

Il commercialista telematico

IVA: i principi di territorialità delle prestazioni di intermediazione commentati da ASSONIME

(a cura di Attilio Romano)

Nuovo criterio di territorialità delle prestazioni di servizi sotto la lente dell'Associazione italiana tra le società per azioni. La circolare 20 aprile 2007, n. 20, esamina la disciplina nazionale di riferimento, contenuta nell'art. 7, comma quarto del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, modificata dall'art. 1, comma 325 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, individuando altresì, a beneficio degli operatori, adempimenti ed obblighi procedurali.

Disciplina comunitaria di riferimento della territorialità delle intermediazioni e relativa evoluzione.

La parte iniziale del documento firmato dal Direttore generale di ASSONIME ripercorre la normativa oggetto della trattazione.

L'art. 28-ter della sesta direttiva IVA (dir. 77/388/CEE del 17 maggio 1977), recante i criteri di individuazione del luogo di tassazione delle operazioni intracomunitarie prevedeva, alla lett. E, n. 3 – in deroga al principio generale di tassazione delle prestazioni di servizi nel paese di residenza del prestatore, stabilito dal precedente art. 9, p. 1 – che le prestazioni di servizi di intermediazione rese da soggetti (intermediari) che agiscono in nome e per conto di terzi, diverse dalle intermediazioni relative ai trasporti intracomunitari, alle prestazioni a questi accessorie ed a quelle inerenti alle prestazioni indicate nell'art. 9, p. 2, lett. e), della stessa direttiva (elencate quest'ultime, in ambito nazionale, nella lett. d) del quarto comma dell'art. 7 del D.P.R. n. 633 del 1972), si considerano effettuate nel luogo di esecuzione dell'operazione "intermediata" cui accedono; in base alla medesima norma, le cennate prestazioni di intermediazione si considerano peraltro effettuate nello Stato membro del soggetto committente se questo risulta identificato ai fini IVA in uno Stato membro diverso da quello in cui viene effettuata l'operazione principale.

Tale normativa comunitaria è stata recepita dal legislatore nazionale con l'art. 40, comma 8, del D.L. n. 331 del 1993, convertito con L. n. 427 del 1993, rubricato "territorialità delle operazioni intracomunitarie".

In relazione al contenuto di tale disposizione, ASSONIME ricorda come la stessa prevede che

- le suddette prestazioni di intermediazione, se concernenti operazioni su beni mobili, siano da considerare territorialmente rilevanti nel territorio dello Stato se relative ad operazioni ivi effettuate, con esclusione delle prestazioni rese a soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro, e che
- le intermediazioni effettuate nei confronti di committenti soggetti passivi d'imposta nel territorio dello Stato si considerano effettuate in Italia anche qualora l'operazione principale sia stata compiuta in un altro Stato membro (come già in passato specificato dal par. 4.4. della circolare n. 13 del 23 febbraio 1994 del Ministero delle finanze, la disposizione comprende non solamente le intermediazioni relative alle cessioni ed agli acquisti intracomunitari di beni, ma anche quelle afferenti i servizi aventi ad oggetto beni mobili materiali, come le locazioni di mezzi di trasporto, nonché quelle relative ai trasporti di beni, interni agli Stati membri, per i quali l'intermediario od il committente siano residenti in Stati membri diversi).

Il commercialista telematico

In vigenza della suddetta disciplina peraltro si dubitava – in considerazione anche della collocazione del cennato art. 28-ter nell'ambito del Titolo XVI-bis della sesta direttiva, disciplinante il regime transitorio degli scambi intracomunitari di beni (e coerente con tale collocazione era la corrispondente rubrica del citato art. 40 sulla “territorialità delle operazioni intracomunitarie”) – se l'applicazione del criterio di rilevanza territoriale da tale norma previsto per le prestazioni di intermediazione dovesse ritenersi limitata esclusivamente ai casi in cui l'operazione intermediata rientrasse – al di là delle operazioni intracomunitarie - tra le operazioni relative ai beni mobili materiali, come l'esplicito riferimento a tali beni lasciava supporre, ovvero se il suddetto criterio potesse rendersi applicabile come principio di carattere generale anche per le intermediazioni relative alle prestazioni di servizi in genere, in luogo del criterio di tassazione nello Stato di residenza o domicilio del prestatore stabilito dall'art. 7, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Portata la questione dinanzi la **Corte di Giustizia delle Comunità europee**, questa, con la **sentenza n.C-68/03 del 27 maggio 2004**, ha espresso il proprio orientamento, affermando che il criterio di rilevanza territoriale delle prestazioni di intermediazione cui attribuire valenza generale è quello del luogo di effettuazione dell'operazione intermediata (ad eccezione delle intermediazioni espressamente escluse dallo stesso art. 28-ter sopra richiamato), non rilevando in senso contrario neppure la circostanza che i servizi in questione siano resi nei confronti di committenti soggetti passivi ai fini IVA, o meno.

