



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 12 novembre 2008

Oggetto: Istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 - IVA – Prestazioni di intermediazione rese da soggetto non residente – articolo 7, comma 4, lettera f-quinquies), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 7, comma 4, lettera *f-quinquies*), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 è stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante svolge come attività principale la costruzione e commercializzazione di macchinari ed impianti per la produzione e lavorazione del vino e di altre bevande, nonché di altri impianti industriali. Nell'ambito di tale attività, la società riceve da soggetti non residenti prestazioni di intermediazione relative alla commercializzazione dei suddetti beni mobili, in merito alle quali ha chiesto di conoscere quale debba essere il corretto trattamento tributario ai fini IVA.

Al riguardo, la società ha precisato che per effettuare le operazioni di esportazione, le cessioni intracomunitarie ed eventuali cessioni di beni situati fuori dal territorio italiano essa si rivolge a propri agenti o segnalatori, che le

rendono le prestazioni di intermediazione. Detti soggetti possono alternativamente avere la qualifica di:

- a) soggetto passivo comunitario;
- b) soggetto passivo extracomunitario;
- c) soggetto privato residente in uno Stato comunitario;
- d) soggetto privato residente in uno Stato extracomunitario.

Peraltro, la società segnala che le ipotesi sub c) e d) sono meramente eventuali.

La società, inoltre, fa presente che le prestazioni di intermediazione si riferiscono alle seguenti operazioni:

1. cessioni all'esportazione, in cui la società istante provvede all'invio dei beni dal territorio italiano a clienti extracomunitari;
2. cessioni intracomunitarie, effettuate dalla società istante con invio dei beni dal territorio italiano verso altro Stato membro della Comunità europea;
3. cessioni che si perfezionano al di fuori del territorio italiano, con acquisto dei beni in territorio comunitario e consegna dei beni, a cura della stessa società istante, ai propri clienti con sede in territorio extracomunitario (a seguito di operazione di triangolazione);
4. cessioni che si perfezionano fuori dal territorio italiano, con acquisto dei beni da parte della società da soggetto extracomunitario e loro cessione a cliente extracomunitario residente in altro Stato extracomunitario (a seguito di operazione di triangolazione).

La società istante, per ciascuno dei casi sopraelencati e con riferimento ai diversi soggetti che rendono la prestazione di intermediazione, chiede di conoscere quale sia il trattamento fiscale delle operazioni e le relative modalità di adempimento degli obblighi tributari.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

Secondo le disposizioni dell'articolo 7, quarto comma, lettera *f-quinquies*), del D.P.R. 633 del 1972, l'interpellante ritiene corretto adottare il seguente comportamento.

Caso 1 (cessioni all'esportazione di beni in partenza dall'Italia):

- nel caso di intermediazione resa da un soggetto passivo di imposta comunitario o da un soggetto extracomunitario, anche privato, la società istante emetterà autofattura ai sensi dell'articolo 17, terzo comma, del D.P.R. 633 del 1972, in regime di non imponibilità ai sensi dell'articolo 9 del medesimo decreto;

Caso 2 (cessioni intracomunitarie di beni in partenza dall'Italia):

- nel caso di intermediazione resa da soggetto passivo di imposta comunitario, la società integrerà la fattura ricevuta dall'agente ai sensi dell'articolo 46 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 convertito nella legge 29 ottobre 1993 n. 427, adottando il trattamento contabile riservato alle operazioni intracomunitarie (articolo 40, comma 8, dello stesso D.L. n. 331 del 1993);
- nel caso di intermediazione resa da soggetto extracomunitario, anche privato, la società istante emetterà autofattura ai sensi dell'articolo 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 con applicazione dell'IVA al 20 per cento.

Caso 3 (cessioni all'esportazione di beni in partenza dal territorio di altro Stato membro):

- nell'ipotesi di intermediazione resa da un soggetto passivo comunitario o da un soggetto extracomunitario, anche privato, la società emetterà autofattura ai sensi dell'articolo 17, terzo comma, del D.P.R. 633 del 1972, con applicazione dell'IVA al 20 per cento.

