
Territorialità IVA dei servizi di intermediazione

di [Antonino & Attilio Romano](#)

Pubblicato il 10 Novembre 2009

La legge Comunitaria 2008 ha introdotto alcune modifiche alla disciplina che definisce i criteri di determinazione ai fini dell'IVA della rilevanza territoriale delle prestazioni di intermediazione. Le prestazioni di intermediazione relative ad operazioni effettuate al di fuori del territorio CE sono escluse dall'ambito applicativo dell'IVA; le prestazioni di intermediazione rese da soggetti non residenti a operatori residenti scontano l'IVA col reverse charge.

La legge Comunitaria 2008, approvata con legge 7 luglio 2009, numero 88, introduce alcune modifiche alla disciplina che definisce i criteri di determinazione ai fini dell'IVA della rilevanza territoriale delle prestazioni di intermediazione. In particolare, come chiarito dalla **circolare Assonime 13 ottobre 2009, numero 42**, le modifiche consistono:

- nell'escludere dall'ambito applicativo dell'IVA le prestazioni di intermediazione relative ad operazioni effettuate al di fuori del territorio della Comunità europea;
- nell'abrogare la norma relativa alla territorialità delle intermediazioni relative alle operazioni intracomunitarie concernenti beni mobili, in quanto assorbita dalla più generale disposizione che regola la territorialità dei servizi di intermediazione;
- nello stabilire che le prestazioni di intermediazione rese da soggetti non residenti a operatori residenti scontano l'IVA con il meccanismo dell'inversione contabile (cosiddetto "reverse charge").

Prestazioni rese da intermediari con rappresentanza

La legge Comunitaria 2008 modifica, anzitutto, la lettera f-*quinquies* del quarto comma dell'art. 7 del d.p.r. n. 633 del 1972, che, dal 1° gennaio 2007, regola la

territorialità delle prestazioni di intermediazione, rese in nome e per conto di terzi committenti, relative a cessioni di beni e a prestazioni di servizi,

diverse da quelle già destinatarie di un'autonoma disciplina. Tale disposizione pone il principio generale secondo cui le prestazioni di intermediazione rese da intermediari con rappresentanza sono territorialmente

rilevanti nel paese in cui sono effettuate le operazioni intermedie: ne consegue che sono soggette ad IVA in **Italia**, e non già nel paese di residenza del prestatore, le intermediazioni relative a cessioni di beni o a prestazioni di servizi effettuate nel nostro paese. In deroga a tale criterio di tassazione, la stessa disposizione stabilisce, però, che le intermediazioni rese da prestatori nazionali nei confronti di soggetti passivi identificati in altri Stati membri dell'Unione europea sono territorialmente rilevanti in tali **Stati**, anche se le operazioni intermedie sono effettuate in Italia. Con un'ulteriore deroga al criterio generale, infine, l'ultimo periodo della lettera *quinquies* disponeva – prima della modifica introdotta dalla legge Comunitaria 2008 – che le intermediazioni rese nei confronti di soggetti passivi nazionali si consideravano “in ogni caso” effettuate in Italia, indipendentemente, cioè, dal luogo di effettuazione delle operazioni intermedie. La nuova norma chiarisce quindi definitivamente – osserva Assonime – che le intermediazioni relative ad operazioni “**estero su estero**” restano escluse da IVA e, conseguentemente, le società nazionali committenti non sono tenute per esse a porre in essere alcun adempimento agli effetti del tributo (1).



Intermediazioni su cessioni o acquisti intra comunitari di beni mobili

La legge Comunitaria 2008 risolve anche l'ulteriore dubbio interpretativo posto dalla coesistenza, a decorrere dal 1° gennaio 2007, della lettera f-*quinquies* del quarto comma dell'art. 7 del d.p.r. n. 633 del 1972 e dell'art. 40, comma 8, del decreto-legge n. 331 del 1993: tale seconda disposizione, infatti, nel disciplinare ai fini IVA le intermediazioni su cessioni o acquisti intracomunitari di beni mobili, adottava lo stesso criterio fissato dalla prima, e cioè la **localizzazione delle intermediazioni, di regola, nel paese del committente** (pur con conseguenze diverse, come appresso vedremo, agli effetti dello “*status*” di esportatore abituale e della costituzione del “*plafond*”). Al riguardo, l'Agenzia delle entrate con risoluzione n. 437/E del 2008, aveva già riconosciuto che il comma 8 dell'art. 40 doveva ritenersi non più operante, in quanto di fatto assorbito dalla previsione di carattere generale contenuta nella lettera f-*quinquies* del quarto comma dell'art. 7 in parola. La legge Comunitaria 2008, confermando

normativamente, anche in tal caso, l'orientamento interpretativo dell'Agenzia delle entrate, ha disposto l'espressa abrogazione della norma sulle intermediazioni comunitarie, con conseguente applicazione generalizzata dei criteri di territorialità stabiliti dalla lettera *f-quinquies* per tutte le fattispecie di intermediazioni, comprese quindi quelle relative alle operazioni intracomunitarie relative a beni mobili. In definitiva, le intermediazioni su beni oggetto di operazioni intracomunitarie, se i committenti sono imprese nazionali, rientrano sempre nella lettera *f-quinquies* del quarto comma dell'art. 7 del d.p.r. n. 633 del 1972, dovendosi considerare in ogni caso territorialmente rilevanti in Italia indipendentemente dal luogo di effettuazione dell'operazione intermediata.

