



*Alma Mater Studiorum – Università di Bologna*  
Facoltà di Giurisprudenza  
SCUOLA EUROPEA DI ALTI STUDI TRIBUTARI

**CORSO DI ALTA FORMAZIONE  
PER GIUDICI E PROFESSIONISTI TRIBUTARI**  
*V Edizione*

*I GRANDI ORIENTAMENTI DELLA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA*

**L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO  
profili nazionali e comunitari**

**LA TERRITORIALITÀ**

## LA TERRITORIALITA'\*

### 1. DETERMINAZIONE DEL TERRITORIO

Nella sentenza del 29 marzo 2007, causa C-111/05, la Corte di Giustizia si è occupata della definizione di territorio sia dal punto di vista generale sia trattando due fattispecie particolari.

In via preliminare, la Corte ha sottolineato che il titolo VI della VI Direttiva contiene le disposizioni riguardanti la determinazione del luogo delle operazioni imponibili, e cioè l'art. 8 per le **cessioni di beni**, e l'art. 9 per le **prestazioni di servizi**. L'obiettivo perseguito da tali disposizioni nell'ambito del sistema generale della Direttiva, come si può dedurre dal suo settimo 'considerando', è diretto a fissare una suddivisione razionale delle sfere di applicazione delle normative nazionali in materia di Iva, determinando in modo uniforme il luogo di collegamento fiscale delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi. Tali disposizioni hanno anche lo scopo di evitare i conflitti di competenza che possano portare sia a situazioni di doppia imposizione sia alla mancata imposizione di cespiti [vd., per analogia, sentenze 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz, Racc. pag. 2251, punto 14; 12 maggio 2005, causa C-452/03, RAL (Channel Islands) e a., Racc. pag. I-3947, punto 23, e 15 settembre 2005, causa C-58/04, Köhler, Racc. pag. I-8219, punto 22].

Per quanto riguarda, in particolare, la determinazione del luogo in cui si considera avvenuta una cessione di beni, la Corte afferma che l'art. 8 della VI Direttiva individua numerosi criteri di collegamento specifici a seconda che si tratti di cessioni di beni con o senza trasporto, di cessioni di beni che hanno luogo a bordo di una nave, di un aereo o di un treno, di forniture di gas o di energia elettrica mediante reti di distribuzione oppure, ancora, della cessione di un bene che deve essere installato o montato con o senza collaudo da parte del fornitore o per suo conto. In quest'ultimo caso, ai sensi del n. 1, lettera a), seconda frase, di tale articolo, si considera come luogo di cessione il luogo dove avviene l'installazione o il montaggio.

È vero, prosegue la Corte, che una norma di conflitto per essere operativa deve permettere l'attribuzione del potere impositivo necessario per assoggettare un'operazione all'Iva esclusivamente a uno degli Stati membri interessati. In tal

---

\* Rassegna a cura di Griselda Lishi e Leonardo Silvestri, Dottorandi in Diritto Tributario Europeo dell'Università di Bologna

senso, quando il bene deve essere installato, si considera che la cessione avvenga, in linea di principio, esclusivamente sul territorio di un unico Stato membro e, quando l'installazione di un bene consiste nella sua incorporazione al suolo è il luogo di tale incorporazione che individua lo Stato competente per tassare la cessione.

Ciò non significa però che l'art. 8, n. 1, lettera a), seconda frase, della VI Direttiva non si applichi nel caso in cui l'installazione di un bene sul territorio di uno degli Stati membri continui sul territorio di un altro Stato membro. Infatti, quando tale bene deve essere installato sul territorio di un primo Stato membro e poi su quello di altro Stato membro (nella ipotesi trattata dalla sentenza si trattava della installazione di un cavo a fibre ottiche), il luogo della cessione si trova, successivamente, sul territorio di ciascuno di tali Stati.

Da ciò consegue che, in siffatto caso, la competenza a tassare l'operazione deve essere riconosciuta a ciascuno Stato membro per la parte del cavo installata sul suo territorio. Tale rispettiva competenza fiscale di ciascuno Stato membro relativamente all'operazione nel suo insieme comprende non solo l'esigibilità dell'imposta dovuta sul prezzo del cavo vero e proprio, ma include anche il potere di tassare i servizi riferentisi all'installazione.

