

INTRODUZIONE ALLE SIMMETRIE DEI CRITERI DI LOCALIZZAZIONE DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI AI FINI IVA NEGLI ORDINAMENTI COMUNITARIO, DOMESTICO E DELLA FEDERAZIONE RUSSA

INDICE: §.1. Premessa e rilevanza della questione della localizzazione delle prestazioni di servizio nell'IVA, §. 2. La localizzazione delle prestazioni di servizi nel paese di destinazione o di consumo, §. 3. L'impostazione di fondo nell'ordinamento comunitario e domestico, §. 4 L'impostazione di fondo nell'ordinamento russo, § . 5. I criteri speciali di localizzazione delle prestazioni di servizi §-5.1. Le prestazioni di servizio suscettibili di essere rese a distanza, §.5.2.. Le prestazioni di servizio relative a beni immobili e mobili §.5.3. La localizzazione dei servizi di trasporto e di quelli connessi al trasporto §.5.4. il luogo delle prestazioni di noleggio o locazione di mezzi di trasporto e di beni mobili in genere, - §.5.5. Le prestazioni localizzate nel luogo del loro materiale svolgimento (culturali, artistiche, scientifiche, sportive e simili) §.5.6. Le prestazioni di servizi rese con modalità elettroniche § 5.7. Le prestazioni di servizi accessorie ad altre prestazioni di servizi §. 6. Applicazione e riscossione dell'imposta mediante inversione contabile; §. 7. Prevenzione di alcune situazioni di doppia imposizione mediante i regimi di esenzione o a tassazione ad aliquota zero. § 8. Conclusioni

§.1. Premessa e rilevanza della questione della localizzazione delle prestazioni di servizio nell'IVA

Questo elaborato si ripropone di tracciare un percorso per orientarsi tra i criteri di localizzazione delle principali prestazioni di servizi internazionali che possono avere luogo tra gli ordinamenti comunitario , domestico e della Federazione russa.

Questo percorso è stato tracciato seguendo anche l'itinerario di alcune pronunce del Tribunale Superiore della Federazione russa¹ e della Prassi delle Risoluzioni². del Ministero delle Finanze della Federazione russa.

Come si vedrà, in questi ordinamenti per alcune prestazioni di servizi sono stati adottati alcuni criteri di collegamento territoriale ai fini IVA

¹ Il Tribunale Superiore della Federazione russa è stata una Giurisdizione di grado superiore ai Tribunali che giudicava talvolta anche in terzo grado, che era stata istituita nell'anno 1991 e che ha cessato le proprie funzioni il 6 agosto 2014 con il trasferimento della sua giurisdizione alla Corte Suprema della Federazione russa.

² E' bene precisare che la prassi della Amministrazione finanziaria della federazione russa a cui farò riferimento consiste in atti che si chiamano Письмо (Pis'mo) che significa "Lettera" e che per comodità espositiva chiamerò col termine più familiare di "Risoluzioni" per la ragione che ha un contenuto sostanzialmente simile alle Risoluzioni della Agenzia delle Entrate, trattandosi di istruzioni del Ministero delle finanze in risposta a quesiti di natura fiscale che che gli sono sottoposti con riguardo a casi specifici.

che sono speculari e non comportano quindi alcuna conflittualità né una duplicazione di tassazione.

Altri criteri invece sono caratterizzati da disomogeneità che in alcuni casi non conducono a una doppia localizzazione della prestazione di servizi mentre in altri ne comportano la sua potenziale localizzazione in territori diversi che però non si traduce sempre e necessariamente in una doppia tassazione grazie a regimi di esenzione o non imponibilità o di tassazione ad aliquota zero riservati a servizi afferenti gli scambi internazionali.

L'importanza del tema della localizzazione delle prestazioni di servizi ai fini IVA è dovuta al fatto che a seguito del progresso della tecnologia e delle modalità di esercizio del commercio internazionale le prestazioni di servizi hanno raggiunto una percentuale molto elevata³ degli scambi commerciali internazionali e sono suscettibili di essere rese a distanza o in luoghi diversi e, a differenza delle cessioni di beni, sono difficilmente controllabili⁴.

L'imposta sul valore aggiunto è stata introdotta in Russia nell'anno 2000 come Capitolo 21 del Codice tributario della Federazione russa⁵ (di seguito il "Codice tributario"), e la sua struttura è piuttosto simile a quella comunitaria e ciò è probabilmente anche dovuto al fatto che l'impronta dell'IVA europea, introdotta nel 1967 dalle prima e seconda Direttive CEE⁶, è ascisa a modello di imposizione sui consumi che si è poi diffuso, seppur con differenze, presso un'ampia platea di paesi nel mondo⁷.

Ovviamente diversi principi che governano l'IVA europea non trovano corrispondenze nell'IVA russa in quanto sono espressione di finalità squisitamente comunitarie come quella di ripartire tra gli Stati membri la competenza per la applicazione e riscossione dell'imposta o assicurare la parità di concorrenza tra imprese di Stati diversi nell'area del mercato unico europeo⁸.

Alcuni principi progressivamente affermati nell'ambito comunitario sul tema del luogo delle prestazioni di servizi però sono espressione delle

³ Si veda il "Libro Verde sul futuro dell'IVA" del 1 dicembre 2010, SEC (2010)1455 def., p. 2.4

⁴ Sentenza *Reisenburo Binder C. Amministrazione finanziaria della Germania*, in causa C-116/96, Racc. 1997, I-6107, p.3

⁵ L'imposta sul valore aggiunto " Налог на добавленную стоимость" (*Nalog na dobavlennyuyu stoimost*) è disciplinata nel Capitolo 21 del Codice Tributario della Federazione russa introdotto con Legge n. 117 del 5 agosto 2000 *

⁶ Prima direttiva del Consiglio della CEE del 11 aprile 1967 (67/227/CEE) e Seconda direttiva del Consiglio della CEE del 11 aprile 1967 (67/228/CEE)

⁷ Per un cenno storico alla diffusione del sistema di imposizione sui consumi si veda il "Libro Verde", cit..

⁸ Dalle Linee guida dell'OCSE, ad esempio dell'anno 2011 o 2014, traspare che questa finalità caratterizza l'imposizione sui consumi in generale e quindi si può affermare che anche nel contesto dell'ordinamento della Federazione russa alcune disposizioni in materia di IVA perseguono la tutela della parità di concorrenza.

generali esigenze di una imposizione sui consumi, come ad esempio la necessità di individuare la soluzione più razionale per determinarne la territorialità sotto il profilo fiscale ⁹ e credo che possano essere cautamente traslati anche nella dimensione dell'IVA della Federazione russa.

§. 2. *La localizzazione delle prestazioni di servizi nel paese di destinazione o di consumo*

Un sistema di imposizione dei consumi si fonda generalmente sul principio della attribuzione del gettito dell'imposta allo Stato del consumo e quindi presuppone che il luogo della tassazione si avvicini il più possibile al luogo in cui è stabilito il destinatario tenendo anche conto della maggiore difficoltà di localizzazione delle prestazioni di servizi, rispetto alle cessioni di beni, dovuta al fatto che le prestazioni di servizi possono essere rese a distanza, coinvolgere più stati e non sono facilmente controllabili.

Conviene premettere qualche cenno alla evoluzione dei criteri di localizzazione nell'ambito comunitario giacché, come ho già detto, l'IVA europea costituisce il modello che è stato successivamente diffuso in numerosi altri paesi e diversi criteri di collegamento territoriale delle prestazioni di servizi trovano un riscontro ed una simmetria nell'IVA russa. Le norme sulla localizzazione delle prestazioni di servizio nell'IVA comunitaria si prefiggono in primo luogo lo scopo di determinare la competenza degli stati alla applicazione e riscossione dell'IVA per evitare casi di doppia imposizione o di mancata tassazione¹⁰.

Già nella Seconda Direttiva CEE era stabilito che le prestazioni di servizi fossero localizzate nello stato nel quale erano utilizzate o sfruttate¹¹ e questo criterio rispondeva al principio secondo cui il gettito dell'IVA deve esser attribuito allo Stato membro nel quale i beni o i servizi sono consumati.

Successivamente, l'ambizione di semplificare l' applicazione e la riscossione dell'imposta aveva indotto a prevedere come sistema di localizzazione definitivo quello dello stato di origine dei beni o dei servizi

⁹ Questo principio è stato affermato ad esempio nella Sentenza della Corte di giustizia, *Berkholz c. Amministrazione finanziaria della Germania*, in causa C-168/84, p. 17.

¹⁰ Sentenza della Corte di giustizia, *Berkholz c. Amministrazione finanziaria della Germania*, in causa C-168/84, Sentenza della Corte di giustizia del 27 settembre 1996, *Dudda c. Amministrazione finanziaria della Germania* in causa C-327/94, Racc. I, 4618

¹¹ L'art. 6, comma 3 della Seconda Direttiva disponeva che " *in linea di principio si considera come luogo della prestazione di servizi il luogo in cui il servizio reso, il diritto ceduto o concesso o il bene locato sono utilizzati o sfruttati*"

¹², fermo restando che il gettito dell'IVA sarebbe stato attribuito allo Stato membro di consumo.

Però, una serie di difficoltà, politiche, quale la ritrosia degli Stati a ridurre la propria sovranità, ma anche tecniche¹³, quali l'insufficiente armonizzazione delle aliquote e il mutamento del mercato e delle modalità di esecuzione delle prestazioni di servizi, hanno reso ad oggi impraticabile l'obiettivo di adottare il criterio di localizzazione nello stato di origine che si considera ormai definitivamente superato¹⁴.

Quindi si è adottato il criterio di localizzazione e tassazione nel paese dove avvengono il probabile consumo o lo sfruttamento economico della prestazione, perché il principio di tassazione nel paese di destinazione è considerato il principio che meglio risponde alla logica di una imposta che colpisce le spese di consumo dei singoli consumatori¹⁵ o degli imprenditori che ne usufruiscono per effettuare le proprie operazioni presumibilmente nei confronti di consumatori finali.

Ma l'individuazione del paese di destinazione delle prestazioni di servizi comporta l'adozione di criteri che siano particolarmente adatti ad esprimere la maggiore prossimità della prestazione di servizi al luogo del suo consumo o sfruttamento ed al contempo di individuarlo con semplicità e certezza in considerazione delle sue caratteristiche e della qualità di consumatore o di soggetto passivo, del destinatario.

La localizzazione e la tassazione delle prestazioni di servizio nel paese di destinazione o del consumo è stata realizzata con la Direttiva del Consiglio dell'Unione europea n. 2008/8/CE del 12 febbraio 2008 che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, di seguito "Direttiva servizi" o "Dir. 2008/8/Ce"¹⁶.

Anche le cessioni di beni sono soggette al principio di tassazione nel paese di destinazione e di consumo che però si realizza più

¹² Comunicazione della Commissione delle Comunità europee al Consiglio e al Parlamento europeo del 20.10.03 COM (2003)614 def. p.3.1.1.

