

STUDIO ANTONELLI

Dott. Alessandro Antonelli
TRIBUTARISTA - PUBBLICISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Federico Mambelli
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Alessandro Mengozzi
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott.ssa Rita Santolini
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Sgarzani
COMMERCIALISTA
REVISORE CONTABILE

Dott. Stefano Zanfini
ASSISTENTE

Forlì, 12 febbraio 2009

A TUTTI I
SIGG. CLIENTI

LORO SEDI

[AREA: FISCALITA' D'IMPRESA](#)

CIRCOLARE N. 11/2009

Oggetto: IVA – Territorialità delle prestazioni di intermediazione - Art. 7, comma 4, lett. f-quinquies), D.P.R. n. 633/1972 – Risoluzioni dell’Agenzia delle entrate nn. 7/E e 8/E del 9 gennaio 2008; n. 437/E del 13 novembre 2008.

1. Premessa.

L’art.1, comma 325, della Legge n. 296/2006, aggiungendo la nuova lettera f-quinquies) all’art. 7, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, ha modificato, a decorrere dal 1° gennaio 2007, il previgente criterio generale di determinazione della rilevanza territoriale delle prestazioni di intermediazione rese in nome e per conto di terzi committenti.

La nuova disposizione - conformemente alla previsione dell’art. 44 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 - prevede che tutte le prestazioni di intermediazione, diverse da quelle di cui all’art. 7, comma 4, lett. a) e d), del D.P.R. n. 633/1972 e di quelle di cui all’art. 40, commi 5 e 6, del D.L. n. 331/1993 (cfr paragrafo 2), effettuate da un intermediario che agisce in nome e per conto di terzi, siano territorialmente rilevanti non già nel paese di residenza del prestatore,

STUDIO ANTONELLI

secondo il principio generale di cui all'art. 7, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, bensì nel territorio dello Stato, se sono qui effettuate le operazioni principali sottostanti.

La stessa disposizione stabilisce, tuttavia, che le intermediazioni rese nei confronti di un soggetto passivo identificato in un altro Stato membro dell'Unione europea risultano sempre territorialmente rilevanti in tale Stato membro, ancorché le operazioni intermedie siano effettuate in Italia.

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

Per quanto attiene alle operazioni principali sottostanti (trattasi, in genere, di cessioni di beni mobili a cui le prestazioni di intermediazione sono relative), si evidenzia che le stesse, ai sensi dell'art. 7, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello Stato medesimo.

In relazione a tale nuova disposizione l'Agenzia delle entrate ha fornito i primi chiarimenti con le Risoluzioni nn. 7/E e 8/E del 9 gennaio 2008 e 437/E del 13 novembre 2008. Con la presente circolare e l'allegata tabella riassuntiva si intende fornire un quadro completo della nuova disciplina, offrendo altresì indicazioni sul diverso trattamento ai fini IVA riservato alle prestazioni di intermediazione a seconda delle caratteristiche dei soggetti coinvolti (soggetti passivi d'imposta o meno) e del luogo di residenza degli stessi (territorio dello Stato, dell'Unione europea ovvero territorio extra-UE).

2. Ambito di applicazione e di esclusione della nuova disciplina relativa alle intermediazioni.

La R.M. n. 8/E del 2008 ha chiarito che rientrano nella fattispecie prevista dall'art. 7, comma 4, lett. f-quinquies), del D.P.R. n. 633/1972 le intermediazioni che si riferiscono a beni mobili in genere, intendendosi per tali 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 ripercuotono in capo al soggetto committente (in tale senso anche la R.M. n. 77/E del 16 luglio 1998).