Quanto **all'ambito di applicazione territoriale della VI Direttiva**, la Corte sostiene che questo è stabilito all'art. 3 di quest'ultima, ai sensi del quale per **"territorio di uno Stato membro"** si intende, l'interno del paese quale è definito, per ciascuno Stato membro, nei nn. 2 e 3 di tale articolo e, con **"territorio della Comunità"**, l'interno degli Stati membri quale è definito, per ciascuno Stato membro, nei summenzionati numeri. Ad eccezione di taluni territori nazionali espressamente esclusi al n. 3 del detto art. 3, in forza del n. 2 del medesimo, l'"interno del paese" corrisponde al campo d'applicazione del Trattato, quale è definito, per ciascuno Stato membro, dall'articolo 299 CE. Mancando nel Trattato definizioni più precise del territorio compreso nella sovranità di ogni Stato membro, spetta ad ogni Stato membro stabilire l'estensione e i limiti di tale territorio, conformemente alle regole del diritto internazionale pubblico.

Per quanto riguarda l'ambito di applicazione della VI Direttiva, la Corte ha dichiarato che il regime di tale Direttiva si applica obbligatoriamente ed imperativamente all'insieme del territorio nazionale degli Stati membri (vd., in tal senso, sentenza 23 gennaio 1986, causa 283/84, Trans Tirreno Express, Racc. pag. 231, punto 20).

Da tale trattazione generale, la Corte è passata ad occuparsi di una fattispecie particolare, quale **il regime di territorialità di operazioni effettuate in alto mare**.

Secondo l'art. 2 della Convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare, firmata a Montego Bay il 10 dicembre 1982, entrata in vigore il 16 novembre 1994 e approvata mediante la decisione del Consiglio 23 marzo 1998, 98/392/CE (GU L 179, pag. 1; in prosieguo: la "Convenzione sul diritto del mare"), la sovranità dello Stato costiero si estende al mare territoriale, al fondale marino e al relativo sottosuolo.

Il territorio nazionale degli Stati membri ai sensi dell'art. 299 CE è così costituito anche dal mare territoriale, dal fondale di tale mare e dal suo sottosuolo, fermo restando che spetta a ciascuno Stato membro fissare la larghezza di tale mare nel limite di 12 miglia marittime, in conformità dell'art. 3 della Convenzione sul diritto del mare. Pertanto, uno Stato membro ha l'obbligo di assoggettare all'Iva una cessione di beni che si verifica nel suo mare territoriale, sul fondale di tale mare e nel suo sottosuolo (vd. anche, per quanto riguarda la prestazione di servizi di trasporto, sentenza 23 maggio 1996, causa C-331/94, Commissione/Grecia, Racc. pag. I-2675, punto 10). Al contrario, la sovranità dello Stato costiero sulla zona economica esclusiva e sulla piattaforma continentale è solo funzionale e, come tale, è limitata al diritto di esercitare le attività di esplorazione e di sfruttamento previste agli artt. 56 e 77 della Convenzione sul diritto del mare. Poiché la fornitura e la posa in opera di un cavo sottomarino non sono comprese tra le attività elencate in tali articoli, la parte dell'operazione realizzata in queste due zone non rientra nella sovranità dello Stato costiero. Tale constatazione è confermata dagli artt. 58, n. 1, e 79, n. 1, della medesima Convenzione, che lasciano a qualsiasi altro Stato il diritto di posare cavi sottomarini in tali zone, nel rispetto di talune condizioni. Ne consegue che tale parte dell'operazione non può essere considerata come realizzata all'interno del paese nel senso di cui all'art. 2, n. 1, della VI Direttiva. Lo stesso vale, a fortiori, per la parte dell'operazione che si effettua in alto mare, zona che, in forza dell'art. 89 della Convenzione sul diritto del mare, è sottratta alla sovranità degli Stati (vd. anche, nell'ambito delle prestazioni di servizi di trasporto, sentenza 13 marzo 1990, causa C-30/89, Commissione/Francia, Racc. pag. I-691, punto 17).