Caso 4 (cessioni all'esportazione di beni in partenza fuori dal territorio comunitario):

- nell'ipotesi di intermediazione resa da soggetto passivo comunitario o da soggetto extracomunitario, anche privato, la società emetterà autofattura ai sensi dell'articolo 17, terzo comma, del D.P.R. 633 del 1972 con applicazione dell'IVA al 20 per cento.

Infine, la società istante ritiene che in tutti e quattro i casi, qualora l'intermediazione sia resa da un privato comunitario, l'operazione debba considerarsi esclusa dal campo di applicazione dell'IVA per mancanza del presupposto soggettivo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente si fa presente che la risposta della scrivente è riferita a fattispecie qui assunte in astratto sulla base di indicazioni fornite nell'istanza e non suscettibili di valutazione in sede di interpello.

Secondo quanto indicato dall'istante, in particolare, si assume che i soggetti non residenti che rendono le prestazioni di intermediazione non siano identificati ai fini IVA in Italia, né hanno ivi nominato un rappresentante fiscale, né, tanto meno, operano per il tramite di una stabile organizzazione in Italia.

Le fattispecie sub 3 e 4 (cessioni all'esportazione con beni in partenza da territorio di altro Stato membro e cessioni all'esportazione con beni in partenza fuori dal territorio comunitario), infine, non sembrano realizzare, contrariamente a quanto sostenuto nell'istanza, operazioni "triangolari", in quanto pur effettuando il soggetto nazionale un acquisto ed una successiva cessione, egli stesso procede, direttamente o tramite un proprio incaricato, alla consegna dei beni al cliente finale, che non ha rapporti con il primo cedente.

Tanto premesso, si elencano qui di seguito le norme applicabili alle diverse fattispecie come sopra individuate:

- articoli 1 e 5 del D.P.R. n. 633 del 1972 e articoli 2 e 9 della direttiva 2006/112/CE, che dettano disposizioni circa l'ambito di applicazione dell'IVA e la qualifica di soggetto passivo;
- articolo 7, quarto comma, lettera *f-quinquies*), del D.P.R. n. 633 del 1972 e articolo 44 della direttiva 2006/112/CE, che disciplinano i criteri di territorialità applicabili alle prestazioni di intermediazione;
- articolo 9, primo comma, n. 7, del D.P.R. n. 633 del 1972 e articolo 153 della direttiva 2006/112/CE, concernenti il regime di imposta applicabile alle prestazioni di intermediazione;
- articolo 17 del D.P.R. n. 633 del 1972 e articolo 194 della direttiva 2006/112/CE, che individuano il debitore dell'imposta nei confronti dell'Erario.

Come noto, ai sensi dell'articolo 1 del D.P.R. n. 633 del 1972, l'imposta sul valore aggiunto si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, arti e professioni.

Ne consegue che le prestazioni di intermediazione rese a favore dell'istante da privati (comunitari o extracomunitari), ossia da soggetti che operano al di fuori dell'esercizio di una attività economica, non rientrano nel campo di applicazione dell'imposta per carenza del presupposto soggettivo.

Diversamente, qualora la rilevanza e la frequenza delle operazioni poste in essere dovessero integrare i presupposti per riconoscere in capo all'intermediario l'esercizio di un'attività economica quale professione abituale e, pertanto, la sussistenza del requisito soggettivo dell'imposta, si renderebbe applicabile la disciplina riferibile alle prestazioni rese dai soggetti passivi d'imposta comunitari o extracomunitari.

Ciò premesso, si rileva che la nuova lettera *f-quinquies*) del quarto comma dell'articolo 7 del D.P.R. n. 633 del 1972 (introdotta dall'articolo 1, comma 325, della legge n. 296 del 2006, in vigore dal 1° gennaio 2007) stabilisce

che le prestazioni di intermediazione diverse da quelle di cui alla lettera *d*) del medesimo articolo 7 e diverse da quelle indicate nell'art. 40, commi 5 e 6, del D.L. 331 del 1993 *“si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le operazioni oggetto dell'intermediazione si considerano ivi effettuate, a meno che non siano commesse da soggetto passivo in altro Stato membro dell'Unione europea”* ed *“in ogni caso effettuate nel territorio dello Stato se il committente delle stesse è ivi soggetto passivo d'imposta”*.