In tale contesto, la nuova **direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE**, contenente la c.d. “rifusione” della sesta direttiva, onde superare le incertezze esistenti nei vari Stati membri in ordine all'individuazione della disciplina applicabile alle operazioni in questione, ha collocato la disposizione del suddetto art. 28-ter nell'art. 44 del nuovo testo della direttiva, rientrante nel Titolo V dedicato alle regole generali che disciplinano il “luogo delle operazioni imponibili” e, più specificamente, nel Capo 3, contenente le disposizioni per l'individuazione del luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, riconoscendo che il criterio di territorialità già individuato per le prestazioni di intermediazione dal più volte citato art. 28-ter, lett. E, n. 3 in deroga al principio generale basato sulla residenza o domicilio del prestatore di cui all'art. 9, n. 1 della sesta direttiva, ha valenza generale in quanto contiene la disciplina propria ed esaustiva delle prestazioni in esame sia se relative a beni che a servizi.

La nuova previsione comunitaria, pertanto, stabilisce che tutte le prestazioni di intermediazione rese da intermediari con rappresentanza (in nome e per conto di terzi), diverse da quelle già escluse dallo stesso art. 28-ter, lett. E, n. 3 ⁽¹⁾, sono territorialmente rilevanti nel **luogo di effettuazione dell'operazione “intermediata”**, salvo che il committente risulti identificato ai fini IVA in uno Stato membro diverso da quello in cui si considera effettuata l'operazione principale, nel qual caso l'intermediazione è da considerare territorialmente rilevante nello Stato di identificazione del committente.

La ragione di tale ultima deroga risiede evidentemente nell'opportunità di evitare che, per il recupero dell'imposta assolta in altro Stato membro, il destinatario soggetto d'imposta comunitario sia costretto ad identificarsi in tale ultimo Stato, ovvero ad ivi nominare un rappresentante fiscale.

¹ Trattasi delle intermediazioni relative ai trasporti intracomunitari, alle prestazioni ad essi accessorie ed a quelle relative alle operazioni indicate nell'art. 9, n2, lett. e), corrispondenti a quelle elencate nell'art. 7, quarto comma, lett. d), del D.P.R. n. 633 del 1972.

Il commercialista telematico

Disciplina nazionale di recepimento del nuovo criterio di territorialità delle intermediazioni.

Tenendo conto del suddetto orientamento comunitario, **il comma 325 dell'art. 1 della Legge 27 dicembre 2006, n. 296** (Legge finanziaria per il 2007) ha modificato – a partire dal 1° gennaio del corrente anno⁽²⁾ – il quarto comma dell'art. 7 del D.P.R. n. 633 del 1972 con l'aggiunta di una nuova lettera (la lett. f-quinquies), che introduce il criterio generale di determinazione della rilevanza territoriale delle prestazioni di intermediazione diverse da quelle aventi ad oggetto le operazioni espressamente elencate nella lett. d) dello stesso quarto comma del medesimo articolo e da quelle di cui ai commi quinto e sesto dell'art. 40 del citato D. L. n. 331 del 1993, per le quali è prevista una propria autonoma e specifica disciplina.