## **2. CONCETTO DI STABILE ORGANIZZAZIONE IN TEMA IVA**

La giurisprudenza ha più volte ribadito che al fine di individuare il concetto di "stabile organizzazione" nello Stato di un soggetto domiciliato e residente all'estero, al

quale si richiama l'art. 7, terzo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, **occorre fare riferimento non alle convenzioni internazionali in materia di imposte sui redditi, bensì alla disciplina comunitaria uniforme in materia di IVA dettata dalla Direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, il cui art. 9, n. 1,** contiene il richiamo alla nozione di “centro di attività stabile”, da intendere come una struttura organizzata di mezzi e di persone alle dipendenze del soggetto non residente. Tale concetto di stabile organizzazione non è incompatibile con la personalità giuridica di cui la stessa sia eventualmente fornita, poiché l'autonoma soggettività giuridica non assume rilievo quanto all'imputazione ai rapporti fiscali, per cui non è possibile dubitare dell'attribuibilità ad una società, ai fini dell'IVA, del ruolo – palese od occulto – di stabile organizzazione materiale di soggetto non residente, soltanto in ragione della sua personalità giuridica (Cass. 6 aprile 2004, n. 6799).

**Il centro di attività stabile**, così come definito dalla giurisprudenza comunitaria, consiste in una struttura dotata di risorse materiali ed umane, e può essere costituito anche da una entità dotata di personalità giuridica, alla quale la società straniera abbia affidato anche di fatto la cura di affari (con l'esclusione delle attività di carattere meramente preparatorio o ausiliario, quali la prestazione di consulenza o la fornitura di know how). La **prova dello svolgimento di tale attività da parte del soggetto nazionale** può essere ricavata, oltre che dagli elementi indicati dall'art. 5 del modello OCSE, anche da elementi indiziari, quali l'identità delle persone fisiche che agiscono per l'impresa straniera e per quella nazionale, ovvero la partecipazione a trattative o alla stipulazione di contratti, indipendentemente dal conferimento di poteri di rappresentanza. Nessuna rilevanza può infatti essere riconosciuta alla recente modifica dell'art. 5 del commentario OCSE, in virtù della quale la sola partecipazione a trattative contrattuali nell'interesse della società straniera non è sufficiente per individuare nella struttura sussidiaria una stabile organizzazione, in quanto, a parte il valore non normativo del commentario, tale modifica ha costituito oggetto di riserva espressa da parte del Governo italiano, secondo la quale nell'interpretazione del modello di convenzione l'Italia non può disattendere quella data dai propri giudici nazionali. (Cass. 28 luglio 2006, n. 17206)

Si è altresì rilevato che dal complesso della disciplina dettata dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e, in particolare, dalla disposizione contenuta nell'art. 17, quarto comma, di detto decreto, si ricava che, **quando ricorrono il requisito oggettivo dell'esercizio abituale di un'attività commerciale - richiesto dall'art. 4 del**

**decreto medesimo - e quello territoriale della stabilità in Italia di una organizzazione del soggetto non residente, gli obblighi e i diritti relativi alle operazioni effettuate da o nei confronti della stabile organizzazione non possono essere adempiuti o esercitati, nei modi ordinari, dal soggetto non residente, direttamente o tramite un suo rappresentante fiscale.** La stabile organizzazione nello Stato, infatti, in quanto obbligata al pagamento ed alla rivalsa dell'imposta, oltre che al rispetto dei doveri formali di fatturazione delle operazioni attive e di registrazione delle fatture passive, costituisce in tal caso l'unico centro di imputazione fiscale delle operazioni riferibili al soggetto non residente e la stessa rappresenta anche la sola legittimata a presentare la dichiarazione annuale, nella quale vanno determinate l'imposta dovuta o l'eccedenza da computare in detrazione nell'anno successivo e formulata l'eventuale richiesta di rimborso. (Cass. n.6799 del 6 aprile 2004).

Ai sensi degli artt. 2, par. 1, e 9, della VI Direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione della legislazione degli Stati membri relative alle imposte sugli affari, **le prestazioni di servizi effettuate da una società avente sede in uno Stato membro dell'Unione Europea in favore di una propria struttura secondaria priva di personalità giuridica situata in Italia non sono assoggettabili ad imposizione**, anche se alla struttura secondaria venga addebitato un costo alla casa madre. (Cass. 12 gennaio 2007, n. 526).