Inoltre, la R.M. n. 437/E del 2008 ha precisato che la nuova lettera f-quinquies disciplina anche le intermediazioni intracomunitarie relative a beni mobili regolate, sino al 31 dicembre 2006, dall'art. 40, comma 8, del D.L. n. 331/1993 (cfr successivi punti 6 e 7). E' pertanto "inattiva" e non trova più applicazione la previgente disciplina di cui al citato art. 40, comma 8, la quale stabilisce che le prestazioni di intermediazione relative ad operazioni su beni mobili si considerano effettuate nel territorio dello Stato se:

- relative ad operazioni ivi effettuate, con esclusione delle intermediazioni rese a soggetti passivi residenti in altri Stati membri, che sono rilevanti in tali Stati, oppure;
- il committente dell'intermediazione è un soggetto passivo nazionale, anche se l'operazione intermediata è effettuata in un altro Stato membro.

STUDIO ANTONELLI

Viceversa, non sono attratti dal criterio generale di territorialità di cui alla lett. f-*quinquies* dell'art. 7 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:

- le intermediazioni relative alle operazioni espressamente elencate dalla lett. d) del quarto comma dell'art.7 del D.P.R. n. 633/1972;
- le intermediazioni di cui ai commi 5 e 6 dell'art. 40 del D.L. n. 331/1993 riferite, rispettivamente, ai servizi di trasporto intracomunitario di beni ed alle prestazioni ad essi accessorie;
- 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. 633/1972, la cui rilevanza territoriale è, in linea generale, da considerare "attratta" dal luogo in cui è ubicato l'immobile "intermediato".

3. Intermediazioni rese da soggetti privati.

La Risoluzione n. 437/E dell'Agenzia delle entrate evidenzia che le intermediazioni rese da soggetti privati italiani, comunitari od extra-UE, esulano dal campo di applicazione del tributo per mancanza del presupposto soggettivo d'imposizione, come individuato dall'art. 4, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, salvo che assumano rilevanza e frequenza tali da far presumere l'esercizio "abituale" di un'attività d'impresa da parte dei prestatori.

In tal caso il committente nazionale non deve porre in essere alcun adempimento agli effetti dell'IVA all'atto del pagamento del corrispettivo dell'intermediazione ricevuta. A tale riguardo la Circolare Assonime n. 4/2009 mette in evidenza che lo stesso committente dovrà comunque accertarsi che il prestatore del servizio di intermediazione sia effettivamente un "privato" in quanto, diversamente, potrebbe essere sanzionabile per il mancato assolvimento dell'imposta dovuta a fronte della prestazione commessa.

4. Intermediazioni per cessioni allo stato estero di beni situati in Paesi extra-UE - c.d. "estero su estero".

La Risoluzione n. 437/E del 2008 chiarisce che le intermediazioni relative ad acquisti e cessioni di beni situati al di fuori del territorio comunitario non sono soggette al tributo in quanto mancano del requisito territoriale d'imposizione.

In relazione ad esse, pertanto, il committente italiano non è tenuto ad alcun adempimento agli effetti dell'IVA. Tale principio rimane comunque valido indipendentemente dalla residenza o dal domicilio sia del prestatore che del soggetto committente, che quindi possono essere soggetti passivi d'imposta nazionali, comunitari od extra-UE.

5. Intermediazioni per cessioni all'esportazione o cessioni intracomunitarie di beni rese a committente soggetto passivo d'imposta italiano.

Le Risoluzioni nn. 8/E e 437/E del 2008 forniscono importanti precisazioni circa il regime delle intermediazioni commesse da soggetto passivo d'imposta italiano nei casi di cessioni:

- all'esportazione di beni dal territorio nazionale (caso 1);

STUDIO ANTONELLI

- intracomunitarie con partenza dei beni dall'Italia (caso 2);
- all'esportazione di beni situati in Stati membri dell'UE (caso 3).

5.1 Intermediazioni su beni oggetto di esportazione (casi sub 1 e 3).

In relazioni a tali casi viene affermato che le prestazioni di intermediazione, se il committente è un'impresa nazionale, ricadono pienamente nel dettato normativo dell'ultimo periodo della lettera f-*quinquies* in esame, dovendosi considerare in ogni caso territorialmente rilevanti in Italia, indipendentemente dal luogo di effettuazione dell'operazione intermediata.