¹³ Parere Commissione CEE n. 97/C296/10

¹⁴ Comunicazione della Commissione COM (2003) 614, cit, e "Libro Verde", cit. p.8

¹⁵ Questo principio è affermato ripetutamente tanto nelle Conclusioni degli Avvocati generali nelle questioni sottoposte alla Corte di Giustizia, che nei Consideranda delle Direttive e negli atti comunitari.

Si possono citare ad esempio, la Comunicazione della Commissione, COM (2003)614 def. Cit., le Conclusioni dell'Avvocato Generale A. La Pergola, *Reisenburo Binder c. Amministrazione finanziaria della Germania*, in Causa 116/96 Racc. 1997, I-6107, nota 6 punto 3, le Conclusioni dell'Avvocato Generale Yves Bot in "*Inter-Mark Group*" c. *Amministrazione finanziaria della Polonia*, in causa C-530/09 Racc. I, 10678 p.6, il terzo considerando della Direttiva 2008/8/CE, le Conclusioni dell'Avvocato generale E. Sharpston, *Heger Rudi GmbH c. Amministrazione finanziaria della Germania*, in causa C-166/05, p. 27, in Eur-lex.

¹⁶ Ulteriori indicazioni sono contenute nel Regolamento di attuazione del Consiglio dell'Unione Europea del 15 marzo 2011, n. 282. Le modifiche al testo dell' D.p.r. 633/1972 sono state apportate dal decreto legislativo 11 febbraio 2010, n. 18 ." Le nuove formulazioni sono state commentate dalle Circolari del Ministero delle Finanze del 13 dicembre 2009, n.58/E e del 29 luglio 2011, n. 37/E

semplicemente attraverso i regimi delle esenzioni alla esportazione e della tassazione all'importazione.¹⁷.

§. 3. *L'impostazione di fondo dei criteri di localizzazione delle prestazioni di servizi nell'ordinamento comunitario e domestico*

Nell'ambito dell'IVA europea, la localizzazione delle prestazioni di servizi nel paese del consumo si atteggia diversamente a seconda che la prestazione di servizi sia resa ad imprenditori e quindi nelle fasi della catena produttiva (prestazioni c.d. "Business to business" o B2B) oppure sia resa nei confronti di consumatori e quindi costituisca la transazione finale (prestazioni c.d. "Business to consumer" o "B2C")¹⁸.

La localizzazione delle prestazioni rese tra imprenditori è determinata dall'art. 44 Dir. 2006/112/CE il quale stabilisce che il luogo di effettuazione della prestazione di servizi è il paese ove è stabilito o ha sede o domicilio il committente¹⁹.

Nel prosieguo farò riferimento prevalentemente al "luogo di stabilimento" per facilità espositiva, ma è bene tenere conto del fatto che il criterio di localizzazione corretto agisce sulla base di una scaletta di circostanze che si ritengono espressione di un collegamento territoriale, soprattutto nel caso in cui l'impresa sia stabilita in più Stati²⁰.

Il criterio del luogo di stabilimento del committente, fondato sul presupposto della sua qualità di soggetto passivo, consente di individuare in modo chiaro e semplice il luogo di fruizione o di consumo delle prestazioni di servizi.

Inoltre, permette di porre gli obblighi tributari ai fini IVA a carico del committente mediante il meccanismo dell'inversione contabile, che elimina le implicazioni sfavorevoli per il committente dell'anticipazione

¹⁷ L'idoneità del regime delle esenzioni, a realizzare la tassazione delle cessioni di beni nel paese di destinazione, è posta in evidenza, con richiami alla Giurisprudenza comunitaria, nella Sentenza della Corte di giustizia del 29 giugno 2017, "L.C." IK c. *Amministrazione tributaria della Lettonia*, in causa C-228/16, p.10.

¹⁸ Si vedano la "Relazione alla proposta di Direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme del sistema d'imposta sul valore aggiunto e l'introduzione del sistema definitivo di imposizione degli scambi tra stati membri" del 4 ottobre 2017, COM (2017) 569 final in Eur Lex , par. 1 , e il "Libro verde su futuro dell'IVA COM(2010) 695, documento di lavoro dei servizi della Commissione" . SEC(2010) 1455 dell'1.12.2010

¹⁹ Il criterio di localizzazione nel luogo del committente è il criterio generale per le prestazioni cosiddette B2B, cioè tra soggetti imprenditori nella filiera nelle prestazioni di servizi e non solo in ambito comunitario ma nel contesto di un generale sistema di imposizione sui consumi, si vedano: la Comunicazione della Commissione COM (2003)614, cit. e il "Libro Verde", p. 4.2.1. nonché le OECD VAT Guidelines, anni 2011 e 2014.

²⁰ Questa articolazione di presupposti è stabilita dagli articoli 20 e ss del Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio dell'Unione europea del 15 marzo 2011 (in GUCE, L.77/1 del 23 marzo 2011

dell'IVA e degli adempimenti per il suo rimborso²¹ e gli adempimenti di natura amministrativa che graverebbero sul prestatore del servizio

La localizzazione nel paese di stabilimento del committente imprenditore risponde anche alla aspettativa di sottoporre la prestazione di servizi a tassazione nello Stato nel quale il costo sostenuto dal committente per il servizio viene abitualmente compreso nei prezzi praticati a valle ²² nei confronti dei successivi soggetti della catena commerciale.

Le prestazioni rese a consumatori finali invece sono soggette a un diverso regime, anche per la ragione che non essendo il consumatore finale soggetto passivo egli non è suscettibile di obblighi ai fini IVA che consentano un controllo della applicazione, dichiarazione e versamento dell'imposta.

L'art. 45 Dir. 2006/112/CE stabilisce infatti che il luogo della prestazione di servizi resa a consumatori finali coincida con il paese di stabilimento del prestatore del servizio.

Questo criterio si rivela sicuro, semplice e pratico²³ ed in linea di principio il prestatore del servizio, essendo soggetto IVA, è la figura che può adempiere gli obblighi ai fini dell'imposta e può essere considerato prossimo al luogo del consumo.

Nel nostro Ordinamento domestico questi principi sono stati trasfusi rispettivamente nella lettera a) e nella lettera b) del primo comma dell'art. 7-ter del Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito "D.p.r. 633/72") i quali stabiliscono appunto che le prestazioni di servizi sono effettuate nel Territorio dello Stato se qui sono stabiliti il committente soggetto passivo oppure il prestatore di servizi resi a destinatari che non sono soggetti passivi.

I due criteri generali stabiliti dagli articoli 44 e 45 Dir. 2006/112/Ce e dall'art. 7-ter D.p.r. 633/72 però risultano poco adatti a determinare il luogo di effettuazione di alcune prestazioni di servizi la cui natura, contenuto o modalità di esecuzione rendono opportuno il ricorso a criteri di localizzazione diversi che soddisfino maggiormente le esigenze di semplicità e di certezza nella determinazione del luogo più prossimo a quello del consumo.

Quindi la Direttiva 2006/112/CE per alcune prestazioni di servizi stabilisce dei criteri di localizzazione che assumono un ruolo di specialità e prevalenza rispetto ai due criteri generali i quali, pertanto, si

²¹ Comunicazione della Commissione delle Comunità Europee al Consiglio e al Parlamento europeo. "Sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto : modalità d'imposizione delle operazioni effettuate da soggetti passivi non residenti", del 3 novembre 1994, COM (94/471) p. 12

²² Sentenza della Corte di Giustizia del 7 ottobre 2010., *Kronospan Mielec sp. Z.o.o. c. Amministrazione finanziaria della Polonia*, in causa C-222/09, Racc. I, 9279

²³ Sentenza Commissione CEE c. Repubblica francese, in causa C-429/97, in Racc. 2001, I., 651, p. 49

ridimensionano nel ruolo di criteri residuali e si applicano a condizione che non risultino applicabili gli altri criteri speciali²⁴.

§. 4 *L'impostazione di fondo dei criteri di localizzazione delle prestazioni di servizi nell'ordinamento russo*

Nell'ordinamento russo i presupposti dell'IVA sono stabiliti dall'art. 146, comma 1, n. 1, del Codice Tributario e corrispondono nella sostanza a quelli comunitari stabiliti dall'art. 2 della Dir. 2006/112/CE e dall'art. 1 del D.p.r. 633/72 e cioè alla effettuazione di cessioni di beni o prestazioni di servizi nel territorio della Federazione russa o comunque soggetto alla sua giurisdizione, oltre che alla introduzione ivi di beni, cioè le importazioni.

L'architettura dei criteri di localizzazione delle prestazioni di servizi nell'IVA russa è piuttosto simile nella impostazione di fondo a quella comunitaria ed è delineata nell'art. 148 del Codice tributario che è dedicato, appunto, al luogo di prestazione dei servizi.

Per la precisione, è più simile alla impostazione della Direttiva del Consiglio della CEE del 17 maggio 1977, n. 388 (la "Dir. 77/388/CEE") ed alle prime versioni della Dir. 2006/112/Ce che erano fondate su un unico criterio generale e residuale per la determinazione del luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi che consisteva nel suo collegamento territoriale con il luogo di stabilimento del prestatore.

L'art. 148, comma 1, n. 5) del Codice tributario²⁵ infatti dispone il criterio di localizzazione generale secondo cui le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio della Federazione russa se ivi svolge la propria attività il prestatore dei servizi.

²⁴ Nella versione della Direttiva 2006/112/CE precedente alle modifiche introdotte con la Direttiva 2008/8/CE il criterio di localizzazione in base al domicilio del committente non era previsto come criterio generale ma nel contesto dei criteri speciali, mentre il solo criterio generale era costituito da quello del domicilio del prestatore. E' stato constatato il criterio del prestatore seppur criterio generale si applicava solo a condizione che non fossero applicabili i criteri speciali e conseguentemente aveva un'applicazione minima e residuale. (Conclusioni dell'Avvocato Generale M. Poiares Maduro in causa C-452/03 "RAL (Channel Islands) Ltd Racc. I, 3949, p. 24; Sentenza della Corte di giustizia Hamann c. Amministrazione finanziaria Germania, in causa C-51/88, "Comunicazione della Commissione", cit. COM (94) 471 def. del 3 novembre 1994, p.12). Il principio di prevalenza dei criteri di localizzazione speciali sui criteri generali, che quindi assumono una funzione residuale, rimane valido anche nel contesto della riforma dei criteri di localizzazione introdotta dalla Direttiva Servizi 2008/8/CE..

²⁵ L'art. 148, comma 1 n. 5) del Codice tributario della federazione russa stabilisce che il luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi si considera il Territorio della Federazione russa se "l'attività dell'impresa che effettua la prestazione di servizi si svolge nel territorio della Federazione russa in particolare per i servizi non contemplati dai nn. Da 1 a 4.1 e n. .4. 4. Del presente comma".