Occorre anche rilevare che per la suprema Corte **l'attività di controllo sull'esatta esecuzione di contratti tra soggetto residente e soggetto non residente non può considerarsi, in linea di principio, ausiliaria e, come tale, non suscettibile di far assumere alla società incaricata il ruolo di stabile organizzazione in Italia della società straniera**, ai sensi dell'art. 5, par. 4, del modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni e dell'art. 5, par. 3, lett. e), della Convenzione tra Italia e USA per evitare le doppie imposizioni, conclusa il 17 aprile 1984 e ratificata con legge 11 dicembre 1985, n. 763. (Cass. n.17373 del 6 dicembre 2002).

### **3. PRESTAZIONE DI SERVIZI**

#### **GENERALITA'**

In tema di prestazioni di servizi la normativa comunitaria rilevante è quella che

si desume dalla Sesta Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, in base alla quale:

a) il suo settimo considerando è così concepito: "considerando che la determinazione del luogo delle operazioni imponibili ha provocato conflitti di competenza tra Stati membri, segnatamente per quanto riguarda la cessione di un bene che richiede ... le prestazioni di servizi; che anche se il luogo delle prestazioni di servizi deve essere fissato, in linea di massima, là dove il prestatore ha stabilito la sede della sua attività professionale, occorre tuttavia fissare tale luogo nel paese del destinatario, in particolare per talune prestazioni di servizi tra soggetti di imposta, il cui costo è compreso nel prezzo delle merci";

b) il suo art. 9, n. 1, stabilisce 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";

c) il suo art. 9, n. 2, lettera e), dispone che "il luogo delle seguenti prestazioni di servizi, resi 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 di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale: ... e) prestazioni pubblicitarie ...".

Sulla base di tale normativa la giurisprudenza della Corte di giustizia si è pronunciata sull'applicazione della Sesta Direttiva all'IVA sulle prestazioni di servizi:

a) con la sentenza 5 giugno 2003, n. 438, in causa C-438/01, s'è deciso, con riferimento a prestazioni di servizi consistenti nella costruzione di padiglioni, nella loro pulizia durante un'esposizione e nella messa a disposizione di personale per il trasporto di materiale ed equiparate alle prestazioni pubblicitarie con una qualificazione lasciata dalla Corte di giustizia alla competenza esclusiva del giudice nazionale, che l'art. 9, n. 2, lettera e) della Sesta Direttiva "dev'essere interpretato nel senso che si applica a prestazioni fornite indirettamente all'utente pubblicitario e fatturate ad un destinatario intermedio che le fattura a sua volta all'utente pubblicitario. La circostanza che quest'ultimo non produca un bene o un servizio nel

prezzo del quale possa essere compreso il costo delle dette prestazioni non è pertinente al fine di determinare il luogo delle prestazioni di servizi fornite al destinatario intermedio";

b) con la sentenza 21 ottobre 2004, n. 8, in causa C-8/03, s'è dichiarato, con riferimento all'attività economica costituita dall'attività di raccolta di capitali delle società d'investimento a capitale variabile (SICAV) e dalla costituzione e gestione, per conto dei risparmiatori e dietro remunerazione, di portafogli composti da valori mobiliari, che "Le società d'investimento a capitale variabile ... il cui scopo è l'investimento collettivo in valori mobiliari dei capitali raccolti presso il pubblico ..., hanno la qualità di soggetto passivo ai sensi dell'art. 4 della sesta direttiva ..., in modo che il luogo delle prestazioni di servizi descritte all'art. 9, n. 2, lett. E), della stessa direttiva, rese a tali SICAV stabilite in uno Stato membro diverso da quello del prestatore, è il luogo in cui le dette SICAV hanno stabilito la sede della loro attività economica".