Agli effetti della concreta applicazione dell'IVA, è opportuno distinguere il caso in cui la prestazione di intermediazione, rilevante nel territorio dello Stato, sia resa da un soggetto non residente e non identificato ai fini IVA in Italia, senza la nomina di un rappresentante fiscale e senza il tramite di una stabile organizzazione, dal caso di prestazione resa da un soggetto passivo d'imposta nazionale.

Nel primo caso si applicano le disposizioni di cui all'art. 17, commi secondo e terzo, del D.P.R. n. 633/1972, in base al quale, se non provvede direttamente l'agente non residente, gli adempimenti sono assolti direttamente dal committente italiano mediante autofattura con applicazione dell'IVA al 20%. La Risoluzione n. 437/E del 2008 mette in evidenza che resta comunque applicabile la specifica previsione di non imponibilità al tributo prevista dall'art. 9, comma 1, n. 7, del D.P.R. n. 633/1972 per le intermediazioni relative "*a beni in importazione, esportazione e transito*", sia che i beni siano localizzati in Italia, sia che siano localizzati in un altro Stato membro.

Nel secondo caso, invece, l'intermediario nazionale dovrà emettere la fattura assoggettando le provvigioni al tributo con l'aliquota IVA ordinaria del 20% (salvo i casi di invio di apposite dichiarazioni di intento da parte di imprese nazionali) ovvero, nel caso di intermediazioni relative a beni in esportazione, applicando la previsione di non imponibilità al tributo prevista dall'art. 9, comma 1, n. 7, del D.P.R. n. 633/1972.

5.1.1 Applicazione del regime di non imponibilità IVA in relazione alle intermediazioni su beni oggetto di esportazione.

In relazione al regime di non imponibilità previsto dall'art. 9, comma 1, n. 7 del D.P.R. n. 633/1972 ricordiamo l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria contenuto nella R.M. 30 giugno 1980, n. 420248, ribadita dalle RR.MM. 1° ottobre 1981, n. 371951 e 17 novembre 1984, n. 426768.

In base alla prassi richiamata il trattamento di non imponibilità di cui al n. 7, comma 1, dell'art. 9, del D.P.R. n. 633/1972 "*può essere riconosciuto soltanto se le intermediazioni siano direttamente riferibili a beni che, all'atto dell'effettuazione delle prestazioni, abbiano già ricevuto una delle suddette destinazioni doganali*" (importazione, esportazione o transito).

In altri termini, ad avviso dell'amministrazione finanziaria, l'applicazione della non imponibilità presuppone che la specifica destinazione doganale prevista dalla norma (nel caso di specie i beni dovrebbero risultare "*in esportazione*" a seguito dell'emissione della bolletta doganale) sia conferita ai beni anteriormente al momento di effettuazione del servizio di intermediazione (che coincide con il momento del pagamento del corrispettivo).

Viceversa, secondo una parte della dottrina (cfr. R. Portale, *Imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2008, p. 299), la non imponibilità di cui all'art. 9, comma 1, n. 7, del D.P.R. n. 633/1972, rivestendo carattere "oggettivo", troverebbe applicazione alle prestazioni in esame a prescindere dal momento di assegnazione della destinazione doganale dei beni in importazione, in esportazione o in transito, restando quindi possibile, per l'intermediario, dimostrare in qualsiasi momento la suddetta destinazione, anche quindi a posteriori.

5.2 Intermediazioni su beni oggetto di cessione intracomunitaria (caso sub 2).

Analogamente ai casi sub 1 e 3, anche per tale fattispecie viene affermato che le prestazioni di intermediazione, se il committente è un'impresa nazionale, ricadono pienamente nel dettato normativo dell'ultimo periodo della lettera *f-quinquies* in esame, dovendosi considerare in ogni caso territorialmente rilevanti in Italia, indipendentemente dal luogo di effettuazione dell'operazione intermediata.