In sostanza il criterio del luogo di stabilimento del prestatore è ancora considerato dallo stesso Ministero delle finanze della Federazione russa, come criterio fondamentale di localizzazione delle prestazioni di servizi condiviso a livello mondiale²⁶ e come si vedrà pervade molti criteri di localizzazione speciali che associano altri presupposti particolare a quello comune dello stabilimento nella Federazione russa del prestatore della prestazione di servizi.

Questa norma, similmente a quanto accade nell'ordinamento dell'Unione, ora con riferimento ad entrambe i criteri generali del luogo di stabilimento del prestatore e del committente, ha natura residuale e si applica espressamente solo nel caso in cui non risultino applicabili i criteri speciali contemplati dalle disposizioni dell'art. 148 che la precedono.

Infatti, l'art. 148 del Codice tributario contempla diversi criteri speciali di localizzazione in dipendenza della diversa natura delle prestazioni di servizi, che, come si vedrà, in diversi casi sono speculari a quelli adottati dalla Dir. 2006/112/Ue e trasfusi nell'ambito domestico nel D.p.r. 633/72. Per una migliore comprensione dell'ambito di applicazione residuale di questo criterio si può citare, tra i tanti casi, il caso dei servizi di brokeraggio finanziario prestati da una impresa stabilita in Russia ad una impresa committente stabilita all'estero su cui si è pronunciato il Ministero delle finanze della Federazione russa con una propria Risoluzione.

Questi servizi sono stati considerati territorialmente irrilevanti perché non sono compresi in quelli espressamente menzionati nei criteri speciali indicati nell'art. 148 e quindi si applica il criterio generale dell'art. 148, c. 1 n. 5) secondo cui le prestazioni di servizi sono localizzate nella Federazione russa alla condizione che vi sia stabilito il prestatore (Risoluzione del Ministero delle Finanze della Federazione russa del 22 aprile 2013 , n. 03-07-08/ 13766).

Val la pena di anticipare che nel contesto dell'IVA russa il criterio della sede del committente che esercita attività professionale o di impresa ha un ambito di estensione ridotto in quanto non costituisce un criterio generale per tutte le operazioni tra imprenditori ma solo un criterio speciale dedicato esclusivamente a quelle prestazioni di servizi esplicitamente enumerate nell'art. 148 del Codice tributario che di fatto corrispondono a quelle che possono essere rese a distanza contemplate nell'art. 56 Dir. 2006/112/Ce e nell'art. 7-septies del D.p.r. 633/72.

§ . 5. I criteri speciali di localizzazione delle prestazioni di servizi

²⁶ Risoluzione del Ministero delle finanze della Federazione russa del 12 settembre 2017, n. 03-07-08/58779

I criteri speciali di localizzazione delle prestazioni di servizi, come si è detto, sono volti ad ovviare le difficoltà di determinazione del soggetto a cui spetta l'applicazione e la riscossione dell'imposta e si prefiggono lo scopo di realizzare una gestione semplice dell'imposta, ed una prevedibile determinazione del luogo di consumo ²⁷ nel rispetto della certezza del diritto.

Nel prosieguo analizzerò i criteri di localizzazione delle prestazioni di servizi più importanti trascurando, anche per esigenze espositive, l'analisi riguardo prestazioni di servizi particolari come il catering, il noleggio di imbarcazioni da diporto ed altre.

5.1. Le prestazioni di servizio suscettibili di essere rese a distanza

Un primo criterio speciale di localizzazione riguarda quelle prestazioni di servizi suscettibili di essere rese a distanza che sono anche denominate "*direct delivery from a remote location*" ²⁸.

Le esamino per prime per la ragione che questa loro caratteristica comporta maggiori difficoltà di localizzazione, per la ragione che costituiscono forse il catalogo più ampio delle prestazioni di servizi che possono essere rese nel commercio internazionale e per la ragione che nell'ordinamento russo sono localizzate nel luogo di stabilimento del committente imprenditore come criterio speciale e non generale.

In ambito comunitario ed in ambito domestico queste prestazioni sono rispettivamente individuate e localizzate dagli artt. 56 Dir 2006/112/UE e dall'art. 7-septies del D.p.r. 633/72.

Si tratta di quelle prestazioni di servizi come la concessione, cessione o licenza di diritti di utilizzazione di marchi, proprietà intellettuali e simili, la consulenza e assistenza tecnica o legale, ed altre, delle quali riporto l'esaustivo elenco in nota per non appesantire ulteriormente la lettura²⁹.

²⁷ Sentenza della Corte di giustizia del 26 gennaio 2012, *ADV/All Around c. Amministrazione finanziaria*, in causa C-218/10, punti 30 – 31), EU:C:2013:35.

²⁸ OECD VAT Guidelines 2011, III, C, 3: Comunicazione della Commissione, COM (2003) 614, cit., p. 3.1.1. e 3.2.1..

²⁹ Si tratta delle seguenti prestazioni di servizi, enumerate all'art. 7-septies ed in parte dall'art. 7-quater del D.p.r. 633/72 : le cessioni , concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore , quelle relative a invenzioni industriali, modelli , disegni, processi , formule e simili e quelle relativi a marchi e insegne , nonché le cessioni concessioni , licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti; le prestazioni pubblicitarie; le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale nonché quelle di elaborazione e fornitura di dati e simili; le operazioni bancarie, finanziarie ed assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione ed escluse le locazioni di casseforti; la messa a disposizione del personale; le prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto; la concessione dell'accesso a un sistema di gas naturale situato nel territorio dell'Unione o a una rete connessa a un tale sistema, al sistema dell'energia elettrica, alle reti di riscaldamento o di raffreddamento, il servizio di trasmissione o distribuzione mediante tali sistemi o reti e la prestazione di altri servizi direttamente collegati; i servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, esclusi quelli utilizzati nel territorio dello Stato ancorché resi

Queste prestazioni di servizi rese a consumatori sono localizzate, secondo il criterio generale, nel paese del prestatore, cioè nel Territorio dello Stato se è qui stabilito, tranne quelle rese a consumatori stabiliti al di fuori della Comunità.

Il combinato disposto degli articoli 59 e 59-bis della Dir. 2006/112/CE stabilisce che queste prestazioni rese a consumatori domiciliati al di fuori dell'Unione europea si considerano effettuate nel loro paese di domicilio a meno che lo Stato membro non abbia esercitato la facoltà di localizzarle nello stato dove sono effettivamente utilizzate, a prescindere dal luogo di domicilio del consumatore, facoltà volta espressamente a prevenire la doppia o mancata imposizione o la distorsione di concorrenza.

Questa facoltà è stata esercitata dal Legislatore italiano solo per alcune di quelle prestazioni di servizi³⁰.

Anche le prestazioni di questa specie che avvengono tra imprenditori non sono oggetto di un criterio speciale ma rimangono localizzate in virtù del criterio generale e residuale formulato dall'art. 44 Dir. 2006/112/CE riferito al luogo di stabilimento del committente.

Anche nell'Ordinamento russo pressoché lo stesso catalogo di prestazioni di servizio è oggetto di un criterio speciale di localizzazione che è fondato sul paese di stabilimento del committente imprenditore ma è indifferente al luogo dove questi servizi sono effettivamente utilizzati.

Il combinato disposto del comma 1, e del comma 1 n. 4) dell'art. 148 del Codice tributario stabilisce che il luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi si considera il territorio della Federazione russa se il committente del servizio vi svolge la propria attività e, nell'ultimo periodo del n. 4), che questa disposizione³¹ si applica solo a una serie di servizi espressamente

da soggetti che non siano ivi stabiliti; i servizi prestati per via elettronica; le prestazioni di servizi inerenti all'obbligo di non esercitare interamente o parzialmente un'attività o un diritto di cui alle lettere precedenti.

³⁰ Gli articoli 7- quater e 7-sexies del D.p.r. 633/1972 infatti localizzano nel paese di effettivo utilizzo solo i servizi di noleggio di mezzi di trasporto, escluso quello a lungo termine verso imprenditori, e i servizi di telecomunicazione mentre considerano le altre prestazioni di servizi nei confronti a consumatori domiciliati fuori dalla Comunità europea non effettuate nel territorio italiano, a prescindere dal luogo del loro effettivo utilizzo.

³¹ L'art. 148, comma 1, n. 4) del Codice tributario della Federazione russa stabilisce che sono effettuati in Russia se il committente è ivi stabilito le seguenti prestazioni di servizi:

- *cessione di marchi, licenze, marchi commerciali, diritti di autore e diritti analoghi*
- *Elaborazione di programmi di dati e loro adattamento e modificazione.*
- *Consulenza, legale, contabile, di engineering, pubblicità, marketing, elaborazione dati e informazioni, scientifici e di ricerca e di costruzione, servizi di collaudo di strutture portanti, progettazione.*

enumerati che nella sostanza e per la maggior parte corrispondono a quei servizi che possono essere resi a distanza che sono oggetto degli articoli 59 della Dir. 2006/112/Ce e 7-septies, D.p.r. 633/72 nei quali sono comprese, a titolo di esempio, le prestazioni di consulenza, di ricerca, di progettazione, pubblicitarie, di concessione di diritti di sfruttamento di marchi, brevetti, proprietà intellettuali.

Per una migliore focalizzazione dell'ambito di estensione di questo criterio speciale di collegamento territoriale si possono citare alcune pronunce di Giurisprudenza del Tribunale Superiore della Federazione russa e della Prassi del Ministero delle Finanze della Federazione russa sull'applicazione dell'art. 148, comma 1, n. 4 che stabilisce, lo ricordo, che alcune specifiche prestazioni di servizi sono effettuate nella Federazione russa se il committente vi svolge la propria attività.

Le prestazioni di servizi aventi ad oggetto ricerche scientifiche e la concessione di determinati programmi informatici rese da una impresa russa a favore di una impresa stabilita negli Stati Uniti non sono state localizzate in territorio russo perché l'impresa committente non vi svolgeva la propria attività (Sentenza 5 marzo 2012, Caso 16067/11 "Elite Software Corporation"/Amm.ne Fin. Fed. russa);

Invece, i servizi di concessione di diritti immateriali ed altri servizi resi da una impresa straniera sono stati localizzati e tassati in Russia perché l'impresa committente destinataria dei servizi vi era stabilita (Sentenza 18 maggio 2010 Caso n. 16907/09, «Орелкорд О.О.О.» ("Orelkord S.r.l.") / Amm.ne Fin. Fed. Russa.).

Anche i servizi di engineering e progettazione resi ad una impresa stabilita in Russia da parte di una impresa estera sono stati localizzati e tassati nel territorio della Federazione russa perché, pure in questo caso, era il luogo di stabilimento del committente (Risoluzione del Ministero delle finanze della Federazione russa del 3 luglio 2014, n. 03-07-P3/32215).

Ai servizi di engineering appartengono la consulenza, per la preparazione di processi di produzione, e vendita, per la predisposizione di costruzione e di sfruttamento di infrastrutture industriali e agricole e di altri oggetti.

I servizi di elaborazione di informazioni comprendono i servizi di raccolta, sintesi, sistematizzazione di masse di informazioni e concessione in utilizzo dei risultati della elaborazione di tali informazioni.