### **SERVIZI DI TELECOMUNICAZIONI**

Per la Corte di Giustizia, risulta dalla formulazione stessa dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva, in combinato disposto con l'art. 1, primo comma, della decisione 97/207, che **il luogo delle prestazioni di servizi di telecomunicazione rese a soggetti passivi stabiliti nella Comunità, ma fuori del paese del prestatore**, è il luogo 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, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale. Di conseguenza, qualora il destinatario delle prestazioni dei servizi di telecomunicazione di cui trattasi è un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro diverso da quello in cui il prestatore di tali servizi ha la sua sede, dette prestazioni di servizi devono essere considerate come "effettuate all'estero" ai sensi dell'art. 17, n. 3, lett. a), della sesta direttiva e, pertanto, devono dare diritto, nello Stato membro in cui è stabilito tale prestatore, alla detrazione o al rimborso dell'IVA assolta a monte, nei limiti in cui le stesse prestazioni darebbero luogo ad un tale diritto se fossero state effettuate all'interno di tale medesimo Stato membro.

La Corte ha da ciò desunto che occorre interpretare l'art. 17, n. 3, lett. a), della sesta direttiva nel senso che un prestatore di servizi di telecomunicazione stabilito nel territorio di uno Stato membro, ha il diritto, in forza di tale disposizione, di detrarre o

ottenere il rimborso, in tale Stato membro, dell'IVA assolta a monte relativamente a servizi di telecomunicazione forniti ad un'impresa avente sede in un altro Stato membro, nei limiti in cui un tale prestatore avrebbe goduto di questo diritto se i servizi di cui trattasi fossero stati forniti all'interno del primo Stato membro. (Corte di Giustizia Comunità europea, sez. VII, 02-07-2009, n. C-377/08).

### **SERVIZI AEROPORTUALI**

In tema di IVA, ai sensi dell'art. 9, primo comma, n. 6, del DPR n. 633/1972, e della norma di interpretazione autentica dettata dall'art. 3, comma tredicesimo, del DL n. 90/19900 (convertito nella legge 26 giugno 1990, n. 165), costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, come tali non imponibili, soltanto quelli di rifacimento, completamento, ampliamento, ecc., degli aeroporti (e degli altri impianti ivi indicati) che vengono effettuati all'interno degli scali medesimi, mentre non possono usufruire del beneficio quei servizi e quelle prestazioni che, pur effettuati in funzione dello svolgimento delle attività aeroportuali, siano tuttavia localizzati all'esterno dell'area aeroportuale (nella fattispecie, la Suprema Corte ha cassato con rinvio la sentenza della commissione tributaria regionale che aveva considerato compresi nella previsione normativa i lavori relativi alla costruzione di una strada di accesso all'aerostazione e di un parcheggio, senza un'adeguata motivazione circa il fatto se gli stessi potessero o meno considerarsi compresi nell'area aeroportuale). (Cass. 29-08-2007, n. 18219).

### **PRESTAZIONI DI SERVIZI RELATIVI AD IMMOBILI**

Sull'applicazione dei criteri di cui all'art. 9, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, la Corte di Giustizia ha stabilito le condizioni di applicazione di tale disposizione, nel senso 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 (sentenza 7 settembre 2006, causa C-166/05, Heger, Racc. pag. I-7749, punto 23).

Si deve anche tener presente che la logica di fondo delle disposizioni riguardanti il luogo della prestazione di servizi contenute all'art. 9 della sesta direttiva

impone che i beni e i servizi siano tassati, per quanto possibile, nel luogo della loro fruizione. Ne consegue che, se si applicasse la norma generale enunciata dall'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, sarebbe facile per un operatore economico come la RCI Europe eludere integralmente la corresponsione dell'IVA sulle sue prestazioni di servizi stabilendo la propria sede al di fuori del territorio di applicazione del regime d'IVA comunitario.

La Corte ha perciò dichiarato che l'art. 9, n. 2, lett. a), della VI Direttiva dev'essere interpretato nel senso che il luogo di prestazione dei servizi resi da un'associazione, la cui attività consista nell'organizzare lo scambio tra i propri associati dei loro diritti di godimento a tempo ripartito su alloggi per vacanze e che riceva da essi come corrispettivo quote d'iscrizione, quote associative annuali nonché commissioni di scambio, è il luogo in cui è situato l'immobile sul quale l'associato interessato possiede il diritto di godimento a tempo ripartito. (Sent. CGCE 3 settembre 2009, causa c-37/08)

### **PRESTAZIONI PUBBLICITARIE**

La Corte di Giustizia è intervenuta risolvere il quesito su quale sia ai fini dell'IVA, ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. e) della Sesta Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, 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. 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, il luogo ove ha sede la società non comunitaria richiedente la prestazione pubblicitaria o il luogo del committente alla società non comunitaria.

