La territorialità IVA delle prestazioni di intermediazione

LA CIRCOLARE IN SINTESI

Disciplina comunitaria di riferimento

In vigenza dell'art. 28-ter della VI direttiva CEE non era chiaro, data la collocazione di tale disposizione nel Titolo XVI-bis, disciplinante gli scambi intracomunitari di beni, **se** lo specifico **criterio territoriale** previsto si applicasse nella sola ipotesi in cui l'operazione intermediata riguardasse **beni mobili materiali**, **ovvero** si estendesse anche alle intermediazioni riguardanti **prestazioni** di **servizi**.

La Corte di giustizia UE, con la sentenza causa C-68/03 del 2004, ha affermato che la territorialità delle prestazioni di intermediazione si basa, salvo talune eccezioni, sul **luogo** di effettuazione dell'**operazione intermediata**, a prescindere dalla circostanza che il committente sia un «privato consumatore».

L'art. 44 della direttiva n. 2006/112/CE, di «rifusione» della VI direttiva CEE, ha collocato il criterio territoriale in esame nel **Titolo V**, disciplinante il «luogo delle operazioni imponibili» e, più nello specifico, nel Capo 3, relativo alla territorialità delle **prestazioni** di **servizi**; ha trovato, quindi, conferma, sul piano normativo, il principio di diritto affermato dai giudici comunitari, in base al quale il **criterio territoriale** delle prestazioni di intermediazione, già disciplinato dal citato art. 28-ter, ha **valenza generale**, a prescindere dalla tipologia di operazione intermediata.

Disciplina nazionale di recepimento

L'art. 1, comma 325, della legge n. 296/2006 (Finanziaria 2007) ha modificato, a decorrere dal 1° gennaio 2007, il quarto comma dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972, introducendovi la nuova **lett. f-quinquies**).

Salvo che per le operazioni elencate nella lett. d) del quarto comma dell'art. 7 e per i trasporti intracomunitari di beni e loro prestazioni accessorie, le prestazioni di intermediazione, qualunque sia l'operazione intermediata, sono **territorialmente rilevanti in Italia se ivi** risulta effettuata l'**operazione intermediata**; l'ultimo periodo della lett. f-quinquies) dispone, inoltre, che tali prestazioni si considerano **in ogni caso** effettuate in **Italia se** rese nei confronti di un **soggetto** passivo **ivi domiciliato o residente**, anche se l'operazione intermediata non è effettuata in Italia.

Quest'ultima previsione dovrebbe intendersi riferita alle sole intermediazioni commesse da **soggetti passivi italiani**, aventi per oggetto operazioni eseguite all'interno della UE, in modo da stabilire una corrispondenza con le intermediazioni commesse da soggetti passivi comunitari.

Attraverso questa interpretazione, confermata dall'esenzione prevista dall'art. 153 della direttiva n. 2006/112/CE (che riproduce l'abrogato art. 15, n. 14, della VI direttiva CEE), le intermediazioni relative ad operazioni effettuate al di fuori dell'UE, anche se rese a favore di soggetti passivi nazionali, resterebbero quindi **escluse** da IVA per **carenza** del **presupposto territoriale**.

Specifiche operazioni

Relativamente alla territorialità delle prestazioni di intermediazione relative:

- ai **trasporti** di **persone**, nazionali ed internazionali,
- ai **noleggi internazionali** di **mezzi** di **trasporto**,

alcune **difficoltà** potrebbero manifestarsi con riferimento alla **prova** della **quota-parte** della **provvigione** considerata assoggettata ad imposta, seppure in regime di non imponibilità di cui all'art. 9, n. 7), del D.P.R. n. 633/1972.

Obblighi contabili

Gli adempimenti IVA discendenti dalle prestazioni di intermediazione territorialmente rilevanti in Italia devono essere assolti dall'**agente non residente**, previa **identificazione** nel territorio dello Stato (direttamente o tramite rappresentante fiscale); in assenza di identificazione, spetta al **committente italiano**, se soggetto passivo, autofatturarsi ex art. 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

Se la prestazione di intermediazione ha natura intracomunitaria ed è effettuata in Italia, il committente italiano deve **integrare** la **fattura emessa**, in regime di non imponibilità, dall'agente comunitario.

Assonime, Circolare n. 22 del 20 aprile 2007

Si precisa che il testo sopra riportato
è una sintesi elaborata dalla redazione IPSOA

Assonime, Circolare n. 22 del 20 aprile 2007

Il Commento

di Marco Peirolo

Assonime illustra la disciplina del nuovo criterio territoriale introdotto, per le prestazioni di intermediazione, dalla lett. f-quinquies) del quarto comma dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972. Resta da chiarire l'ambito applicativo dell'ultimo periodo della citata disposizione, anche in considerazione della mancata trasposizione dell'art. 153, n. 1), della direttiva n. 2006/112/CE, che esclude da IVA le intermediazioni relative ad «operazioni effettuate fuori della Comunità».

La direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, di cd. *recasting* (o «rifusione») della direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE (cd. VI direttiva CEE), all'art. 44, ripropone, senza variarlo, il principio territoriale contenuto nel previgente art. 28-*ter*, parte E, n. 3).
Rispetto a quest'ultimo, dal tenore letterale della nuova norma appare più immediato che il luogo delle prestazioni di intermediazione rese «in nome e per conto terzi» coincide, salvo talune eccezioni, con «il luogo di effettuazione dell'operazione principale» (ossia dell'operazione intermediata), salvo che il committente sia identificato ai fini IVA in altro paese membro; ogni qual volta, infatti, non vi sia coincidenza tra Stato membro di esecuzione dell'operazione intermediata e Stato membro di registrazione del committente, è quest'ultimo che attrae a tassazione la prestazione di intermediazione.
Da notare la collocazione del citato art. 44 nell'ambito della direttiva n. 2006/112/CE: diversamente dall'abrogata VI direttiva, ove l'analoga disposizione era inserita nel Titolo XVI-*bis*, disciplinante - come da rubrica - il regime transitorio degli scambi intracomunitari di beni (di cui alla direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, n. 91/680/CEE), nella nuova direttiva la regola territoriale in esame è stata «trasfusa» nel Titolo V (rubricato «Luogo delle operazioni imponibili») e, più nello specifico, nel Capo 3 (rubricato «Luogo delle prestazioni di servizi»).
Se ne desume, pertanto, la sua portata generale, che prescinde cioè tanto dallo *status* del committente (che può anche non essere un soggetto IVA), quanto dalla natura dell'operazione oggetto di intermediazione (che non deve essere necessariamente una cessione di beni e, in particolare, una cessione intracomunitaria) (1).
A ben vedere, i dubbi interpretativi sorti in vigenza della VI direttiva, discendenti - come si è detto - dall'intestazione del Titolo XVI-*bis*, recepiscono - sul piano normativo - la posizione già espressa sul punto dalla giurisprudenza comunitaria in merito al procedimento C-68/03 del 2004 (2); il principio di diritto affermato è quello della rilevanza del luogo di effettuazione dell'operazione intermediata, qualunque sia la natura (interna o intracomunitaria), anche quando il servizio di intermediazione sia reso a beneficio di un «privato».
L'applicazione generalizzata di tale criterio territoriale, sancita dal nuovo art. 44, rappresenta, per il legislatore comunitario, una modifica «sostanziale» i cui effetti vengono differiti al 1° gennaio 2008 dall'art. 412 della direttiva n. 2006/112/CE, in deroga alla generale entrata in vigore delle disposizioni riprodotte nella direttiva, fissata al 1° gennaio 2007 dal successivo art. 413.

La nuova lett. f-quinquies)

In tempi assolutamente ristretti, l'articolo unico della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007), al comma 325, ha trasposto nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 il contenuto del citato art. 44, modificando il quarto comma dell'art. 7 con l'aggiunta della nuova lett. f-*quinquies*).
Nulla però è stato disposto con riferimento all'art. 40, comma 8, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 otto-

Marco Peirolo - *Dottore commercialista in Torino, Gruppo di Studio - Eutekne*

Note:
(1) Cfr. P. Centore, «Risolto il rebus delle traduzioni», in *Il Sole - 24 Ore* del 17 dicembre 2006, pag. 15.
(2) Cfr. Corte di giustizia UE, 27 maggio 2004, causa C-68/03, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, adesiva alle conclusioni dell'Avvocato generale, presentate il 13 gennaio 2004.

bre 1993, n. 427, (di recepimento dell'art. 28-*ter*, parte E, n. 3), sicché la duplicità dei criteri territoriali previsti per la stessa tipologia di prestazione può rendere difficoltoso comprendere quando l'intermediazione vada ricondotta alla disciplina speciale (di cui al D.L. n. 331/1993) piuttosto che a quella generale (di cui al D.P.R. n. 633/1972). Al riguardo, seppure il comma 8 dell'art. 40 fa espresso riferimento alle prestazioni di intermediazione «relative ad operazioni su beni mobili», il discrimine è costituito anche dal luogo in cui le stesse si considerano effettuate, che deve essere necessariamente situato all'interno dell'UE (3).

La permanenza, anche dopo la novità della Finanziaria 2007, del regime di non imponibilità delle intermediazioni commesse da soggetti passivi identificati in altri paesi membri è confermata dalle istruzioni relative alla compilazione del modello IVA TR, nella versione finale, approvata dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 15 marzo 2007; a commento del rigo TA16 (rubricato «Operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-*bis* e 9, operazioni assimilate nonché operazioni intracomunitarie»), le prestazioni in oggetto vengono, infatti, riferite all'art. 40, comma 8, del D.L. n. 331/1993.