- Prestito di personale a condizione che lavori nel luogo di esercizio dell'attività del committente

- Noleggio e locazione di beni mobili, ad esclusione dei motori aerei e impianti aerei se il noleggio di questi beni risulta effettuato in uno stato estero in base alla sua legislazione, ed esclusi i mezzi di trasporto terrestre

- I servizi di agenzia in nome di una parte del contratto avente ad oggetto i servizi previsti nel presente punto 4

- Cessione di quote di emissione nell'ambito della realizzazione di progetti condotti per la diminuzione di quote di emissione o per l'aumento dell'assorbimento dei gas serra in osservanza dell'articolo 6 del Protocollo di Kyoto

. - Prestazione dei servizi di cui all'art. 174.2, comma 1 di questo codice. (ndr.: si tratta dei servizi resi per via elettronica, mediante internet, oggetto di una nuova disciplina a decorrere dal 1 gennaio 2019).

Al contrario, una prestazione di servizi compresa in quelle indicate dalla norma e consistente nella elaborazione di un progetto di ingegneria ma da utilizzare in Azerbaijan, resa da una impresa stabilita nella Federazione russa a favore di una impresa dell'Azerbaijan, è stata considerata territorialmente non rilevante ed effettuata dall'estero per la ragione che l'impresa committente non svolgeva la propria attività nelle Federazione russa ma era stabilita all'estero,. (Risoluzione del Ministero delle Finanze della Federazione Russa del 16 agosto 2016, n. 03-07-08/47864)

Analogamente, le prestazioni di engineering rese da una impresa russa ad una impresa committente stabilita all'estero non sono state ritenute territorialmente rilevanti in Russia perché anche queste prestazioni sono comprese in quelle espressamente indicate dalla norma che stabilisce che sono localizzate nella Federazione russa solo se il committente vi svolge la propria attività (Risoluzione del Ministero delle Finanze della Federazione russa del 23 dicembre 2014, n. 03-07-08/66621).

Queste prestazioni, quindi, sono localizzate simmetricamente nei due ordinamenti, Comunitario e Russo, secondo lo stesso criterio del luogo di stabilimento del committente soggetto passivo, con la sola differenza che questo criterio nella Comunità agisce come criterio di ordine generale e non speciale.

§.5.2.. Le prestazioni di servizio relative a beni immobili e a beni mobili

Le prestazioni di servizi relative a beni immobili nell'ordinamento comunitario ed in quello russo sono localizzate in base ad un criterio pressoché uniforme.

In ambito comunitario i criteri della sede del committente e del prestatore sono stati considerati i meno adatti ad esprimere un collegamento con il luogo del consumo o della fruizione dei servizi che riguardano gli immobili e quindi è stato adottato il criterio del luogo ove è situato l'immobile perché si rivela il criterio di collegamento che assicura maggiore certezza e semplicità nella sua applicazione ed esprime la maggiore prossimità al luogo dell'effettivo consumo o utilizzo di queste prestazioni di servizio.

In questa prospettiva, l'art. 47 Dir. 2006/112/CE stabilisce il criterio speciale di collegamento determinato in base al paese nel quale sono situati i beni immobili che è stato recepito nel nostro ordinamento dall'art. 7-quater, comma 1, lett. a), D.p.r. 633/72, il quale dispone che i servizi relativi a beni immobili sono effettuati in Italia se ivi è ubicato

l'immobile, in deroga ai due criteri generali del luogo di stabilimento del prestatore e del committente.

Questo criterio presuppone il requisito di una connessione delle prestazioni di servizi con l'immobile sufficientemente diretta e questo requisito, che in precedenza era stato ritenuto indispensabile dalla Giurisprudenza comunitaria, è stato poi espressamente affermato dall'art. 13-bis del Regolamento di esecuzione n. 1042/2013 del Consiglio dell'Unione europea del 7 ottobre 2013 ("Regolamento di esecuzione 1042/2013").

In precedenza infatti la Corte di giustizia aveva affermato che questo criterio presupponeva una *connessione diretta* tra la prestazione di servizi ed il bene immobile, perché un nesso indiretto riferibile a un catalogo di servizi semplicemente relativi ad un bene immobile è indeterminabile e può condurre ad una incertezza sul luogo di effettivo consumo della prestazione.

La Corte aveva quindi esplicitato il contenuto del requisito della connessione diretta nel senso che la prestazione di servizi si intende direttamente connessa se l'immobile ne costituisce l'oggetto³².

L'art. 31-bis del Regolamento di esecuzione n. 1042/2013 ha recepito le indicazioni della Corte di giustizia e stabilisce che questo requisito si esprime nella circostanza che il bene immobile sia un elemento costitutivo del servizio ed essenziale ed indispensabile alla prestazione oppure che ne costituisca l'oggetto e che la prestazione ne comporti una alterazione fisica o giuridica.

La norma del Codice tributario della Federazione russa, art. 148, comma 1, n. 1) reca pressoché la stessa formulazione e lo stesso contenuto della disposizione comunitaria e prevede anche espressamente il requisito di una *connessione diretta* tra la prestazione di servizi e l'immobile³³.

Comune ai due ordinamenti è anche l'inclusione nel catalogo di questi servizi delle attività di costruzione montaggio, assemblaggio, ristrutturazione e locazione.

Anche la questione del se l'elenco delle prestazioni di servizi relativi ai beni immobili previste nelle corrispondenti norme di localizzazione sia tassativo o meno è stata risolta con una conclusione uniforme secondo

³² Sentenze della Corte di giustizia del 27 giugno 2013, *Amministrazione finanziaria della Polonia c. RR Donnelly Global Turnkey Solutions Poland Z.o.o.* in causa C- 155/12, ECLI:EU:C:2013:434; del 27 ottobre 2011, *Inter-Mark Group*, cit. in causa C.530/09, Racc. I-10675; del 7 settembre 2006, Heger, cit., in causa C-166/05, Racc.. I-7749, del 3 settembre 2009, *RCI Europe c. Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs*, in causa C-37/08, Racc. pag. I-7533,

³³ L'art. 148 del Codice tributario dispone che si considera la federazione russa luogo delle prestazioni di servizi se "1) i servizi sono direttamente connessi con il bene immobile che si trova nel territorio della federazione russa; in particolare sono compresi la costruzione, il montaggio, la ristrutturazione, la riparazione, i servizi di imboschimento, la locazione .

la quale i servizi indicati non costituiscono un elenco esaustivo e possono comprenderne di ulteriori e diversi ³⁴.

Il Ministero del Finanze russo si è occupato di una discreta casistica anche in merito a questo criterio di localizzazione:

le opere di ristrutturazione eseguite in base ad un contratto di appalto da parte di una impresa stabilita in Russia per una impresa committente anch'essa stabilita in Russia su un immobile situato all'estero non sono state localizzate nella Federazione russa perché l'immobile oggetto della prestazione di servizio non vi era situato (Risoluzione del Ministero delle Finanze della Federazione russa del 16 ottobre 2008, n. 03-07-08/234);

analogamente le prestazioni di costruzione e montaggio eseguite all'estero non sono state considerate effettuate in Russia perché l'immobile veniva situato all'estero (Risoluzione del Ministero delle Finanze della Federazione russa del 26 agosto 2013 n. 03-07-08/34905);

la prestazione principale di costruzione e quella accessoria di progettazione eseguiti da una impresa stabilita in Russia su un immobile all'estero (Abxazia, Ossezia, Tagikistan ecc...) non sono state localizzate in Russia perché l'immobile non vi era situato (Risoluzione del Ministero delle Finanze della Federazione russa del 3 ottobre 2014, n. 03-07-08/49635).

Le prestazioni di servizio relative a beni immobili, quindi, sono localizzate in base a criteri sostanzialmente uniformi negli ordinamenti comunitario e russo.

In relazione ai servizi relativi a **beni mobili** l'ordinamento comunitario contempla un criterio speciale di collegamento solo per i servizi consistenti in lavorazioni e perizie relative a beni mobili materiali resi ai consumatori ma non anche per i servizi resi a favore di imprenditori i quali, pertanto, rimangono localizzati secondo il criterio generale e residuale del luogo di stabilimento del committente³⁵.

³⁴ Conclusioni dell'Avvocato Generale V. Trstenjak, nella controversia *RCI EUROPE c. Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs*, in causa C-37/08, p. 22 e Sentenza; Risoluzione del Ministero delle Finanze della Federazione russa del 12 luglio 2005, n. 03-04-08/185)

³⁵ Circolare Agenzia delle Entrate del 29.7.2001, n. 37/E, Par. 3, pag. 21 e Par. 3.2.4., pag. 41

A questi servizi possono accostarsi quelli di carico , scarico e in genere di movimentazione di beni in quanto sono localizzati secondo gli stessi criteri e da un punto di vista sono relativi a beni mobili materiali.

L'art. 54 comma 2 della Dir. 2006/112/CE localizza questi servizi resi a consumatorie in base al criterio del luogo della loro materiale esecuzione e questo criterio è stato recepito dall'art. 7-sexies, comma 1, lett. d) del D.p.r. 633/72 il quale stabilisce che le prestazioni di lavorazione nonché le perizie relative a beni mobili materiali ed anche le movimentazioni di beni rese a committenti che non sono soggetti passivi sono effettuate nel territorio dello Stato se sono ivi materialmente eseguite.

Nell'ordinamento russo invece esiste un criterio speciale, potremmo dire universale, che si applica indipendentemente dalla qualità del destinatario dei servizi, soggetto passivo oppure consumatore, e dal luogo di stabilimento delle parti e che si riferisce al luogo ove è situato il bene mobile.

In base a questa norma la localizzazione delle prestazioni di servizi avviene sul solo presupposto discriminante che i servizi siano connessi a beni mobili situati in Russia³⁶.

Anche l'ambito di azione di questo criterio trova dei riscontri nella Giurisprudenza e nella Prassi amministrativa della Federazione russa.

Il Tribunale Superiore della Federazione russa , ad esempio, ha escluso che l'attività di riparazione ed assistenza su elicotteri situati all'estero svolta da una impresa stabilita in Russia fosse localizzata in Russia per la ragione che siccome si tratta di beni che sono considerati beni mobili³⁷ che si trovano all'estero prevale il criterio speciale dell'art. 148, comma 1, n. 2) del Codice tributario in virtù del quale il servizio si considera reso nel territorio della Federazione russa solo a condizione che i beni mobili su cui sono resi i servizi si trovino nel suo territorio (Sentenza del 10 febbraio 2009, Caso n. 12687/086, «УЯА3 O.A.O») ("U.U.A.Z. S.p.a. ") /Amm.ne fin. Fed. russa).

