata nei confronti di uno dei soggetti elencati alle lettere a), b) e c) non sarà imponibile. Sarà indubbiamente a carico del soggetto che riceve la prestazione la dimostrazione della utilizzazione fuori della Comunità Economica Europea (con qualsiasi mezzo in suo possesso).

Per ciò che concerne i servizi precedentemente elencati (art. 7 4° c. lett. e) la norma ha previsto una distinzione preliminare tra operazioni imponibili quando l'utilizzatore cessionario del servizio è residente nel territorio dello Stato o nel territorio della Comunità Economica Europea e la non imponibilità quando l'utilizzazione del servizio avvenga fuori della Comunità Economica Europea.

La lettera f) dello stesso 4° c. prevede una puntualizzazione per la imponibilità nel nostro Paese per i servizi elencati alla lettera e) quando il prestatore sia un soggetto di quelli elencati alle lettere a), b) e c) citate al commento della lettera e) se, nell'ipotesi in cui essendo tali servizi resi a soggetti domiciliati o residenti in altri Paesi della Comunità Economica Europea, i destinatari di tali servizi non siano soggetti passivi di imposta nel loro Paese.

In altre parole se un soggetto che ha in Italia il domicilio o il domicilio e la residenza o la stabile organizzazione presta i servizi di cui al 4° c. lett. e) dell'art. 7 a un soggetto che ha il domicilio o la residenza (e il domicilio, e la stabile organizzazione aggiungiamo noi per rendere equivalente l'autonomia territoriale di colui che riceve la prestazione) dovrà accertarsi che il destinatario del servizio sia un soggetto passivo d'imposta nel suo Paese. Se lo è l'operazione non sarà imponibile nel nostro territorio, se non lo è l'operazione sarà imponibile nel nostro territorio ed il terzo cliente riceverà la prestazione con Iva (art. 7, 4° c. lett. f).

Se il soggetto residente e domiciliato, domiciliato o con la stabile organizzazione in Italia effettua le prestazioni di cui alla lett. e) a soggetti domiciliati fuori della Comunità Economica Europea si considerano effettuati nel territorio dello Stato se sono utilizzati nel territorio dello Stato. In caso di utilizzazione fuori del territorio dello Stato la prestazione non sarà imponibile (art. 7, 4° c. lett. g).

Le prestazioni di servizi derivanti da contratti di locazione, noleggio e simili di mezzi di trasporto ricevute da soggetti domiciliati o residenti e domiciliati o con stabile organizzazione nel territorio dello Stato e ricevuti da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità Economica Europea sono imponibili se utilizzate nel territorio dello Stato in quanto si presumono effettuate nel territorio dello Stato.

Le prestazioni derivanti da contratti di locazione, noleggio e simili di mezzi di trasporto rese da soggetti domiciliati o residenti e domiciliati o con stabile organizzazione in Italia a soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità Economica Europea si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono utilizzati nel territorio dello Stato o in un altro Paese membro della Comunità Economica Europea. Viceversa quando sono utilizzate fuori della Comunità Economica Europea, mancando il requisito del territorio, le operazioni in questione non saranno imponibili.

Conclusioni

La disciplina della imponibilità o non imponibilità dei servizi è frutto pertanto di una disciplina mista che ha riguardo sia al luogo del prestatore, sia all'ubicazione del bene, sia all'utilizzatore del servizio creando i presupposti per operazioni imponibili anche quando i destinatari dei servizi sono ubicati fuori del territorio dello Stato.