Errare sull'inquadramento fiscale della prestazione resa o commessa significa, da un lato, non assolvere gli adempimenti previsti, in tema di fatturazione delle operazioni intracomunitarie, dall'art. 46, comma 2, del D.L. n. 331/1993 nel convincimento (erroneo) che si tratti di operazione esclusa da IVA (4) e, dall'altro, perdere i benefici connessi alla generazione del *plafond* e al computo dei relativi corrispettivi ai fini del rimborso annuale e infrannuale di cui agli artt. 30, comma 3, e 38-*bis*, comma 2; per la stessa ragione, l'applicazione della deroga territoriale di cui alla lett. f-*quinquies*), in luogo di quella di cui all'art. 40, comma 8, implica che il committente italiano si autofatturi (*ex* art. 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972), se reputa che la prestazione di intermediazione sia territorialmente rilevante in Italia, anziché procedere con l'integrazione della fattura ricevuta dall'agente UE.

Le intermediazioni «in ogni caso» effettuate in Italia

Si è parlato di duplicità e non anche di identicità, in quanto, ferme restando le tipologie di operazioni intermediate escluse, comuni ad entrambe le discipline, - nella specie, si tratta delle operazioni di cui alla lett. d, del quarto comma dell'art. 7 (5), nonché dei trasporti intracomunitari di beni e delle prestazioni accessorie ai medesimi - la lett. f-*quinquies*), nell'ultimo periodo, stabilisce che «le suddette prestazioni si considerano in ogni caso effettuate nel territorio dello Stato se il committente delle stesse è ivi soggetto passivo d'imposta».

Tale disposizione di chiusura, che sembrerebbe attrarre a tassazione in Italia anche le intermediazioni commesse da soggetti passivi italiani, qualora l'operazione intermediata sia eseguita in territorio extra-comunitario, oltre a discostarsi dal comma 8 dell'art. 40 (6), differisce anche dall'art. 44 della direttiva n. 2006/112/CE, di cui ne rappresenta il recepimento; viene così assoggettata ad imposta in Italia la provvigione corrisposta all'agente (ovunque stabilito), non potendosi, peraltro, applicare la non imponibilità prevista, per i soli beni in esportazione (e non già per quelli ceduti allo «Stato estero»), dall'art. 9, n. 7), del D.P.R. n. 633/1972.

Quest'ultimo regime trova, invece, applicazione per i beni esportati al di fuori del territorio doga-

Note:

(3) Si veda R. Fanelli, «Intermediazione su beni mobili nelle operazioni con l'estero», in *L'IVA* n. 9/2002, pag. 686.

(4) Al concetto di «effettuazione» nel territorio dello Stato, riferito alle prestazioni intracomunitarie di intermediazione, non deve essere attribuito il significato di operazione territorialmente rilevante, ma di operazione imponibile. Sono, quindi, non imponibili a IVA le prestazioni di intermediazione che, in base all'art. 40, comma 8, del D.L. n. 331/1993, non si considerano effettuate in Italia (cfr. G. Giuliani, «Nella Comunità conta il regime», in *Il Sole - 24 Ore* del 5 marzo 2007, pag. 37).

(5) Segnatamente: prestazioni di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto; cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, ecc.; prestazioni pubblicitarie; prestazioni di consulenza e assistenza tecnica e legale; prestazioni di formazione e addestramento del personale; servizi di telecomunicazione, di radiodiffusione e di televisione; prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici; servizi di elaborazione e fornitura dati e simili; operazioni bancarie, finanziaria e assicurative; operazioni relative a prestiti di personale; cessioni di contratti relativi alle prestazioni di sportivi professionisti.

(6) Il cui ultimo periodo dispone: «Se il committente della prestazione di intermediazione è soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato la prestazione si considera ivi effettuata ancorché l'operazione cui l'intermediazione si riferisce sia effettuata in altro Stato membro».

nale comunitario, purché il vincolo doganale sia anteriore al momento di effettuazione dell'intermediazione (coincidente con il pagamento della provvigione o con l'emissione anticipata della fattura) (7).
Assonime, sul punto, conferma quanto già osservato in dottrina (8), ossia che l'ultimo periodo della lett. f-*quinquies*) si riferisce alle sole operazioni intermediate, commesse da soggetti passivi italiani, effettuate in ambito comunitario, in linea con il trattamento riservato, in modo del tutto speculare, dal primo periodo a quelle commesse da soggetti identificati in altri paesi membri, da intendersi ivi rilevanti a condizione che le operazioni intermediate siano eseguite in territorio comunitario.
D'altra parte, tanto l'abrogato art. 15, n. 14), della VI direttiva, quanto l'art. 153, n. 1), della direttiva n. 2006/112/CE escludono da IVA «le prestazioni di servizi effettuate dagli intermediari che agiscono in nome e per conto di terzi, quando intervengono (…) nelle operazioni effettuate fuori della Comunità» (9).

