

IVA

Territorialità delle prestazioni di intermediazione su beni mobili

di Marco Peirolo

Dal 1° gennaio 2010, le prestazioni di intermediazione rese tra soggetti passivi d'imposta, se effettuate **in nome e per conto del committente**, rientrano nella regola territoriale generale di cui all'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972, prevista per le prestazioni di servizi "generiche" e sono, quindi, da includere nei modelli INTRASTAT se l'operazione intermediata è imponibile ai fini IVA.

Al contrario, le prestazioni di intermediazione rese **in nome proprio dell'intermediario per conto del committente** sono riconducibili allo schema del **mandato senza rappresentanza**, sicché il rapporto tra mandante e mandatario assume la stessa natura del servizio ricevuto dal mandatario, ai sensi dell'art. 3, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972. Pertanto, se tale ultimo servizio rientra nella regola generale di territorialità, fondata sulla tassazione nel Paese del committente, il relativo riaddebito operato dall'intermediario va dichiarato nei modelli INTRASTAT. Viceversa, se la prestazione acquistata dall'intermediario non rientra nella regola generale di territorialità, il successivo riaddebito effettuato nei confronti del committente non va dichiarato negli elenchi riepilogativi (circolare dell'Agenzia delle Entrate 21 giugno 2010, n. 36, Parte II, risposta 25).

In merito alle intermediazioni in nome per conto del committente, ipotizzando che l'agente sia stabilito in **altro Paese UE**, gli obblighi IVA del committente nazionale vanno adempiuti applicando la **procedura di integrazione e di registrazione** prevista dagli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993, ai quali fa espresso rinvio l'art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972. In particolare, se l'operazione intermediata è una **cessione interna o intracomunitaria**, il committente deve:

- numerare la fattura emessa dall'agente ed integrarla con l'indicazione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione espressi in valuta estera, nonché dell'ammontare dell'imposta;
- annotare la fattura integrata, distintamente, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente, nel registro delle fatture emesse (di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972), secondo l'ordine della numerazione;
- annotare la fattura integrata, distintamente, nel registro degli acquisti (di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972), anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta.

Se, invece, l'operazione intermediata è una **cessione all'esportazione** o una **cessione "estero su estero"**, cioè effettuata al di fuori dell'Unione europea, la procedura di integrazione e di registrazione deve essere effettuata applicando il **regime di non imponibilità** previsto dall'art. 9, comma 1, n. 7), del D.P.R. n. 633/1972. Come precisato dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 12 novembre 2008, n. 437, confermata dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate 29 luglio 2011, n. 37 (§ 5), la non imponibilità trova applicazione anche per le intermediazioni relative a **cessioni all'esportazione di beni a partire da un altro Paese UE**.

Nell'ipotesi in cui l'agente sia stabilito in un **Paese extra-UE**, il committente, anziché integrare e registrare la fattura estera, deve **emettere autofattura** entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione intermediata (art. 21, comma 4, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972), che va numerata e annotata:

- nel registro delle fatture emesse entro il termine di emissione, ma con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione;
- nel registro degli acquisti anteriormente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale nella quale viene esercitata la detrazione.

Resta inteso che se l'operazione intermediata è una **cessione all'esportazione** (anche a partire da un altro Paese UE) o una **cessione "estero su estero"**, in luogo dell'imponibilità si applica, come detto, il **regime di non imponibilità** previsto dall'art. 9, comma 1, n. 7), del D.P.R. n. 633/1972.

In proposito, la R.M. 17 novembre 1984, n. 426768 ha precisato che, ove sussista il requisito della territorialità, la non imponibilità prevista per i servizi di intermediazione relativi a beni in importazione, esportazione e transito rimane subordinata, come già chiarito con le R.M. n. 420248 del 30 giugno 1980 e n. 371951 del 1° ottobre 1981, alla condizione che le prestazioni stesse siano direttamente riferibili a beni che, **al momento dell'effettuazione dell'operazione**, abbiano **già ricevuto una delle suddette destinazioni doganali**.

In pratica, dal 1° gennaio 1993, occorre essere in possesso della **prova documentale dell'uscita dei beni dal territorio doganale dell'Unione europea**, di regola costituita dal messaggio elettronico che la dogana di uscita invia alla dogana di partenza al più tardi, salvo casi giustificati da circostanze particolari, nel giorno lavorativo successivo a quello in cui i beni lasciano il territorio doganale comunitario. A tal fine, occorre richiedere allo spedizioniere doganale una copia del DAE (Documento Accompagnamento Esportazione), nel quale è riportato il codice MRN (*Movement Reference Number*) attraverso il quale il fornitore può verificare l'uscita della merce con la consultazione nella sezione "Servizi online - Tracciamento di movimenti di esportazione o di transito (MRN)" del sito internet dell'Agenzia delle Dogane.