Tuttavia, a differenza dei casi precedenti, le intermediazioni relative a cessioni intracomunitarie di beni con partenza dal territorio nazionale (caso sub 2) devono considerarsi regolarmente soggette al tributo con l'aliquota ordinaria del 20 per cento, non potendo beneficiare dello speciale regime di non imponibilità previsto dall'art. 9, comma 1, n. 7, del D.P.R. n. 633/1972.

Per tali operazioni si applicano:

- le regole ordinarie, con emissione di fattura soggetta ad IVA con l'aliquota del 20%, se la prestazione viene resa da un soggetto passivo identificato ai fini IVA in Italia;
- le disposizioni di cui all'art. 17, commi secondo e terzo, del D.P.R. n. 633/1972 (in base al quale gli adempimenti sono assolti direttamente dal committente italiano tramite autofattura con l'aliquota IVA ordinaria del 20%), nel caso in cui la prestazione sia resa da un soggetto non residente, non identificato ai fini IVA in Italia.

L'Agenzia delle entrate, nel definire l'ambito oggettivo di applicazione della disposizione di cui alla lettera *f-quinquies*, ha chiarito che la previgente disciplina delle intermediazioni intracomunitarie relative a beni mobili, dettata dall'art. 40, comma 8, del D.L. n. 331/1993, deve intendersi di fatto non più operativa, in quanto assorbita *ab origine* dalla previsione di carattere generale contenuta nella stessa lettera *f-quinquies*.

Da tale orientamento derivano notevoli differenze sotto il profilo degli adempimenti procedurali del tributo in materia di fatturazione. Come già evidenziato, infatti, l'art. 40, comma 8, stabilisce che le intermediazioni in questione sono rilevanti in Italia se l'operazione intermediata è effettuata in Italia (con esclusione, peraltro delle intermediazioni rese a soggetti passivi residenti in altri Stati membri, che sono rilevanti in tali Stati) oppure se il committente dell'intermediazione è un soggetto passivo nazionale, anche se l'operazione intermediata è effettuata in un altro Stato membro. In questo secondo caso, peraltro, in ossequio alla regola generale prevista per le operazioni intracomunitarie dall'art. 46, comma 1, del D.L. n. 331/1993, se l'operazione è resa al committente italiano da un soggetto comunitario, il committente nazionale non deve emettere autofattura, bensì è tenuto ad integrare la fattura ricevuta dal prestatore comunitario.

STUDIO ANTONELLI

In base alla nuova lettera *f-quinquies* dell'art. 7, invece, quando le prestazioni di intermediazione sono territorialmente rilevanti in Italia, sia nel caso di intermediazioni rese da un soggetto comunitario, così come di intermediazioni rese da un soggetto non comunitario, il committente nazionale deve ora assolvere l'imposta con l'emissione dell'autofattura ai sensi della norma generale contenuta nell'art. 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972 e non già mediante integrazione della fattura emessa dal prestatore comunitario non residente.

6. Intermediazioni rese a soggetti passivi comunitari.

L'Assonime con la Circolare n. 9 del 2009 ha messo in luce tutte le conseguenze che derivano dalla posizione dell'Agenzia delle entrate in relazione all'inoperatività dell'art. 40, comma 8, del D.L. n. 331/1993 ed in particolare viene messo in evidenza quali siano le conseguenze in relazione alle prestazioni di intermediazione rese da soggetti nazionali in favore di committenti comunitari.

L'applicazione generalizzata dei criteri di territorialità previsti dalla lettera *f-quinquies* dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972 a tutte le fattispecie di intermediazioni, relative a cessioni interne, intracomunitarie e ad esportazioni, sottolinea l'Associazione, comporta infatti che le prestazioni di intermediazione rese da soggetti nazionali in favore di committenti comunitari, che siano soggetti passivi d'imposta nel proprio Stato membro, configurano operazioni escluse dal campo di applicazione del tributo nazionale per carenza del presupposto territoriale d'imposizione e non più operazioni non imponibili, come invece previsto dal citato art. 40, comma 8.