Le intermediazioni relative ad operazioni non effettuate nel territorio comunitario

Resta, a questo punto, da chiarire il regime delle intermediazioni relative alle operazioni cd. «estero su estero», posto che la normativa IVA interna - a differenza di quella comunitaria (10) - non prevede una disposizione che le escluda espressamente dal campo di applicazione dell'IVA.
Sul punto, la prassi amministrativa ha già espresso un orientamento, che non appare però condivisibile, in quanto la stessa operazione (intermediazione resa dall'agente italiano relativa ad una cessione di beni effettuata al di fuori dell'UE) è trattata diversamente a seconda che il committente sia italiano o comunitario piuttosto che extra-comunitario (11). Solo la prestazione di intermediazione commessa dal soggetto extra-comunitario sarebbe esclusa da IVA, ai sensi dell'art. 7, quarto comma, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972, avendo ad oggetto un bene mobile esistente all'estero (12); per contro, le stesse prestazioni, se commesse da soggetti italiani o comunitari, rientrerebbero nella regola generale di tassazione di cui all'art. 7, terzo comma, dello stesso decreto, fondata sul luogo di domicilio o di residenza del prestatore.
La limitazione della detassazione in chiave soggettiva desta, infatti, perplessità, in special modo laddove sia ancorata al luogo di «materiale esecuzione» dell'intermediazione (13) e, va aggiunto, sul piano sistematico, mal si concilia con il regime di non imponibilità (di cui all'art. 9, n. 7, del D.P.R. n. 633/1972) riconosciuto, a prescindere dalla nazionalità del committente, ai «servizi di intermediazione relativi a beni in importazione, in esportazione o in transito (…)» (14).

Note:
(7) Cfr. R.M. 30 giugno 1980, n. 420248, in *Banca Dati Big*, IPSOA; R.M. 1° ottobre 1981, n. 371951, *ivi*; R.M. 17 novembre 1984, n. 426768, *ivi*. In dottrina (R. Portale, *Imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2006, pag. 293 e R. Fanelli, in *Casi e questioni della riforma tributaria* - Caso n. 276), è stato però ritenuto che la non imponibilità in esame, rivestendo carattere «oggettivo», prescinde dal momento di assegnazione della destinazione doganale dei beni in importazione, in esportazione o in transito.
(8) Cfr. G. Giuliani, «Intermediazioni extraUe ancora senza certezze», in *Il Sole - 24 Ore* del 5 marzo 2007, pag. 37; F. Ricca, «Niente anticipo per la franchigia Iva», in *Italia Oggi* del 14 dicembre 2006, pag. 33; Id., «Iva, le provvigioni degli intermediari sono tassate nel luogo dell'operazione», *ivi* del 28 dicembre 2006, pag. 34; Id., «Mediazioni comunitarie agevolate», *ivi* del 20 marzo 2007, pag. 36.
(9) Si veda anche M. Iavagnilio, «Ancora problemi irrisolti sulle intermediazioni in ambito comunitario», in *L'IVA* n. 3/2004, pag. 179 e Id., «I servizi di intermediazione nella normativa nazionale e comunitaria», *ivi* n. 5/2002, pag. 369.
(10) Cfr. art. 153, n. 1, della direttiva n. 2006/112/CE.
(11) Sull'oscillazione del pensiero ministeriale anteriormente all'introduzione della disciplina degli scambi intracomunitari di beni, si veda P. Centore, *IVA europea*, Milano, IPSOA, 2006, pag. 488.
(12) Cfr. C.M. 3 agosto 1979, n. 26/411138, in *Banca Dati Big*, IPSOA, e R.M. 28 luglio 1992, n. 450115, in *Corr. Trib.* n. 35/1992, pag. 2516.
(13) Come osservato da T. Di Tanno, «Iva: territorialità delle prestazioni di intermediazione effettuate all'estero», in *Corr. Trib.* n. 44/1990, pag. 1877, «se le prestazioni di intermediazione rientrano (cosa della quale, nel caso di specie, dubito) nell'ampia tipologia delle "prestazioni di servizi relative a beni mobili materiali" l'elemento discriminante unico è il luogo dove esse sono materialmente eseguite indipendentemente dai requisiti soggettivi dei contraenti e quindi, per essere espliciti, anche nel caso in cui uno ovvero entrambi i contraenti risultino essere residenti nel territorio dello Stato».
(14) Cfr. M. Iavagnilio, «I servizi di intermediazione su beni mobili», in *L'IVA* n. 6/2001, pag. 467.