Anche il Ministero delle finanze della Federazione russa ha escluso che i servizi di riparazioni e assistenza tecnica rese da una impresa stabilita in Russia, nel periodo di garanzia, su aerei e attrezzature aeronautiche situati all'estero siano effettuate in Russia in virtù del criterio di localizzazione fondato sul luogo ove sono situati i beni mobili stabilito

³⁶ Art. 148, comma 1, n. 2) del Codice tributario localizza nel territorio della Federazione russa :*"2) le prestazioni di servizi connesse direttamente con beni mobili , aeromobili, navi marittime e di navigazione interna, che si trovano nel territorio della federazione russa . Sono compresi, in particolare, il montaggio, l'assemblaggio, la lavorazione, la trasformazione, la riparazione e l'assistenza tecnica"*.

³⁷ In realtà alcuni beni mobili, come navi, aerei, veicoli spaziali, in virtù dell'art. 130 del Codice civile della Federazione russa sono considerati beni immobili per la ragione che sono soggetti a registrazione; tuttavia ai fini della territorialità IVA sono espressamente esclusi dai beni immobili e sono considerati beni mobili dall'art. 148, comma 1, nn. 1) e 2) del Codice tributario .

dall'art. 148 comma 1,1 p. 2 (Risoluzione Ministero delle Finanze della Federazione russa del 30 giugno 2014, n. 03-07-P3/31396).

Risulta quindi una sostanziale uniformità di criteri di collegamento territoriale anche per le prestazioni di servizi di lavorazioni, perizie e movimentazioni di beni rese a consumatori giacché il luogo di materiale esecuzione e quello di ubicazione dei beni tendenzialmente coincidono.

§.5.3. *La localizzazione dei servizi di trasporto e di quelli connessi al trasporto*

In ambito comunitario il criterio della sede della attività economica del prestatore è stato considerato un criterio non utile né di facile applicazione per la localizzazione dei servizi di trasporto perché i trasporti internazionali per definizione coinvolgono una molteplicità di stati³⁸ e quindi di giurisdizioni competenti alla applicazione e riscossione dell'imposta sul consumo e tale criterio può comportare interferenze di tassazione nella competenza di altri stati e il manifestarsi di doppie imposizioni. E lo stesso limite lo incontra il criterio fondato sul luogo di stabilimento del committente.

Quindi, anche i servizi di trasporto internazionale ed extracomunitario (che è quello che interessa in questa sede) di persone e di beni sono stati localizzati in base a criteri speciali diversi rispetto ai criteri del prestatore e del committente.

In virtù degli articoli 48 e 49 della Dir. 2006/112/CE la localizzazione del trasporto si atteggia diversamente a seconda che abbia ad oggetto il trasporto di persone ovvero di beni e che sia reso ad imprenditori oppure a consumatori.

Il trasporto di persone è localizzato uniformemente per entrambe le categorie di committenti, consumatori o imprese, secondo il criterio della proporzione delle distanze percorse nel singolo Stato e quindi in Italia in base alla distanza qui percorsa³⁹.

Invece , il trasporto di beni, non essendo oggetto di alcun criterio speciale, è localizzato in base ai criteri generali e residuali del luogo di

³⁸ Sentenza della Corte di giustizia in causa C-116/96, cit., p. 13

³⁹ Per esigenze di praticità, per determinare la parte territorialmente rilevante del trasporto in base a questo criterio, la Prassi dell'Amministrazione finanziaria italiana ha stabilito delle percentuali forfetarie per diversi tipi di trasporto. Ma nella applicazione corretta di questo criterio bisognerebbe tener conto dell'incidenza del costo della prestazione da attribuire ad ogni giurisdizione interessata perché la proporzione della distanza percorsa non si determina solo in ragione chilometrica ma in base alla proporzione dei costi che sono stati sostenuti dall'impresa di trasporto per la sua esecuzione in quel tratto di territorio. Cosicché anche una minore distanza in termini chilometrici può comportare una maggiore ripartizione laddove il trasporto abbia richiesto più tempo e maggiori costi per circostanze quali soste, rifornimenti, pernottamenti eccetera, come è stato stabilito nella Sentenza della Corte di giustizia, in causa C-116/96, cit..

stabilimento del committente⁴⁰, se avviene tra imprese, e del prestatore se è effettuato nei confronti di consumatori.

Nell'ambito dell'IVA russa invece i **servizi di trasporto**, indifferentemente di persone o di merci, sono localizzati in base ad una combinazione del luogo di stabilimento del prestatore e della ubicazione dei punti di spedizione e di destinazione, ma sempre secondo la prospettiva di esprimere la maggiore prossimità del servizio reso al luogo del suo consumo o sfruttamento⁴¹.

Secondo questo criterio, sono localizzati in Russia il trasporto da parte di una impresa stabilita in Russia con almeno uno dei due punti di partenza e spedizione o di destinazione situato in Russia ed il trasporto da parte di una impresa stabilita all'estero con entrambe i due punti situati in territorio russo: il presupposto che entrambe i punti di spedizione e di destinazione del trasporto siano situati in Russia è giustificato dalla assenza di un collegamento di natura soggettiva con il territorio visto che il prestatore è stabilito all'estero.

Le prestazioni di trasporto di passeggeri e bagagli resi da imprese stabilite all'estero senza il tramite di una stabile organizzazione in Russia invece non si considerano localizzate in Russia ma nel paese di loro stabilimento.

Trascuro altre prestazioni di trasporto per la loro particolare specificità⁴². Anche i contorni dei criteri di localizzazione del trasporto sono stati delineati dalla Prassi del Ministero delle Finanze della Federazione russa.

La prestazione di servizi di organizzazione del trasporto stradale di merci da parte di una impresa russa, da un porto russo ad una destinazione in Russia (quindi con entrambe i punti di spedizione e destinazione in Russia), è stata localizzata nella Federazione russa perché erano soddisfatti i requisiti di territorialità consistenti nello stabilimento in Russia dell'impresa fornitrice e di almeno uno dei punti di partenza o destinazione o di entrambe (Risoluzione del Ministero delle Finanze della Federazione russa del 18 maggio 2015, n. 03-07-P3/28268);

I servizi di trasporto e spedizione di merci resi da una impresa russa di trasporto internazionale sono stati localizzati in Russia perché uno dei due punti, di spedizione o destinazione, era situato nel territorio della Federazione russa (Risoluzioni del Ministero delle finanze della

⁴⁰ Lo conferma la Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 29.7.2011, n. 37/E, Par. 3, pag 21, in relazione alle disposizioni del D.p.r. 633/1972.

⁴¹ Si tratta dell'art. 148, comma 1, n. 4.1.) del Codice tributario della Federazione russa

⁴² L'art. 148 del Codice tributario della Federazione russa stabilisce altri criteri speciali di localizzazione in Russia per queste particolari prestazioni di servizi : trasporto di gas naturale mediante gasdotti, trasporto aereo cargo, servizi geofisici e geologici nel sottosuolo della piattaforma continentale e simili, servizi correlati alla produzione di idrocarburi come l'estrazione, la costruzione di pozzi e il trattamento degli idrocarburi.

Federazione russa del 30 luglio 2014, n. 03-07-P3/37535 e del 3 aprile 2014, n. 03-07-P3/14918 del 3 aprile 2014).

Invece, i servizi di trasporto di passeggeri e bagagli effettuati da una compagnia aerea straniera priva di stabile organizzazione nella Federazione russa sono stati considerati effettuati al di fuori della Federazione russa e precisamente nel paese di stabilimento della Compagnia aerea in quanto sono espressamente esclusi dal criterio speciale previsto dall'art. 148, comma 1, n. 4.1.) (Risoluzione del Ministero delle finanze della Federazione russa n. 03-07-08/54404 del 2 agosto 2018).

Le prestazioni di servizi accessorie o connesse al **trasporto** internazionale di persone e di beni, nel contesto della Direttiva 2006/112/Ce, rimangono disciplinate dai criteri generali del luogo di stabilimento del prestatore per i consumatori e del committente per le imprese ad eccezione delle prestazioni di movimentazione di beni e merci (carico, scarico, trasbordo, eccetera) rese nei confronti di consumatori le quali sono localizzate nel luogo di esecuzione e quindi in Italia se qui eseguite dagli articoli 54, comma 2, lett. a) Dir. 2006/112/Ce e 7-sexies, comma 1, lett. d) del D.p.r. 633/72.

Nell'ordinamento russo⁴³ invece, **i servizi connessi**⁴⁴ al trasporto sono oggetto di localizzazione in base a una molteplicità di criteri speciali a seconda di alcune circostanze del trasporto.

Il servizi connessi al trasporto di merci poste in regime di transito doganale e connessi al trasporto in esecuzione di quel particolare contratto denominato di "*Organizzazione del trasporto*"⁴⁵ di gas naturale sono localizzati in Russia se vi è stabilita l'impresa che svolge il servizio⁴⁶ indipendentemente dalla ubicazione o meno nel territorio della federazione russa di alcuno dei punti di spedizione o destinazione, che possono anche essere situati entrambe all'estero.

Infine, i servizi connessi al trasporto internazionale in generale sono localizzati secondo lo stesso criterio previsto per il trasporto che si è descritto in precedenza ed in particolare i servizi accessori al trasporto

⁴³ I servizi di trasporto menzionati dall'art. 148 del Codice tributario russo corrispondono ai modelli contrattuali disciplinati dal Codice civile della Federazione russa, quali il "*Trasporto di merci*" (art. 785 c. civ.), il "*Trasporto di persone*" (art. 786 C. civ.) il contratto di "*Organizzazione del trasporto*" (art. 798 c. civ.) che riguarda il peculiare contratto di trasporto permanente di idrocarburi,

⁴⁴ Buona parte dell'ambito dei servizi connessi alle prestazioni di trasporto comprende le attività riconducibili al contratto tipico di "*Trasporto-spedizione*" previsto dall'art. 801 del Codice civile russo

⁴⁵ Anche questo tipo di trasporto corrisponde ad un modello contrattuale disciplinato dall'art 798 del Codice civile della Federazione russa.

⁴⁶ Art. 148, comma 1, n. 4.2) Codice tributario della Federazione russa

internazionale di persone e bagagli sono localizzati nel paese di stabilimento dell'impresa di trasporto.

Questi servizi resi a consumatori appaiono localizzati simmetricamente secondo lo stesso criterio del paese di stabilimento del prestatore del servizio.

I servizi resi a un consumatore comunitario che consistono nella movimentazione di beni nella Federazione russa dove è stabilito il prestatore non sono comunque localizzabili nell'Unione perché sono resi al di fuori mentre quelli di natura diversa risultano localizzati un solo stato perché si applica loro il criterio uniforme del luogo di stabilimento del prestatore.

I servizi accessori resi a committenti imprenditori stabiliti nell'Unione, possono essere localizzati in entrambe le giurisdizioni per la asimmetria dei diversi criteri di localizzazione fondati l'uno sullo stabilimento del committente nell'Unione e l'altro sullo stabilimento del prestatore in Russia ma in molti casi, come si vedrà nel successivo paragrafo 7, la doppia imposizione può essere scongiurata dai regimi di detassazione all'esportazione

5.4. Il luogo delle prestazioni di noleggio di mezzi di trasporto e di beni mobili

Nel traffico internazionale i luoghi di fruizione di un noleggio di un mezzo di trasporto sono diversi e quindi la determinazione del luogo della prestazione del servizio e la gestione dell'imposta diventano ardui se non impossibili⁴⁷.

