



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 01/02/2007 n. 15

Oggetto:

Prestazioni di servizio rese dalla societa' XXX Spa. - IVA - Territorialita'

Testo:

Con la nota in riferimento codesta Direzione Regionale ha posto alla scrivente il seguente

QUESITO

Una societa' residente, la XXX S.p.a., svolge un'attivita' consistente, essenzialmente, in due distinte tipologie di prestazioni: l'attivita' di classificazione delle navi e l'attivita' delegata dall'Amministrazione italiana o da Amministrazioni straniere.

In particolare, l'attivita' di classificazione consiste, in sintesi, nell'assegnazione ad ogni nave di una classe che esprime il grado di fiducia che la stessa merita. L'attribuzione della classe e' il riconoscimento che la nave e' idonea alla navigazione e quindi capace di affrontare qualsiasi condizione di mare compatibile con la navigazione assegnata.

Le norme per la classificazione sono contenute in regolamenti tecnici elaborati dal Registro Navale Italiano.

L'attivita' delegata consiste invece nei controlli volti ad assicurare il rispetto della normativa nazionale ed internazionale in materia di sicurezza della navigazione e prevenzione dell'inquinamento. A tale scopo le navi italiane e straniere devono essere in possesso della relativa certificazione.

La XXX S.p.a. procede al rilascio delle predette certificazioni attraverso studi e controlli effettuati dalla propria struttura di ingegneria della Direzione Generale di Genova. In altri casi, invece, la XXX S.p.a. procede alla certificazione in via preventiva dei sistemi di produzione delle ditte richiedenti sulla sola base di una dichiarazione delle medesime.

L'attivita' riguarda sia le navi adibite ad attivita' commerciale, sia la nautica da diporto.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

La Direzione Regionale ritiene, conformemente a quanto prospettato dal contribuente, che le predette prestazioni siano riconducibili nel concetto di consulenza e assistenza tecnica (di cui all'articolo 7, quarto comma, lett. d) e lettera e) del D.P.R. n. 633 del 1972) e sarebbero quindi territorialmente rilevanti nel luogo di residenza del committente.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Come evidenziato, l'articolo 7, comma 4, lettera b), del D.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce, in tema di territorialita', che le prestazioni di servizi, comprese le perizie, relative a beni mobili materiali, nonche' le prestazioni di servizi scientifici, rilevano nello Stato in cui sono eseguite.

La successiva lettera d) detta, invece, un diverso criterio per le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale le quali rilevano, in linea generale, nel Paese del committente del servizio, se soggetto passivo.

Con diversi documenti di prassi, l'Amministrazione ha cercato di individuare il confine e di delimitare i concetti di "perizia" e di "consulenza".

In particolare, in relazione alla definizione degli elementi che caratterizzano una prestazione quale "perizia," e' stato evidenziato che la stessa comporta valutazioni circoscritte allo specifico bene esaminato,

restando esclusa ogni analisi di utilita' prospettica; essa, in definitiva, e' diretta ad individuare oggettivamente concreti elementi di fatto di un determinato bene materiale, mobile o immobile, in relazione al valore, qualita' e quantita', anche se assumono particolare rilevanza cognizioni o calcoli tecnico-scientifici, senza possibilita' di estendere le medesime considerazioni ad altri elementi della stessa specie (v. risoluzione 23 maggio 2002, n. 153 e n. 122 del 2005).

Tale nozione, peraltro, rinvia a quanto affermato dalla Corte di Giustizia nella sentenza 6 marzo 1997, causa C-167/05, secondo la quale la perizia "corrisponde... all'esame fisico o all'analisi dell'autenticita' di un bene, al fine di procedere ad una stima del suo valore o a una valutazione dei lavori da compiere o della gravita' di un danno sofferto". La definizione di "perizia" fornita dai giudici comunitari risulta, quindi, ancorata ad una valutazione effettuata in merito agli elementi di fatto che caratterizzano uno specifico bene.

Tale stretto legame con il bene e con concreti elementi di fatto che lo riguardano appare collegato all'aver il legislatore comunitario attribuito rilevanza territoriale ai fini IVA al luogo di materiale esecuzione della perizia.

Diversamente, in relazione alle prestazioni di "consulenza", e' stata attribuita particolare rilevanza all'effettuazione, da parte del prestatore, di valutazioni di ordine soggettivo, anche di alta specializzazione tecnica, su materie inerenti alla competenza professionale del prestatore stesso, con una attivita' che si estrinseca in consigli, pareri, giudizi, precisazioni o chiarimenti, studi di fattibilita', studi sullo sviluppo economico, sulla concorrenza ().

Trattasi di prestazioni "per le quali e' preminente non la rilevanza obiettiva di una determinata realta', come avviene nelle perizie, bensì la valutazione soggettiva del consulente" ().