Gli intermediari nazionali, pertanto, non dovranno più emettere fattura non imponibile nei confronti dei propri committenti comunitari, per queste operazioni, poiché si tratta di operazioni escluse da imposta. Di conseguenza, queste operazioni non dovranno più confluire nella dichiarazione annuale IVA di questi soggetti, e diverranno in questo modo irrilevanti anche agli ulteriori effetti della determinazione dello status di esportatore abituale e della costituzione del plafond spendibile.

7. Intermediazioni rese a soggetti extra-UE e a soggetti privati.

E' appena il caso di precisare che l'applicazione del criterio di territorialità nei termini sopra descritti comporta altresì che le prestazioni di intermediazione rese da soggetti nazionali a favore di committenti extra-UE configurino operazioni escluse dal campo di applicazione del tributo nazionale per carenza del presupposto territoriale d'imposizione (soluzione peraltro già confermata dalla Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 7/E del 2008), salvo il caso in cui le operazioni oggetto dell'intermediazione si considerino effettuate nel territorio dello Stato. In quest'ultimo caso, infatti, anche le prestazioni di intermediazione si considerano territorialmente rilevanti in Italia e il prestatore del servizio di intermediazione dovrà applicare l'IVA con l'aliquota ordinaria del 20%, salvo il caso delle operazioni di esportazione, per cui vale il già esaminato regime di non imponibilità cui all'art. 9, n. 7, del D.P.R. n. 633/1972.

Anche le prestazioni di intermediazione rese da soggetti passivi d'imposta nazionali a favore di soggetti privati saranno territorialmente rilevanti in Italia e sconteranno l'IVA con l'aliquota ordinaria del 20% nel caso in cui le operazioni intermedie siano ivi effettuate (salva, anche in questo caso, la possibilità di applicare il regime di non imponibilità di cui all'art. 9, n. 7, del D.P.R. n. 633/1972 nel caso di cessione con trasporto fuori della UE).

8. Efficacia temporale della nuova norma e relativi riflessi operativi.

Come accennato in premessa, la nuova disposizione normativa qui esaminata ha efficacia a decorrere dalla data del 1° gennaio 2007.

Ci si chiede quali possano essere le conseguenze in capo ai soggetti che, anche dopo il 1° gennaio 2007, abbiano continuato ad applicare alle operazioni in questione la disciplina di non imponibilità prevista dall'art. 40, comma 8, del D.L. n. 331/1993, con le note conseguenze in termini di determinazione delle status di esportatore abituale e formazione del plafond.

L'Assonime nella Circolare n. 4/2009 ritiene equo che a tali soggetti non debbano essere applicate misure sanzionatorie, vista l'incertezza interpretativa che ha suscitato la convivenza formale di queste disposizioni, anche alla luce del principio del legittimo affidamento, formalmente accolto nel nostro ordinamento con l'art. 10 della Legge n. 212/2000, c.d. "Statuto del contribuente".

Il legittimo operato di questi soggetti è indirettamente confermato anche dalle istruzioni alla compilazione del modello di dichiarazione IVA annuale 2007 (e segnatamente le istruzioni al rigo VE 30) che facevano riferimento ancora all'articolo 40, comma 8, del D.L. n. 331/1993. Viceversa per l'anno 2008 il mutato orientamento dell'Agenzia delle entrate contenuto nella R.M. n. 437/E del 2008 troverebbe riscontro anche nelle istruzioni alla compilazione del modello di dichiarazione IVA annuale che, sempre in merito alle istruzioni al rigo VE30, non contiene più il richiamo alla norma in parola.

Rimanendo a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti, porgo i migliori saluti.