Per questa ragione in sede comunitaria si è dovuto stabilire un criterio di localizzazione speciale il quale si articola anche diversamente in base alla circostanza che il noleggio sia a breve oppure a lungo termine.

Il noleggio di mezzi di trasporto a breve termine è localizzato in base al criterio speciale del luogo ove il mezzo è materialmente posto nella disponibilità dell'utilizzatore⁴⁸ e questo criterio si applica indipendentemente dalla qualità di consumatore piuttosto che di impresa dell'utilizzatore e dal luogo di stabilimento del prestatore o del committente.

Questo criterio è stabilito dall'art. 56 della Dir. 2006/112/CE ed è stato trasfuso nell'art. 7-quater , comma 1, lett. e) D.p.r. 633/72 il quale

⁴⁷ Sentenza della Corte di giustizia in causa **C-51/88**, cit., p.18

⁴⁸ Il Regolamento di esecuzione 282/2011, cit. all'art. 40 specifica che il luogo in cui il mezzo di trasporto è messo a disposizione del destinatario è quello in cui il destinatario o un terzo che agisce per suo conto ne prende fisicamente possesso

però presuppone anche il requisito dell'utilizzazione del servizio nel territorio della Comunità.

Il luogo di effettuazione della prestazione del noleggio dei mezzi di trasporto a lungo termine, invece, è determinato in base ad un criterio speciale solo quando riguarda consumatori, mentre se riguarda imprese è soggetto al criterio generale e residuale del luogo di stabilimento dell'imprenditore committente.

L'art. 56 comma 2 della Dir. 2006/112/CE infatti stabilisce che il luogo di effettuazione del noleggio dei mezzi di trasporto, escluse le imbarcazioni da diporto, è il paese dove il destinatario consumatore è stabilito, o ha la residenza abituale o il domicilio ed è stato recepito dall'art. 7-sexies comma 1 lett. e) D.p.r. 633/72 il quale però, rispetto al criterio del luogo di stabilimento del committente soggetto passivo, presuppone l'ulteriore requisito dell'utilizzo del noleggio nel territorio della comunità o nel territorio dello Stato, in deroga al criterio generale del luogo di stabilimento del prestatore.

Nell'ordinamento russo invece è stato prescelto ancora il criterio fondato sulla sede della impresa⁴⁹ che presta il servizio di noleggio del mezzo di trasporto e sulla relazione del suo utilizzo con il territorio russo ma anche con la sua finalità, cioè se volto al trasporto di merci e passeggeri, oppure ad altre finalità, quali l'esplorazione, le ricerche scientifiche o biomarine, le attività relative alla pesca, eccetera.

Quindi la prestazione di **noleggio di mezzi di trasporto**⁵⁰, compresi gli aerei e le imbarcazioni o navi, specificamente utilizzati per il trasporto di merci e passeggeri per via aerea o per acqua, è localizzato in Russia se il mezzo di trasporto è posto a disposizione del committente da parte di una impresa stabilita nella Federazione russa ed almeno uno dei due punti, di partenza o di destinazione, è situato in Russia.

La localizzazione del noleggio dipende però, come si è detto, anche dallo scopo del suo utilizzo che risulta dal contratto perché il criterio di localizzazione stabilito dall'art. 148 primo comma n. 4.2 del Codice tributario si applica solo nel caso in cui lo scopo del noleggio sia quello del trasporto di merci e di passeggeri.

Il noleggio contrattualmente adibito ad altre finalità, diverse dal trasporto di passeggeri o merci, invece, esula da questo criterio di

⁴⁹ La localizzazione della prestazione di servizi di noleggio di mezzi di trasporto è determinata in base al presupposto del luogo di esercizio dell'attività dell'impresa che rende tale servizio e quindi se l'impresa non è stabilita nella Federazione russa solo per questa circostanza il noleggio di mezzi di trasporto su strada non è effettuato in Russia (Risoluzione del Ministero delle finanze della Federazione russa del 25 aprile 2014, n. 03-07-P3/19611)

⁵⁰ Il Codice civile russo prevede tre tipi di contratto di noleggio di mezzi di trasporto: il noleggio o locazione senza equipaggio (art. 632) , il noleggio o locazione con equipaggio (art. 642) e il noleggio charter (art. 787) che si distingue dal noleggio con equipaggio per la circostanza che non è un contratto di durata ma ha ad oggetto uno o più viaggi.

collegamento territoriale speciale e quindi viene localizzato in virtù del criterio generale e residuale del luogo di stabilimento del prestatore formulato dall'art. 148, comma 1, n. 5) del Codice tributario, con la conseguenza che il noleggio si considera localizzato in Russia per la sola circostanza che l'impresa noleggiante sia qui stabilita ed indipendentemente dalla circostanza che alcuno dei punti di partenza o arrivo sia in Russia o siano entrambe in territorio estero.

L'ambito di applicazione di questo criterio è stato ripetutamente delineato dal Tribunale superiore della Federazione russa.

Il noleggio da parte di una impresa domiciliata in Russia di una nave con equipaggio per l'esercizio di attività ittiche e quindi per una attività diversa dal trasporto di merci e passeggeri, che come si è visto, caratterizza un particolare criterio di localizzazione è stato localizzato in Russia per la ragione che avendo finalità diverse dal trasporto di merci e passeggeri non si rendeva applicabile il criterio speciale dell'art. 148 primo comma, n. 4.2 del Codice tributario e quindi, indipendentemente dalla circostanza che il servizio era interamente fruito al di fuori delle acque territoriali russe, il noleggio doveva essere localizzato in base al criterio residuale dell'art. 148, comma 1 n. 5) per il quale si considera effettuata in Russia la prestazione di servizi che è stata resa da una impresa che è qui stabilita. (Sentenza 13 ottobre 2009, Caso n. 6508/09 «Интрарос 3.А.О.» ("*Intraros S.p.A. chiusa*")/Amm.ne fin. Fed. Russa).

L'orientamento espresso in questa sentenza ha assunto un ruolo pilota perché è stato fatto proprio dalla giurisprudenza successiva come, ad esempio, la sentenza nel caso A42-3276/2011 nel quale il Tribunale superiore della Federazione russa ha stabilito che le prestazioni di rimorchio di una nave in avaria in acque non territoriali rese da una impresa stabilita in Russia sono effettuate in Russia perché, siccome non riguardano il trasporto di persone o merci, non sono soggette al criterio di localizzazione speciale ma al criterio generale e residuale dell'art. 148, c. 1, n. 5) del Codice tributario, per cui sono effettuate in Russia in quanto l'impresa che rende il servizio è stabilita in Russia.

Nell'ordinamento comunitario il noleggio **di beni mobili diversi dai mezzi di trasporto** è localizzato secondo i criteri generali del luogo di stabilimento dell'impresa committente e del prestatore del servizio di noleggio nei confronti di consumatori stabiliti nella Comunità e quindi sostanzialmente corrispondono entrambe al luogo di stabilimento del destinatario del noleggio con l'eccezione dei consumatori stabiliti al di fuori della Comunità in virtù della disposizione dell'art. 59, lettera g) Dir. 2006/112/Ce trasfuso nella lett. f) del comma 1, dell'art. 7-septies D.p.r. 633/72.

Il Codice tributario della Federazione russa localizza il noleggio di beni diversi dai mezzi di trasporto⁵¹ in base al luogo di stabilimento dell'impresa committente ai sensi del combinato disposto dell'art. 148, primo periodo e num. 4.2 il quale stabilisce che sono effettuati nella Federazione russa se il committente vi esercita la propria attività la concessione in locazione di beni mobili.

Sotto questo profilo negli ordinamenti comunitario e russo sembra esservi uniformità di criteri di determinazione del luogo di effettuazione della prestazione di servizi di locazione, leasing o noleggio di beni mobili diversi dai mezzi di trasporto perché è localizzato secondo il criterio uniforme del luogo di stabilimento del committente ai sensi degli artt. 44 Dir. 2006/112/Ce , 7-ter c. 1 lett a) D.p.r. 633/72 e num 4 dell'art. 148 del Codice tributario.

-5.5. Le prestazioni di servizi localizzate nel luogo della loro materiale esecuzione (culturali, artistiche, scientifiche, sportive e simili)

È opportuno premettere che nell'ambito dell'IVA comunitaria le prestazioni di servizio riconducibili a questo genere sono distinte in almeno tre tipologie di servizi : le prestazioni culturali , artistiche, scientifiche e simili, le prestazioni relative all'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, scientifiche e simili ed infine le prestazioni accessorie all'accesso alle manifestazioni ⁵².

Per queste prestazioni l'ordinamento comunitario ha prediletto in prevalenza il criterio di localizzazione nel luogo dove sono materialmente svolte, salvo per alcune prestazioni rese tra imprenditori.

Il criterio del luogo della materiale esecuzione, rispetto ad altri criteri, è quello che , anche se con approssimazione, esprime meglio il luogo del consumo, considerando che i prestatori dei servizi così' come i consumatori possono essere stabiliti in diversi Stati e con diversi regimi di aliquota IVA, può identificarsi con precisione⁵³ e senza difficoltà e soddisfa l'esigenza di determinare con elevato grado di certezza il paese di destinazione , dove i servizi sono utilizzati.

⁵¹ Si tratta, in particolare, del contratto di locazione o di locazione finanziaria che è previsto dagli articoli 606 e 665 e ss del Codice civile della federazione russa

⁵² La distinzione tra queste prestazioni è formulata in dettaglio dagli articoli 32 e 33 del regolamento di esecuzione 282/2011/Ce , cit. , : le caratteristiche essenziali dei servizi relativi all'accesso alle manifestazioni consistono nel concedere un diritto di accesso alla manifestazione in cambio di un biglietto o di un corrispettivo, mentre i servizi accessori sono quelli che hanno una relazione diretta con l'accesso a manifestazioni e sono forniti separatamente alla persona che assiste alla manifestazione.

⁵³ Si vedano, ancora, le Conclusioni dell'Avvocato Generale Y. Bot, *Inter-Mark Group*, C-530/09 cit. punto 48, e la Sentenza della Corte di giustizia del 9 marzo 2006 , *Gillan Beach c Ministero delle finanze della Repubblica Francese*, in causa C-114/05 Racc. I-2427/2429, punto 24; Conclusioni dell'Avvocato generale P. Maduro, *RAL (Channel Islands)*, C-452/03, cit., p. 30.

Quindi, l'art. 54, comma 1, primo e secondo periodo, Dir. 2006/112/CE e l'art. 7-quinquies, comma 1, lett. a) D.p.r. 633/72 localizzano le prestazioni di servizi culturali e simili e quelle accessorie rese a consumatori, nel luogo della loro materiale esecuzione.

Invece, quando avvengono tra soggetti passivi sono localizzate secondo il criterio principale del luogo di stabilimento del committente.