Con risoluzione del 12 agosto 2005, n. 122, relativa a prestazioni di analisi su campioni di prodotti al fine di verificarne la rispondenza agli standard di qualita', e' stato chiarito che - rispetto alla perizia - "I servizi di consulenza, invece, implicano valutazioni su fatti o circostanze connessi con l'utilizzo della categoria di beni cui il campione si riferisce, a fini di commercializzazione o per altri scopi e, di norma, producono risultati validi per la totalita' del prodotto dal quale e' stato estratto il campione".

In sostanza, puo' ritenersi che le prestazioni di consulenza, che devono sfociare nella predisposizione di consigli, pareri, giudizi, etc., implicino quelle analisi di utilita' prospettica la cui presenza e' esclusa con riferimento alla perizia.

Si precisa, infine, che le prestazioni di "servizi scientifici" si differenziano ulteriormente rispetto alle tipologie di prestazioni in precedenza esaminate; le stesse, infatti, arricchiscono il bagaglio di conoscenze attuali con un quid novi rappresentato appunto dalla scoperta scientifica.

* * *

In precedenti occasioni (v. risoluzione n. 122 del 2005), la scrivente ha ricondotto nelle prestazioni di consulenza alcuni servizi concernenti l'analisi di conformita' di prodotti e apparecchiature elettroniche ai requisiti di sicurezza della normativa nazionale ed internazionale (c.d. testing e certificazioni di sicurezza), nonche' le ispezioni e i controlli periodici al fine di accertare il mantenimento dei requisiti richiesti (c.d. follow up service); in tale sede e' stato precisato che l'attivita' di certificazione qualita' si concretizza in una attivita' volta a confermare la rispondenza - sulla base di giudizio in astratto - di prodotti o processi produttivi agli standard di qualita' richiesti in relazione ad un modello predeterminato.

Nella medesima risoluzione n. 122 del 2005 e' stato richiamato un documento di lavoro della Commissione Europea recepito dal Comitato IVA nel 1992, secondo il quale i servizi di analisi dei campioni di prodotti farmaceutici sono inquadrabili tra i servizi di consulenza, considerato che l'analisi "comprende sia un'opera valutativa (atteso che la sostanza che costituisce il campione deve essere analizzata) sia un'opera intellettuale il cui scopo va oltre l'effettivo campione, in vista dell'effettuazione di uno studio che stabilisca se il prodotto che si intende commercializzare su

larga scala rispetti gli standard in vigore nel relativo mercato".

La scrivente ha altresì precisato che la valutazione soggettiva insita in una perizia resta circoscritta alla verifica dei concreti elementi di fatto del bene, escludendo dall'attività peritale sia l'analisi dell'utilità prospettica del campione esaminato, sia la possibilità di estendere le medesime considerazioni ad altri elementi della stessa specie.

Peraltro, il concetto di valutazione soggettiva va correttamente inteso in quanto non implica necessariamente la discrezionalità del medesimo.

Anche un parere di contenuto scientifico e tendenzialmente oggettivo (es: esame del DNA di una cellula) può, infatti, dare adito ad una consulenza. L'accezione "valutazione soggettiva" attiene piuttosto al bagaglio di conoscenze tecniche del prestatore che rappresentano un alto livello di specializzazione professionale.

Al riguardo, con risoluzione n. 129 del 30 aprile 2002, è stato chiarito che - benché entrambe presuppongano un bagaglio di conoscenze tecnico-scientifiche - l'elemento che differenzia le prestazioni a carattere meramente scientifico rispetto a quelle che si presentano come consulenza può essere individuato nella finalizzazione dell'attività svolta alla produzione di un giudizio o parere, elemento presente nel caso della consulenza e non anche nelle prestazioni scientifiche. Sono state, pertanto, ricondotte nell'ambito della consulenza tecnica - in quanto caratterizzate dalla circostanza di estrinsecarsi, appunto, in "giudizi, precisazioni, chiarimenti e pareri" - le seguenti prestazioni, considerate nel loro aspetto unitario: - sviluppo di formule di nuovi prodotti; - miglioramenti apportati a formule di prodotti esistenti; - analisi dei prodotti della concorrenza; - assistenza alle società del gruppo in relazione a contestazioni generate da difetti dei prodotti; - revisione degli standard di qualità.

È stato ricondotto nell'ambito di una prestazione di consulenza, anche un parere circa la convenienza economica di un'operazione, reso da un commercialista (v. risoluzione n. 129 del 30 aprile 2002).

* * *

Tutto ciò rappresentato, si ritiene di poter escludere che le descritte prestazioni, effettuate dalla XXX., siano riconducibili tra le prestazioni di servizi scientifici.

Quanto alla qualificazione delle medesime prestazioni come consulenze tecniche o perizie occorre valutare, alla luce dei criteri sopra descritti, le singole attività poste in essere dalla società ed il risultato delle stesse (in particolare, sotto il profilo della finalizzazione e dell'utilità prospettica), tenendo conto, al contempo, degli elementi caratterizzanti la nozione di perizia fornita dalla Corte di Giustizia.