Fatturazione delle prestazioni di intermediazione rese da soggetti UE a committente ITA

La legge Comunitaria 2008, osserva la circolare n. 42 dell'ottobre scorso, interviene altresì ad eliminare le incertezze in merito all'individuazione delle corrette modalità di fatturazione delle **prestazioni di intermediazione rese da soggetti comunitari in favore di committenti nazionali soggetti passivi d'imposta**. Ad integrazione del testo dell'art. 17, terzo comma, del d.p.r. n. 633 del 1972 è previsto specificamente che per tutte le intermediazioni.

- sia se rese da soggetti comunitari,
- sia se rese da soggetti non comunitari

i committenti nazionali devono assolvere l'imposta esclusivamente con l'emissione dell'autofattura.

Fatturazione delle prestazioni di intermediazione rese da intermediari ITA a committenti UE

La legge Comunitaria 2008, ha risolto anche i dubbi relativi agli obblighi procedurali che devono osservare gli intermediari nazionali che rendono servizi a committenti comunitari. Tali dubbi si erano posti a seguito della contestuale vigenza – a partire dal 1° gennaio 2007 – della lettera *f-quinquies* del quarto comma dell'art. 7 del d.p.r. n. 633 del 1972 e del comma 8 dell'art. 40 del decreto-legge n. 331 del 1993. In base a tale disposizione dell'art. 7 le intermediazioni relative alle operazioni intracomunitarie concernenti beni configurano, "a regime", **operazioni escluse dal campo di applicazione dell'IVA** per carenza del presupposto territoriale d'imposizione e non più operazioni non imponibili, come invece previsto dal comma 8 dell'art. 40 del decreto-legge n. 331 del 1993: ciò comporta che i prestatori nazionali non devono porre in essere, agli effetti dell'IVA, alcun adempimento all'atto dell'incasso del relativo corrispettivo da parte dei propri committenti. Tali operazioni, pertanto, non confluiscono più nella dichiarazione annuale IVA presentata da questi soggetti, risultando irrilevanti anche agli ulteriori effetti

della determinazione del relativo “status” di esportatore abituale e della costituzione del “*plafond*” da loro spendibile. Ciò posto, è sorto il problema della salvaguardia degli adempimenti contabili posti in essere dagli operatori nazionali che in buona fede hanno *medio tempore* considerato ancora in vigore il comma 8 dell’art. 40 del decreto-legge n. 331 del 1993 – solo ora espressamente abrogato dalla legge Comunitaria 2008 – soprattutto di quelli relativi all’indicazione di tali operazioni nella dichiarazione annuale IVA, nonché nel calcolo per la determinazione dell’ammontare del “*plafond*” spendibile e dello “status” di esportatore abituale. Rispondendo a tale esigenza, la legge Comunitaria 2008 ha stabilito espressamente che l’abrogazione dell’art. 40, comma 8, del decreto-legge n. 331 e dei relativi richiami contenuti nelle altre disposizioni dello stesso decreto-legge, e, correlativamente, l’applicazione delle nuove previsioni, esplicano la loro efficacia solamente a partire dal giorno successivo a quello di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della legge, e, quindi, dal 15 luglio 2009. In concreto, dunque, la legge Comunitaria – in ossequio al principio del legittimo affidamento⁶¹ – conferma di fatto la correttezza del comportamento di quegli operatori che, *medio tempore*, hanno continuato a fatturare le prestazioni in questione in regime di non imponibilità ex art. 40, comma 8, del decreto-legge n. 331 del 1993, computandole conseguentemente ai fini dello “status” di esportatore abituale e del “*plafond*” ai sensi dell’art. 41, comma 4, dello stesso decreto-legge. La legge in esame prevede, inoltre, che, nei casi in cui i prestatori nazionali abbiano applicato alle intermediazioni “effettuate” a partire dal 1° gennaio 2008 la disciplina fiscale introdotta dalle illustrate nuove disposizioni recate dalla medesima legge, resta fermo il trattamento fiscale adottato.

Esigenze di coordinamento normativo

L’abrogazione del comma 8 dell’art. 40 del decreto-legge n. 331 del 1993, ha reso necessaria, per esigenze di coordinamento normativo, l’eliminazione di tutti i riferimenti alla norma abrogata contenuti nello stesso decreto, quali:

- il riferimento alla rilevanza, agli effetti della costituzione del *plafond* spendibile, delle intermediazioni rese da prestatori nazionali a committenti comunitari residenti in altri Stati membri (art. 40, comma 9);
- l’obbligo di integrazione, da parte dei committenti nazionali, delle fatture emesse dagli intermediari comunitari non residenti (art. 46, comma 1);
- il richiamo al contenuto obbligatorio delle fatture emesse dagli intermediari nazionali nei confronti dei propri committenti comunitari (art. 46, comma 2);
- gli obblighi di comunicazione dei numeri di identificazione IVA per le intermediazioni rispettivamente rese da prestatori nazionali a committenti comunitari, e da prestatori comunitari a committenti nazionali (art. 50, commi 1 e 3).

Antonino Romano 10 Novembre 2009

NOTE

(1) Con effetto dal 1° gennaio 2010, il nuovo criterio di tassazione di queste intermediazioni sarà nuovamente modificato dal decreto legislativo che recepirà nella legislazione nazionale il contenuto della direttiva n. 2008/8/CE del 12 febbraio 2008, che muta i criteri comunitari di territorialità delle prestazioni di servizi, attualmente fissati dalla direttiva n. 2006/112/CE del 2006. In concreto, quindi, le prestazioni di intermediazione rese a soggetti IVA stabiliti in Italia si considereranno in ogni caso effettuate nel nostro Stato, a prescindere dal luogo dell'operazione intermediata e dal domicilio del prestatore; conseguentemente, risulteranno soggette al tributo in Italia anche le intermediazioni rese a committenti nazionali relative ad operazioni poste in essere al di fuori del territorio della Comunità.