In linea generale, quindi, le intermediazioni effettuate da un soggetto che agisce in nome e per conto di terzi (intermediario con rappresentanza) sono soggette all'IVA in Italia quando è ivi effettuata l'operazione principale cui l'intermediazione si riferisce. Tuttavia, qualora il committente sia un soggetto passivo identificato in un altro Stato membro dell'Unione Europea, la prestazione di intermediazione si considera territorialmente rilevante in tale Paese, mentre si considerano effettuate in Italia le prestazioni di intermediazione rese a soggetto di imposta identificato ai fini IVA in Italia.

Come evidenziato nella risoluzione n. 7/E del 9 gennaio 2008, tale nuovo criterio, che collega l'intermediazione al trattamento territoriale dell'operazione cui si riferisce, appare maggiormente aderente alla realtà economica rispetto al regime previgente che aveva quale riferimento il domicilio, la residenza o la stabile organizzazione in Italia del prestatore (art. 7, terzo comma del D.P.R. n. 633 del 1972).

Sulla base delle disposizioni citate e nel presupposto che le prestazioni rappresentate nell'istanza di interpello – qui esaminate in astratto - non siano in concreto riconducibili ad istituti diversi dall'intermediazione (come ad esempio il rapporto di commissione), con riguardo ai casi sub 1, 2 e 3 (ovvero, cessioni all'esportazione con beni in partenza dall'Italia, cessioni intracomunitarie sempre con beni in partenza dall'Italia, cessioni all'esportazione con beni in partenza dal territorio di altro Stato membro) si ritiene che le prestazioni di intermediazione siano territorialmente rilevanti in Italia in quanto il committente è un soggetto passivo d'imposta nazionale, a nulla rilevando la circostanza che

l'intermediazione sia resa da un soggetto passivo, comunitario o extracomunitario.

Da ciò discende anche che la società istante (committente del servizio) va considerata debitore dell'imposta e sarà tenuta all'assolvimento dell'IVA ai sensi dell'articolo 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

In proposito, va rilevato che con il nuovo assetto normativo delineato dalla direttiva 2006/112/CE è stato uniformato il luogo di tassazione dei servizi di intermediazione anche relativamente alle operazioni su beni mobili materiali effettuate in ambito comunitario, con la conseguenza che risulta estesa la portata della lettera *f-quinquies*) dell'articolo 7 del D.P.R. n. 633 del 1972 e viene reso di fatto inoperativo il comma 8 dell'articolo 40 del D.L. n. 331 del 1993.

Pertanto, anche nell'ipotesi di prestazione resa da operatore comunitario, l'istante assolverà l'imposta ai sensi dell'articolo 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 (emissione di autofattura) e non secondo le disposizioni previste dall'articolo 46 del D.L. n. 331 del 1993 (integrazione della fattura emessa dal prestatore).

Per quanto riguarda il regime di imponibilità cui assoggettare le operazioni in discorso, si evidenzia che:

- le intermediazioni relative alle cessioni all'esportazione, sia con invio dei beni dall'Italia che con invio dei beni da altro Stato membro (casi 1 e 3), andranno assoggettate al regime di non imponibilità all'IVA, ai sensi dell'articolo 9, primo comma, n. 7, del D.P.R. n. 633 del 1972;
- le intermediazioni relative alle cessioni intracomunitarie con beni in partenza dall'Italia (caso 2), andranno assoggettate ad imposta con l'aliquota del 20 per cento.

Infine, per quanto riguarda l'ipotesi di operazioni di intermediazione che si riferiscono ad acquisiti e cessioni di beni che si perfezionano al di fuori del territorio comunitario, si ritiene che tali operazioni non debbano essere assoggettate ad imposta per carenza assoluta del requisito territoriale, con la

conseguenza che il committente nazionale non sarà tenuto, ai fini IVA, ad emettere autofattura.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.