In base alla nuova disposizione, le intermediazioni in genere – intendendosi per tali (come rilevato dal Ministero delle finanze nella risoluzione n. 77 del 16 luglio 1998) quelle fattispecie contrattuali, non costituenti necessariamente figure negoziali specifiche, che presuppongono la “trasparenza” giuridica della figura dell'intermediario nella circolazione di beni e servizi, in quanto gli effetti della propria attività si producono direttamente in capo al soggetto committente - devono pertanto considerarsi **localizzate nel territorio dello Stato se sono ivi effettuate le operazioni intermedie** (v. il primo periodo della lett. f-quinquies), ad esclusione di quelle rese nei confronti di un soggetto passivo identificato in un altro Stato membro dell'Unione Europea, le quali – ancorchè le operazioni intermedie siano effettuate in Italia - risultano sempre territorialmente rilevanti nell'altro Stato.

L'ultimo periodo della nuova lettera f-quinquies prevede infine che le intermediazioni in questione si considerano in ogni caso effettuate in Italia se rese nei confronti di un soggetto passivo d'imposta ivi domiciliato o residente, o comunque ivi identificato, ancorchè le operazioni intermedie non siano effettuate nel territorio dello Stato.

Tale puntualizzazione dovrebbe peraltro intendersi riferita – osserva ASSONIME – a quelle intermediazioni, commesse da soggetti passivi nazionali, relative ad operazioni intermedie effettuate nel territorio dell'Unione europea, del pari ed in corrispondenza alla sopra indicata disposizione che sposta la territorialità in altro Stato membro se committente dell'intermediazione è un soggetto passivo ivi residente; le intermediazioni relative ad operazioni effettuate in Paesi extracomunitari, anche se rese nei confronti di soggetti passivi nazionali, dovrebbero pertanto rimanere escluse dal tributo.

In tal senso, d'altronde, depone da un lato sia il contesto in cui era prevista la disposizione comunitaria del citato art. 28-ter della sesta direttiva da cui essa trae origine (concernente operazioni intracomunitarie) sia, dall'altro, lo stesso contenuto della disposizione di cui all'art. 15, n. 14, della medesima sesta direttiva (v., attualmente, l'art. 153 della direttiva di rifusione), che stabilisce espressamente la non rilevanza, agli effetti dell'applicazione del tributo, delle intermediazioni relative ad “operazioni effettuate fuori della Comunità”.

La nuova disciplina delle intermediazioni in relazione ad operazioni specificamente individuate dal D.P.R. n. 633.

Dall'introduzione del nuovo criterio di territorialità deriva che operazioni di intermediazione in precedenza territorialmente rilevanti perchè rese da prestatori residenti nel territorio

² Il termine finale previsto per gli Stati membri per l'introduzione delle suddette disposizioni comunitarie nei propri ordinamenti interni è fissato al 1° gennaio 2008 dall'art. 412 della citata direttiva di rifusione.

Il commercialista telematico

dello Stato (ad es. , intermediazioni su prestazioni di servizi culturali, sportivi, etc. rese ad un soggetto d'imposta residente in altro Stato membro) sono ora escluse dal campo di applicazione del tributo, mentre corrispondenti prestazioni rese da soggetti residenti in altro Stato membro a soggetti d'imposta residenti nel territorio dello Stato sono ora quivi territorialmente rilevanti.

Le prime, come operazioni escluse, non sono soggette neppure agli obblighi procedurali (fatturazione, registrazione, etc.); delle seconde, territorialmente rilevanti ai fini del tributo, dovrà individuarsi la concreta disciplina agli effetti dell'applicazione dell'IVA, giacchè dalla loro rilevanza può non derivare "tout court" l'imponibilità al tributo (v., ad es. , i casi di non imponibilità di cui all'art. 9, n. 7, del D.P.R. n. 633).

Nulla espressamente si prevede in ordine al comma 8 dell'art. 40 del D.L. n. 331 del 1993 per le intermediazioni in operazioni intracomunitarie.

La disposizione, pertanto, è da ritenere rimasta in vigore, come vigenti devono ritenersi quelle disposizioni che ad essa fanno riferimento in ordine ai criteri di fatturazione (art. 46, comma 2, del citato D.L. n. 331) ed agli obblighi connessi (art. 50, comma 2, dello stesso D.L.), nonchè alla loro qualificazione (art. 40, comma 9), anche agli effetti dei rimborsi (art. 57, comma 2, stesso D.L.).

Ciò premesso, appare evidente , argomenta la circolare in commento, come con i nuovi criteri di territorialità, strettamente connessi alle regole che disciplinano la territorialità delle operazioni oggetto di intermediazione, alla regola unitaria della residenza del prestatore si sostituiscano ora discipline che in concreto possono presentarsi anche oltremodo articolate.