Il criterio del luogo della materiale esecuzione però si applica ed indipendentemente dalla qualità del destinatario, imprenditore o consumatore, anche alle prestazioni di servizio per l'accesso a manifestazioni e alle prestazioni accessorie⁵⁴, per effetto delle disposizioni degli articoli 53 e 54 Dir. 2006/112/CE trasfuse nell'art. 7-quinquies, secondo periodo, lettere a) e b) del D.p.r. 633/72.

L'art. 148, comma 1, n. 3) del Codice tributario della Federazione russa invece non contempla alcuna distinzione tra prestazioni e si limita a stabilire che sono effettuati nel territorio della Federazione russa i servizi che sono ivi materialmente resi nella sfera della cultura, arte, educazione, formazione, educazione fisica, turismo intrattenimento e sport.

Ma le prestazioni di servizi a cui si riferisce questa norma, nonostante non sia stabilito espressamente, comprendono anche quelle di organizzazione delle manifestazioni, fiere eccetera: la questione è stata infatti chiarita in questo senso dalla Risoluzione del Ministero delle Finanze della Federazione russa del 24 giugno 2013, n. 03-07-08/23692.

Un altro approccio che sembra uniforme nei due ordinamenti, comunitario e russo, riguarda l'individuazione del criterio di localizzazione delle prestazioni di organizzazione delle manifestazioni e dei servizi connessi in base allo scopo della manifestazione.

In ambito comunitario si è stabilito infatti che il criterio di localizzazione di queste prestazioni di servizio dipende in primo luogo dallo scopo che perseguono.

In questa prospettiva, la Corte di giustizia ha ricondotto l'organizzazione di manifestazioni e le attività accessorie ai seguenti servizi e criteri di localizzazione: a) alle prestazioni pubblicitarie, localizzate nel paese dell'impresa committente, se lo scopo della manifestazione è di natura pubblicitaria, b) a quelle relative alla locazione di beni mobili

⁵⁴ A titolo di esempio, rientrano nelle prestazioni accessorie all'accesso a manifestazioni la ristorazione, il pernottamento, la distribuzione di atti e documenti, oppure l'utilizzo di spogliatoi o impianti sanitari (Circolare Agenzia delle Entrate n. 37/E del 29 luglio 2011, par.3.1.4., pag 31, Regolamento di Esecuzione 282/2011, Considerando 27 e art. 33.

territorialmente collegate ancora con il paese dell'impresa committente se lo scopo è quello di concedere in locazione stands o strutture mobili che possono essere rimosse e riutilizzate altrove, c) implicitamente, anche alla locazione di immobili, se invece si tratta di concedere spazi espositivi in un immobile, localizzata nel paese in cui è situato l'immobile, ed infine d) alle prestazioni localizzate nel paese dove avviene la manifestazione se sono di natura strettamente culturale, scientifica, artistica eccetera come l'organizzazione di convegni e simposi scientifici, manifestazioni culturali, musicali e simili⁵⁵.

L'approccio del Ministero delle finanze della Federazione russa sembra speculare.

In primo luogo, il criterio di localizzazione dipende dallo scopo della manifestazione che risulta dalla documentazione contrattuale (Risoluzioni del Ministero della Federazione russa del 24 giugno 2013, n. 03-07-08/23692 e del 18 settembre 2012, n. 03-07-08/269);

se lo scopo della manifestazione è pubblicitario allora la prestazione di servizi è ricondotta alle prestazioni pubblicitarie ed è localizzata nello stato di stabilimento della impresa committente (Risoluzioni del Ministero della Federazione russa del 5 febbraio 2018, n. 03-07-08/6574 e del 20 agosto 2014, n. 03-07-08/41609 e del 3 aprile 2012, n. 03-07-08/94 e del 1 febbraio 2012, n. 03-07-08/21 e del 17 giugno 2009, n. 03-07-08/135);

se invece l'oggetto principale del contratto è costituito dalla concessione di spazi in un immobile per lo svolgimento di una esposizione ed altri servizi accessori come guardiana, pulizia ecc allora si applica il criterio di localizzazione nel paese dove è situato l'immobile (Risoluzione del Ministero della Federazione russa del 10 ottobre 2009, n. 03-07-08/205) .

se invece riguarda strettamente la sfera della cultura, dell'arte, della formazione eccetera rientra nell'ipotesi dell'art. 148, comma 1, n. 3) del Codice tributario che applica il criterio di localizzazione nel luogo di esecuzione materiale della prestazione e dispone che sono effettuate nel territorio della Federazione russa se vi sono materialmente eseguite (Risoluzione del Ministero della Federazione russa del 24 giugno 2013 n. 03-07-08/23692)

infine, nel caso residuale che la manifestazione si prefigga altri scopi non riconducibili ai criteri speciali di collegamento territoriale indicati dall'art. 148, allora si applica il criterio generale del luogo del prestatore dell'art.

⁵⁵ Sentenza della Corte di giustizia del 27 ottobre 2011 "*Inter-Mark Group c. Amministrazione finanziaria della Polonia*" in causa C-530/09.

148 c. 1 n. 5) che dispone che la prestazione è localizzata nel territorio della Federazione russa se vi è stabilito il prestatore (Risoluzioni del Ministero della Federazione russa del 9 febbraio 2018, n. 03-07-08/7923 e del 18 settembre 2012 n. 03-07-08/269).

Sembra quindi che vi sia uniformità di criteri di collegamento territoriale per quanto riguarda le prestazioni culturali e simili ed accessorie rese a consumatori e per quanto riguarda le prestazioni per l'accesso alle manifestazioni e quelle accessorie indipendentemente dalla qualità di soggetto passivo o meno del destinatario.

5.6 Le prestazioni di servizi rese con modalità elettroniche

Dedico qualche cenno a queste prestazioni di servizi per le ragioni che sono a larga diffusione e che nel Codice tributario della Federazione russa sono oggetto di un criterio di collegamento territoriale e di una disciplina speciali.

La localizzazione di queste prestazioni di servizi nell'Iva europea e domestica è determinata dall'art. 58, comma 1, lett. c) della Dir. 2006/112/Ce e dall'art. 7-sexies, comma 1, lett f) del D.p.r. 633/72⁵⁶.

Queste norme sostanzialmente stabiliscono un criterio comune di collegamento territoriale con il paese ove è stabilito il destinatario.

Infatti mentre per le prestazioni tra imprese si applica la regola generale del paese di stabilimento del committente, per i consumatori si applica un criterio speciale fondato sul paese di stabilimento del consumatore in deroga al criterio generale del luogo di stabilimento del prestatore dei servizi.

Anche l'art. 148 del Codice tributario localizza queste prestazioni , che sono indicate dal successivo art. 174⁵⁷, in base ai criteri di stabilimento del committente per cui sono effettuate nella Federazione russa se il committente vi è stabilito.

Anche su questo tema è intervenuta la Prassi del Ministero delle finanze russo il quale ad esempio, ancora recentemente, ha affermato che i servizi di fornitura di programmi addizionali per giochi da *smart phone*

⁵⁶ Segnalo che riguardo le prestazioni fornite elettronicamente sono state impartite particolari istruzioni dal Regolamento di esecuzione n. 1042/13/Ce e dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate, del 26 maggio 2016, n. 22/E .

⁵⁷ Ad esempio i servizi di collocamento di annunci in internet, i servizi di assegnazione di indirizzi IP e la loro registrazione, così come l'attribuzione di domini, o la fornitura di programmi aggiuntivi per lo smart-phone.

resi da una impresa stabilita in Russia ad acquirenti, anche persone fisiche, stabiliti all'estero non sono effettuati in Russia perché si applica il criterio del paese ove è stabilito l'acquirente del servizio⁵⁸ e che i servizi di assegnazione di indirizzi IP e la loro registrazione, così come l'attribuzione di domini, forniti da una impresa straniera ad una impresa russa sono effettuati nella Federazione russa perché l'impresa committente vi è stabilita⁵⁹.

In conclusione, quindi, anche riguardo le prestazioni di servizi resi con modalità elettroniche sussiste una sostanziale uniformità di criteri di localizzazione.

5.7. Le prestazioni accessorie alle prestazioni di servizi

E' opportuno completare il panorama dei criteri di localizzazione delle prestazioni di servizi con un brevissimo cenno alle prestazioni di servizi accessorie ad altre prestazioni di servizi, prescindendo in questa sede dalla questione dei presupposti dell'accessorietà.

Nel Codice tributario russo, sempre l'articolo 148, al suo comma 3) stabilisce che le prestazioni di servizi che sono accessorie ad altre prestazioni di servizi sono localizzate secondo il criterio di collegamento territoriale stabilito per la prestazione di servizi principale.

§. 6. Applicazione e riscossione dell'imposta mediante inversione contabile

Come ho già detto, la localizzazione dei servizi nel paese del destinatario agevola l'impresa straniera che fornisce il servizio perché la esime dalla necessità di registrarsi ai fini Iva e dagli obblighi fiscali ed al contempo agevola l'impresa committente esimandola dal prefinanziamento dell'imposta e dalle procedure per il suo rimborso⁶⁰

Nell'ambito dell'imposizione sui consumi, il meccanismo che consente una applicazione ed esazione dell'IVA coerente con la tassazione nel paese di destinazione, senza aggravii finanziari o amministrativi e tutto sommato più semplice sotto il profilo amministrativo, è quello del meccanismo per cui gli adempimenti di applicazione e di pagamento dell'IVA del paese di consumo gravano sul committente soggetto

⁵⁸ Risoluzione del Ministero delle Finanze della Federazione russa del 31 agosto 2018, n. 03-07-08/62228

⁵⁹ Risoluzione del Ministero delle Finanze della Federazione russa del 15 febbraio 2018, n. 03-07-08/7489

⁶⁰ "Libro Verde", cit. Par. 4.2.1. Si veda anche: "Sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto" - "Modalità di imposizione delle operazioni effettuate da soggetti passivi non residenti" COM (94) 471 def. del 3 novembre 1994, cit. p.12)

passivo, meccanismo denominato *reverse charge* o *tax shift*⁶¹ o più semplicemente *inversione contabile* che è applicato in molti paesi anche se con modalità diverse tra loro⁶².

Nell'ordinamento comunitario l'art. 196 della Dir. 2006/112/CE, come modificato dalla Direttiva Servizi del 2008 stabilisce un obbligo generalizzato per i soggetti passivi o per le persone giuridiche che non sono soggetti passivi destinatari dei servizi ai sensi dell'art. 44 Dir-2006/112/CE di applicare l'IVA corrispondente.

Quest'obbligo generalizzato è stato trasfuso dal decreto legislativo 11.2.2010, n. 18 nell'art. 17, comma 2, del D.p.r. 633/72 il quale prevede, appunto, che "Gli obblighi relativi alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello stato, compresi i soggetti indicati nell'art. 7-ter, comma 2, lettere b) e c) sono adempiuti dai cessionari o committenti".