La Corte di giustizia si è pronunciata sul predetto quesito sottoposto con la sentenza 19 febbraio 2009, nella causa pregiudiziale C-1/08, formulando le seguenti dichiarazioni conclusive:

1) "In materia di prestazioni pubblicitarie, quando il destinatario della prestazione è stabilito fuori del territorio della Comunità Europea, il luogo della prestazione, in linea di principio, ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata

dalla decima direttiva del Consiglio 31 luglio 1984, 84/386/CEE, è fissato ove ha sede il destinatario. Tuttavia, gli Stati membri possono avvalersi della facoltà prevista dall'art. 9, n. 3, lett. b), della sesta direttiva 77/388, come modificata, stabilendo il luogo della prestazione dei servizi in questione, in deroga a detto principio, all'interno dello Stato membro interessato";

2) "Ove si sia fatto uso della facoltà di cui all'art. 9, n. 3, lett. b), della sesta direttiva 77/388, come modificata, una prestazione pubblicitaria effettuata da un prestatore stabilito nella Comunità Europea a vantaggio di un destinatario stabilito in uno Stato terzo, indipendentemente dal fatto che tale destinatario sia un destinatario finale o intermedio, è considerata essere stata effettuata nella Comunità Europea, purchè l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego, ai sensi dell'art. 9, n. 3, lett. b), della sesta direttiva 77/ 388, come modificata, avvengano all'interno dello Stato membro interessato. Tale è il caso quando, in materia di prestazioni pubblicitarie, la diffusione dei messaggi pubblicitari oggetto della prestazione avviene a partire dallo Stato membro interessato";

3) "L'art. 9, n. 3, lett. b), della sesta direttiva 77/388, come modificata, non può condurre all'assoggettamento ad imposta di prestazioni pubblicitarie fornite da un prestatore di servizi stabilito fuori della Comunità Europea per i propri clienti, anche qualora tale prestatore di servizi abbia avuto la qualità di destinatario intermedio con riferimento ad una prestazione di servizi precedente, poichè una prestazione siffatta non rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), di tale direttiva e, più in generale, dell'art. 9 di detta direttiva nel suo complesso, disposizioni cui rinvia espressamente l'art. 9, n. 3, lett. b), della stessa direttiva";

4) "La natura imponibile della prestazione ai sensi dell'art. 9, n. 3, lett. b), della sesta direttiva 77/388, come modificata, non osta al diritto del soggetto passivo al rimborso della tassa sul valore aggiunto qualora questi soddisfi le condizioni di cui all'art. 2 della tredicesima direttiva del Consiglio 17 novembre 1986, 86/560/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità".

5) "La designazione di un rappresentante fiscale non ha, di per sè, rilevanza sulla natura imponibile o meno di prestazioni ricevute o effettuate dalla persona rappresentata".

La Corte ha così affermato che Le operazioni economiche costituite dalle

prestazioni pubblicitarie rese ad un soggetto residente nel territorio di uno Stato non appartenente all'Unione Europea non sono imponibili nello Stato membro del prestatore, in difetto di deroga da parte della normativa interna dello Stato membro. L'esercizio del potere di deroga rende l'operazione imponibile nello Stato membro, non rilevando la residenza extra-UE del destinatario ovvero la circostanza che egli sia destinatario finale od intermedio, quanto l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego nel territorio dello Stato membro. La disciplina della Sesta direttiva non comporta l'assoggettamento al prelievo tributario delle prestazioni pubblicitarie rese da un soggetto non residente nel territorio dell'Unione Europea ancorché lo stesso sia stato destinatario finale od intermedio di una precedente prestazione pubblicitaria (Corte di Giustizia CE del 19 febbraio 2009, in causa C-1/08).