3.1. La soluzione sarà articolata per le intermediazioni relative a trasporti di persone, in particolare se trattasi di trasporti internazionali.

Se riferita a **trasporti nazionali**, la prestazione di intermediazione sarà sempre soggetta ad IVA – anche se resa nei confronti di committenti extra-UE – a meno che la prestazione non sia resa a soggetto passivo residente in altro Stato membro dell'Unione europea.

Se trattasi invece di **trasporti internazionali**, la rilevanza IVA delle prestazioni d'intermediazione – sia pure in regime di non imponibilità al tributo (v., in tal senso, l'art. 9, n. 1, del D.P.R. n. 633) - sarà circoscritta alla parte riferibile alla tratta nazionale, rimanendo questa peraltro esclusa dall'IVA ove committente sia un soggetto d'imposta comunitario. La parte dell'intermediazione imputabile a tratte eseguite al di fuori del territorio dello Stato saranno invece soggette al tributo vigente nei singoli Stati interessati dai suddetti trasporti.

3.2. Complessa può rivelarsi anche la concreta disciplina delle **intermediazioni relative ai noleggi internazionali di mezzi di trasporto** (terrestri, marittimi od aerei, sia commerciali che ad uso privato).

In proposito è stato osservato che l'art. 7, quarto comma, lett. f), del D.P.R. n. 633 ribadisce il criterio generale di territorialità collegato alla residenza o domicilio del prestatore del servizio di noleggio (noleggiante), previsto dal terzo comma dello stesso art. 7, con il criterio basato sul luogo di utilizzo dei beni in questione.

Tale norma prevede infatti in linea generale che le suddette prestazioni, se rese da soggetti domiciliati o residenti in Italia, rimangono estranee al campo di applicazione dell'IVA quando sono utilizzate al di fuori del territorio della Comunità.

In base alla medesima disposizione le prestazioni in questione **assumono** invece **rilevanza** territoriale, agli effetti del tributo:

a) quando il noleggiante è domiciliato o residente nel territorio dello Stato ed il mezzo di trasporto è utilizzato nel territorio stesso o di altro Stato membro;

Il commercialista telematico

b) quando il noleggiante è domiciliato o residente fuori della Comunità ed il mezzo di trasporto è utilizzato nel territorio dello Stato.

Da ciò deriva che - in caso di utilizzo di esse parte nel territorio comunitario e parte al di fuori di esso - se noleggianti sono soggetti nazionali assume rilevanza territoriale la quota di corrispettivo riferita all'utilizzo delle stesse nel territorio comunitario, mentre, se sono soggetti extra-UE, si considera rilevante la quota di corrispettivo afferente il loro utilizzo nel territorio nazionale.

Qualora detti mezzi di trasporto appartengano alla categoria delle navi ed aeromobili destinati ad attività commerciali, alla base imponibile come sopra determinata si applica il regime di non imponibilità al tributo di cui all'art. 8-bis, primo comma, lett. e) e 9, primo comma, n. 3, del D.P.R. n. 633; se si tratta di navi da diporto o di aeromobili ad uso privato, la suddetta base imponibile è soggetta al tributo con l'aliquota ordinaria del 20 per cento.

In tale contesto normativo, la disciplina delle intermediazioni relative alle suddette operazioni risulterà anche in tal caso necessariamente correlata alla disciplina delle operazioni intermedie cui accedono; a tale riguardo, ASSONIME evidenzia che, a livello operativo, la nuova disposizione potrebbe dare luogo a problemi di difficile soluzione in ordine alla prova dell'entità della parte del servizio d'intermediazione da considerare territorialmente rilevante, e quindi rientrante nel campo di applicazione dell'IVA, sia pure in regime di non imponibilità ai sensi dell'art. 9, n. 7, del D.P.R. n. 633 ⁽³⁾.

Adempimenti procedurali connessi alla nuova disciplina

Per quanto concerne, infine, gli obblighi procedurali conseguenti alla nuova disciplina, per le prestazioni di intermediazione effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti si applicano le note disposizioni di cui agli artt. 17, secondo e terzo comma, e 21, quinto comma, del D.P.R. n. 633, che prevedono la possibilità di assolvere gli adempimenti direttamente - se trattasi di operatori residenti in altro Stato membro - o comunque tramite un rappresentante fiscale residente nel territorio dello Stato; in caso di mancata identificazione o mancata nomina del rappresentante fiscale, tenuto agli adempimenti è il committente, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato.