Alessandro Antonelli

Allegati: n. 1

**TERRITORIALITÀ DELLE PRESTAZIONI DI INTERMEDIAZIONE RELATIVE A BENI MOBILI
ART. 7, COMMA 4, LETT. F-QUINQUIES, D.P.R. N. 633/1972**

	COMMITTENTE	PRESTATORE	LUOGO DI EFFETTUAZIONE DELL'OPERAZIONE INTERMEDIATA	TRATTAMENTO TRIBUTARIO AI FINI IVA	RIFERIMENTI DI PRASSI
1	QUALSIASI	PRIVATO (ITALIA/COMUNITARIO/EXT RA UE)	QUALSIASI	FUORI CAMPO IVA ART. 4, COMMA 1, D.P.R. 633/1972	R.M. 437/E 2008
2	QUALSIASI	QUALSIASI	INTERMEDIAZIONI RELATIVE A CESSIONI DI BENI SITUATI IN PAESI EXTRA UE	FUORI CAMPO IVA ART. 7, D.P.R. 633/1972	R.M. 7/E 2008 R.M. 437/E 2008
3	ITALIA	SOGGETTO PASSIVO UE/EXTRA UE	INTERMEDIAZIONI SU BENI IN ESPORTAZIONE FUORI DAL TERRITORIO UE (CON PARTENZA DALL'ITALIA O DA ALTRO STATO MEMBRO)	OPERAZIONE RILEVANTE IN ITALIA CON APPLICAZIONE DELL'IVA TRAMITE AUTOFATTURA ART. 17 IN REGIME DI NON IMPONIBILITÀ ART. 9, COMMA 1, N. 7, D.P.R. 633/1972	R.M. 437/E 2008
4	ITALIA	SOGGETTO PASSIVO UE/EXTRA UE	INTERMEDIAZIONI RELATIVE A CESSIONI INTRACOMUNITARIE	OPERAZIONE RILEVANTE IN ITALIA CON APPLICAZIONE DELL'IVA TRAMITE AUTOFATTURA ART. 17 CON IVA AL 20%	R.M. 437/E 2008
5	ITALIA	ITALIA	INTERMEDIAZIONI SU BENI IN ESPORTAZIONE FUORI DAL TERRITORIO UE (CON PARTENZA DALL'ITALIA O DA ALTRO STATO MEMBRO)	OPERAZIONE RILEVANTE IN ITALIA CON APPLICAZIONE DEL REGIME DI NON IMPONIBILITÀ ART. 9, COMMA 1, N. 7, D.P.R. 633/1972	R.M. 8/E 2008 R.M. 437/E 2008
6	ITALIA	ITALIA	INTERMEDIAZIONI RELATIVE A CESSIONI INTRACOMUNITARIE	FATTURA CON IVA AL 20%	R.M. 437/E 2008
7	SOGGETTO PASSIVO COMUNITARIO	ITALIA	INTERMEDIAZIONI RELATIVE A CESSIONI INTERNE, INTRACOMUNITARIE O CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE	OPERAZIONE FUORI CAMPO IVA ART. 7 D.P.R. 633/1972	CIRCOLARE ASSONIME. N. 4/2009 R.M. 7/E 2008
8	SOGGETTO EXTRA-UE/PRIVATO (ITALIA/COMUNITARIO/EXTRA UE)	ITALIA	INTERMEDIAZIONI RELATIVE A CESSIONI INTRACOMUNITARIE O CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE CON PARTENZA DEI BENI DAL TERRITORIO DELLO STATO	FATTURA CON IVA AL 20% O, IN CASO DI CESSIONE ALL'ESPORTAZIONE, FATTURA NON IMPONIBILE ART. 9, COMMA 1, N. 7, D.P.R. 633/1972	
9	SOGGETTO EXTRA-UE/PRIVATO (ITALIA/COMUNITARIO/EXTRA UE)	ITALIA	INTERMEDIAZIONI RELATIVE A CESSIONI INTRACOMUNITARIE O CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE CON PARTENZA DEI BENI DA ALTRO STATO MEMBRO	OPERAZIONE FUORI CAMPO IVA ART. 7 D.P.R. 633/1972	