Alla luce della predetta sentenza della CGCE, la Corte di Cassazione (sentenza 18-12-2009, n. 26687), ha affermato che quando il destinatario di prestazioni pubblicitarie è stabilito fuori del territorio della Comunità Europea, trova applicazione il principio di territorialità sancito dall'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CE, in forza del quale il luogo della prestazione è fissato ove ha sede il destinatario, con la conseguenza che l'imposta sul valore aggiunto non è dovuta, e se è stata pagata il destinatario ha diritto al rimborso, anche nel caso in cui egli abbia operato con l'intermediazione di un rappresentante fiscale in Italia, atteso che l'ordinamento fiscale nazionale non prevede deroghe alla regola della territorialità, pur essendo le stesse consentite dall'art. 9, n. 3, lett. b) direttiva citata.

Con la Sent. n. 7294 del 29 marzo 2006 la Suprema Corte ha affermato che ai fini della applicazione dell'Iva, si considerano effettuate in Italia quelle prestazioni che si sono realizzate e concretate nel territorio italiano irrilevante restando che queste si svolgano in favore di un soggetto non residente in Italia (nel caso di specie la Cassazione ha confermato la sentenza di secondo grado la quale ha ritenuto soggette ad Iva in Italia le prestazioni pubblicitarie - scritte sulle vetture, sui caschi e sulle tute - effettuate nell'ambito di gare automobilistiche tenutesi nel territorio italiano, ancorché a favore di una società di pubblicità con sede in San Marino).

### **CESSIONE BENI IMMATERIALI**

Con la Sentenza del 02-07-2008, n. 18070, la Cassazione ha disposto che nella cessione di beni immateriali - come le invenzioni industriali, catalogabili fra le

opere dell'ingegno, costituente prestazione di servizi, ai fini dell'IVA, se effettuata verso corrispettivo (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 3, comma 2, n. 2), il requisito della territorialità dell'imposta, prescritto in generale dall'art. 1, stesso D.P.R., ricorre allorchè sia verificata una delle condizioni specificamente stabilite (in deroga ai commi 2 e 3) dal successivo art. 7, comma 4; e in particolare di detto comma 4, dalla lett. f), ultima parte, che (nella formulazione vigente all'epoca, e cioè nell'anno d'imposta 1995) contempla(va) il caso, corrispondente a quello di specie, in cui la prestazione fosse resa "da soggetti domiciliati o residenti in Italia a soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità economica europea"; allorchè dette prestazioni "si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono utilizzate in Italia o in altro Stato membro della Comunità stessa".

Al fine di giudicare circa l'assoggettabilità all'IVA della prestazione in esame, occorre quindi valutare se sussista il requisito della territorialità, ricorrente, secondo l'articolo 7, 4 co., lett. f), ultima parte, D.P.R. n. 633/1972, se l'utilizzazione di tale prestazione, effettuata verso corrispettivo, sia avvenuta in Italia (o in altro Stato membro della Comunità); avendo presente, per la definizione del concetto giuridico di "luogo di utilizzazione", che, per analogo problema insorto in materia di servizi pubblicitari, la questione è stata rimessa alla corte di giustizia delle Comunità Europee con ordinanza di questa corte n. 26995/2007 (cfr. pure Cass. n. 11141/1996 che, in materia analoga, definisce il "luogo di utilizzazione" non come quello in cui è acquisito il risultato economico finale della prestazione, bensì come quello in cui l'attività oggetto della prestazione è stata esplicita ed utilizzata).

Pertanto conclude la predetta sentenza affermando che in materia di IVA, le prestazioni di mera consulenza effettuate in favore di soggetti che hanno sede in territorio estraneo alla Comunità europea sono disciplinate dall'art. 7, comma 4, lett. d) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, a norma del quale l'esenzione dall'imposta è assoluta per difetto di territorialità, mentre per le prestazioni consistenti nella cessione di beni immateriali (anche non brevettabili, come il "know how" industriale), effettuate in favore dei medesimi soggetti, trova applicazione la lettera f) della citata norma, secondo cui l'esenzione dipende dalla circostanza che del bene ceduto non sia fatta utilizzazione in Italia o in altro stato membro della Comunità europea.