Rimane operante la procedura della integrazione della fattura per le prestazioni di intermediazione intracomunitaria di cui all'art. 40, commi 5, 6 ed 8, effettuate nel territorio dello Stato, commesse da soggetti passivi d'imposta ivi residenti.

E' auspicabile comunque, rileva ASSONIME, che le procedure siano unificate e semplificate, esaminandosi anche la possibilità di circoscriverne l'obbligatorietà in capo al committente solo in presenza di operazioni imponibili.

Non sono considerati dal criterio generale di territorialità di cui alla lett. f -quinqües i servizi d'intermediazione già destinatari di una propria autonoma e specifica disciplina, che rimane pienamente operante.

In particolare, continua ad applicarsi la disciplina previgente per:

³ In relazione all'analogica problematica relativa ai trasporti marittimi internazionali si ricorda che, con la circolare n. 11 del 7 marzo 1980, il Ministero delle finanze ha già in passato riconosciuto la possibilità di fare ricorso ad un criterio di quantificazione forfetaria, in base al quale la tratta di trasporto da considerare effettuata in acque territoriali, e quindi rilevante agli effetti del tributo, anche se non imponibile ai sensi dell'art. 9 del D.P.R. n. 633, è stata determinata nella misura del 5 per cento dell'intero trasporto; ancora, più recentemente, sulle percentuali forfetarie di utilizzo delle navi commerciali e da diporto al di fuori delle acque territoriali, si vedano le circolari nn. 76/E del 2 agosto 2001 e 49/E del 7 giugno 2002 dell'Agenzia delle Entrate, rispettivamente commentate con le nostre sopra citate circ. nn. 43 del 2001 e 47 del 2002.

Il commercialista telematico

- le intermediazioni relative alle operazioni espressamente elencate dalla più volte citata lett. d) del quarto comma dell'art. 7 del D.P.R. n. 633 (4);
- le intermediazioni considerate dai commi 5 e 6 dell'art. 40 del D.L. n. 331, rispettivamente riferite – come già sopra detto - ai servizi di trasporto intracomunitario di beni, ed alle prestazioni ad essi accessorie (il comma 5 del citato art. 40 prevede infatti per le prime la rilevanza territoriale agli effetti dell'IVA se quivi ha inizio l'esecuzione del trasporto intracomunitario, tranne il caso in cui il committente sia soggetto passivo d'imposta in altro Stato membro, mentre il successivo comma 6 dello stesso articolo attribuisce rilevanza territoriale alle seconde, ancorchè eseguite nel territorio di altro Stato membro, quando il committente sia un soggetto passivo d'imposta quivi residente);
- le intermediazioni afferenti le operazioni indicate nel vigente art. 40, comma 8, dello stesso D.L. n. 331;
- infine, le intermediazioni relative ai beni immobili di cui alla lett. a) del quarto comma dell'art. 7 del più volte citato D.P.R. n. 633, la cui rilevanza territoriale è in linea generale da considerare "attratta" dal luogo in cui è ubicato l'immobile "intermediato" (v., in tal senso, la disposizione contenuta nell'art. 9, par. 2, lett. a, della sesta direttiva, ed ora riportata nell'art. 45 della direttiva di rifusione, che stabilisce espressamente che "il luogo delle prestazioni di servizi relative ad un bene immobile, incluse le prestazioni di agenti immobiliari.., è quello dove il bene è situato").

Attilio Romano

Aprile 2007

⁴ Tale disposizione comprende: le prestazioni di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto; le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore; le prestazioni pubblicitarie; le prestazioni di consulenza ed assistenza tecnica e legale; le prestazioni di formazione ed addestramento del personale; i servizi di telecomunicazione, di radiodiffusione e di televisione; le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici; i servizi di elaborazione e fornitura dati e simili; le operazioni bancarie, finanziarie ed assicurative; le operazioni relative ai prestiti di personale; le cessioni di contratti relativi alle prestazioni di sportivi professionisti.