Anche l'ordinamento della Federazione Russa prevede un istituto simile nell'art. 161 del Codice tributario il quale, ai commi primo e secondo, dispone che l'IVA sulle cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate in Russia da imprese stabilite all'estero è calcolata e versata da una figura denominata "Agente fiscale", ("Налоговый агент" (*Nalogoviy aghent*)) e che si qualificano Agente fiscale le imprese stabilite in Russia che acquistano i beni o i servizi nel territorio della Federazione russa dai soggetti non residenti, quindi, nella sostanza, le imprese committenti stabilite nella Federazione russa.

Il Tribunale Superiore ed il Ministero delle finanze della Federazione si sono occupati di questioni controverse anche su questo tema.

Nel caso di servizi di concessione di diritti immateriali ed altri servizi il cui criterio di localizzazione è fondato sul domicilio del committente imprenditore e che quindi sono stati considerati effettuati in Russia perché l'impresa committente e beneficiaria dei servizi svolgeva attività in Russia, è stato posto in evidenza che l'imposta deve essere applicata e riscossa sulla singola operazione dalla impresa committente russa alla quale l'ordinamento conferisce, appunto, ruolo di "agente fiscale" in virtù dell'art. 161 del Codice tributario. (Sentenza 18 maggio 2010, Caso n. 16907/09, «Орелкورد О.О.О.» ("Orelkord S.r.l.") / Amm.ne Fin. Fed. Russa).

Anche la Prassi del Ministero delle finanze russo ha richiamato ripetutamente l'istituto dell'art. 161 del Codice tributario per individuare nell'impresa committente stabilita in Russia il soggetto tenuto

⁶¹ Conclusioni dell'Avvocato generale F.G. Jacobs, *Gerhard Bockemul c. Amministrazione finanziaria della Germania*, in causa C-90/02, Racc. 2003, I, 3305, p. 5

⁶² OECD VAT Guidelines, 2011, p.2.8

dall'applicazione e versamento dell'imposta sulla prestazione di servizi localizzata in Russia ma resa di un soggetto non residente.

Questa norma è stata ad esempio applicata all'impresa russa committente di servizi di engineering resi da una impresa non residente (Risoluzione 3.7.2014, n. 03-07-P3/32215) e ad una impresa russa committente di servizi di assistenza ed elaborazione di programmi informatici resi da una impresa individuale non residente in quanto stabilita in Bielorussia (Risoluzione 26.5.2016, n. 03-07-13/1/30201).

§. 7. Prevenzione di alcune situazioni di doppia imposizione mediante i regimi di esenzione o a tassazione ad aliquota zero

Come si è visto alcune prestazioni di servizio sono localizzate in base a criteri sostanzialmente uniformi negli ordinamenti comunitario, domestico.

Altri criteri di localizzazione invece non sono uniformi e comportano effettivamente la rilevanza territoriale di una prestazione di servizi nelle due Giurisdizioni , comunitaria e della federazione russa, e pongono quindi la questione di una eventuale doppia imposizione .

Lo stesso Ministero delle finanze della Federazione russa ha ancora recentemente constatato che la doppia imposizione è prevenuta solo se il diritto dell'altro stato contempla lo stesso principio di localizzazione, ma invece può manifestarsi quando nei due stati sia un diverso approccio sulla determinazione del luogo di effettuazione della prestazione di servizi e in tal caso il codice tributario non prevede alcun metodo per eliminare la doppia imposizione⁶³.

Le eventuale localizzazione delle prestazioni di servizi in due ordinamenti però non si traduce necessariamente in una doppia imposizione per la ragione che per alcune prestazioni di servizi i rispettivi ordinamenti prevedono regimi di sostanziale detassazione nella forma dell'esenzione o dell' *aliquota zero*.

Nel contesto comunitario alcune prestazioni di servizi effettuate dalle imprese che svolgono attività internazionale sono trattate come le esportazioni⁶⁴ in virtù del principio di tassazione nel Paese di destinazione⁶⁵ perché si presume che il loro consumo avverrà all'estero

⁶³ (Risoluzione del ministero delle Finanze della Federazione russa del 12 settembre 2017 n. 03-07-08/58779)

⁶⁴ Sentenze della Corte di giustizia del 3 settembre 2015 in causa n. C-526/13, *Fast Bunkering Klaipeda UAB c. Amministrazione finanziaria della Lituania*, in *Raccolta digitale (Raccolta generale)*, settembre 2015, punto 26, EU:C:2015:536, e del 26 giugno 1990 in causa n. C-185/89, *Staatsecretaris van Financien c. Velker International Oil Company Ltd NV*, in *Raccolta*, 1990, I, p. 2561, punto 21, EU:C:1990:262.

⁶⁵ Sentenza della Corte di giustizia del 14 settembre 2006 in cause riunite da n. C-181/04 a n. C-183/04, *Elmeke NE c. Ministero delle finanze della Grecia*, in

⁶⁶ e quindi, per consentirne la tassazione nel paese di destinazione viene loro accordato un regime di esenzione che in ambito domestico ha assunto i connotati della *non imponibilità* degli articoli 8, 8-bis e 9 del D.p.r. 633/72.

Anche il Codice Tributario della Federazione Russa, in particolare l'art. 164, prevede che ad alcune prestazioni di servizi, che riguardano gli scambi internazionali, seppur localizzabili in Russia, sia accordato un regime di sostanziale detassazione nella forma della *aliquota zero*.

Queste disposizioni consentono di fatto di evitare una duplicazione di imposizione in molti casi di localizzazione di una prestazione di servizi in entrambe i territori, comunitario o dello Stato e russo.

Si possono citare alcuni esempi.

Il trasporto di persone eseguito in parte in territorio italiano ed in parte in Russia può dare luogo a una duplice localizzazione in quanto è effettuato in Italia in proporzione alla distanza percorsa ma al contempo anche in Russia se qui è situato almeno uno dei punti di partenza o destinazione ed è domiciliata l'impresa che lo effettua.

Ciò però non comporta una duplicazione di imposizione perché l'art. 9 n. 1 del D.p.r. 633/72 stabilisce che questa prestazione di servizi è *non imponibile*.

Un trasporto di merci localizzato in Russia per il fatto che qui è situato uno dei due punti di partenza e destinazione e vi è stabilita l'impresa di trasporto ma contestualmente anche in Unione europea o in Italia per il fatto che la impresa committente è ivi stabilita, non comporta una doppia imposizione in quanto secondo l'art. 164, comma 1, n. 2.1. del Codice tributario della Federazione russa questo trasporto è assoggettato al regime della aliquota zero⁶⁷.

I servizi di trasbordo di prodotti petroliferi da esportare all'estero eseguiti in un porto marittimo russo quando sono resi da una impresa stabilita in Russia a favore di una impresa committente stabilita nell'Unione sono effettuati in Russia secondo criterio del luogo di stabilimento del prestatore in virtù dell'art. 148, c. 1, n. 5) del Codice

Raccolta, 2006, I, p. 8167, punto 24, EU:C:2006:563, e conclusioni dell'Avvocato Generale, EU:C:2005:730, punto 28; sentenze del 26 giugno 1990 in causa n. C-185/89, *Velker*, cit. supra, nota 7, punto 21, EU:C:1990:262; del 22 dicembre 2010 in causa n. C-116/10, *Stato e Ufficio registro e demanio Granducato di Lussemburgo c. Bacino Charter Company SA*, in Raccolta, 2010, I, p. 2561 ss., punto 16, EU:C:2010:824; del 18 ottobre 2007 in causa n. C-97/06, *Navicon SA*, cit. supra, nota 6.

⁶⁶ Sentenza della Corte di giustizia del 18 ottobre 2007 in causa n. C-97/06, *Navicon SA c. Amministrazione finanziaria della Spagna*, in Raccolta, 2007, I, p. 8755, punto 29, EU:C:2007:609.

⁶⁷ Risoluzioni del Ministero delle finanze della Federazione russa del 3 aprile 2014, n. 03-07-P3/14918; e del 30 luglio 2014, n. 03-07-P3/37535.

tributario e al contempo nell'Unione o specificamente in Italia in virtù del criterio generale del luogo di stabilimento del committente dell'art. 7-ter c.1, lett a) del D.p.r. 633/72, ma nella Federazione russa beneficiano della aliquota zero in virtù dell'art. 164, comma 1, punto 2.5 del Codice tributario⁶⁸.

Il noleggio di una nave adibita ad attività diverse dal trasporto di persone e merci, ad esempio per attività della pesca o di ricerca e esplorazione, è localizzata contestualmente nella Federazione russa se l'impresa noleggiante vi è stabilita ed in Italia se è qui stabilita l'impresa committente, ma anche in questo caso non si configura alcuna duplicazione di imposizione perché il noleggio di nave per scopi commerciali, assistenza, e pesca è operazione non imponibile ai sensi dell'art. 8 del D.p.r. 633/72.

La locazione e il noleggio da parte di una impresa stabilita in Russia di materiale rotabile e containers per un trasporto internazionale è localizzata in Russia per il fatto che vi sia situato almeno uno dei due punti, di spedizione o di destinazione, ma al contempo nell'Unione o in Italia per il fatto che vi sia stabilito il soggetto passivo committente, ma ciononostante non subisce alcuna doppia tassazione perché nella Federazione russa si applica l'aliquota zero in virtù dell'art. 164, comma 1, punto 1.2 del Codice tributario (Risoluzione 01-07-2014 n. 03-07-P3/31797).

§.8. Conclusioni

Credo che si possano riassumere alcune conclusioni sul metodo di indagine nella localizzazione delle prestazioni di servizi che possono riguardare gli scambi con la Federazione russa e nella prevenzione di eventuali doppie imposizioni.

Alcune prestazioni di servizi negli scambi internazionali sono localizzate in base a criteri corrispondenti tanto nell'ordinamento comunitario che in quello della Federazione russa.

I contorni di questi criteri sono noti perché appartengono al bagaglio giuridico comunitario e domestico e credo che alcuni principi che li delimitano e che sono stati enunciati dalla Corte di giustizia si possa osare proporli anche nell'ambito dell'IVA russa nella misura in cui sono espressione di un sistema di imposizione generale sui consumi.

Riguardo ai criteri che invece appaiono difforni, un esame attento dei presupposti di localizzazione stabiliti nei diversi ordinamenti può rivelare che non sussiste alcun conflitto e che la prestazione di servizi, di fatto, è localizzabile esclusivamente nel territorio di un solo ordinamento.

⁶⁸ Risoluzione del Ministero delle finanze della Federazione russa del 3. Luglio 2014, n. 03-07-P3/32224

Invece, i residuali criteri di localizzazione difformi che effettivamente collocano territorialmente la prestazione di servizi al contempo in Unione Europea o nello Stato e nella Federazione sollecitano una indagine tra le disposizioni dei reciproci ordinamenti che eventualmente accordano un sostanziale regime di detassazione ad alcune prestazioni di servizi che afferiscono agli scambi internazionali.

Avv. Luca Granelli