

IVA

La soggettività dell'agevolazione per le operazioni con organi UE

di **Marco Peirola**

In un [precedente articolo](#) sono stati messi in luce i limiti del **regime di non imponibilità** previsto per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dell'Unione europea e degli altri organismi comunitari richiamati dall'art. 72, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972.

Nello stesso intervento è stato anche evidenziato che il legislatore, al fine di garantire che gli organismi comunitari **non debbano subire l'onere dell'IVA** allorché acquistino beni e servizi, direttamente o a mezzo di soggetti ad essi legati da vincoli di ricerca o di associazione, ha esteso il beneficio della non imponibilità al rapporto commerciale che intercorre tra il terzo fornitore e l'ente committente per la fornitura di beni e servizi che risultino funzionali all'esecuzione dei contratti di ricerca e di associazione che l'ente stipula con l'Unione europea.

Al di fuori di questa eccezione, le operazioni poste in essere nei confronti dei citati organismi vanno assoggettate a IVA, in particolar modo laddove l'operazione sia posta in essere, nei confronti dell'organo comunitario, da **soggetti diversi da quelli specificamente contemplati** dalla disposizione.

L'ipotesi ricorre, per esempio, nel caso del **consorzio** che ha ricevuto in appalto dall'ente sovranazionale il servizio di trasporto di persone su un itinerario predeterminato. Il servizio è reso dalle imprese consorziate, le quali fatturano al consorzio le prestazioni di trasporto da ciascuna di esse effettuate e il consorzio, a sua volta, quale **mandatario senza rappresentanza delle imprese**, fattura le suddette prestazioni all'ente committente.

Quest'ultima fatturazione avviene senza applicazione dell'IVA ai sensi del citato art. 72 del D.P.R. n. 633/1972, ma può essere **dubbio** se il trattamento agevolativo sia applicabile anche, a monte, alle **operazioni fatturate dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio stesso**.

In via di principio, potrebbe assumersi che le prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate debbano essere fatturate al consorzio in regime di non imponibilità in quanto, **malgrado l'interposizione del medesimo quale mandatario senza rappresentanza**, le operazioni sono comunque effettuate nei confronti dell'organo comunitario espressamente richiamato dall'art. 72 del decreto IVA.

Dal punto di vista normativo, tale impostazione troverebbe riscontro nel terzo comma dell'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972, in base al quale le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatarî senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra mandante

e mandatario. In buona sostanza, l'intervento di un terzo soggetto che agisca in veste di mandatario senza rappresentanza **non fa mutare il regime IVA applicabile all'operazione oggettivamente considerata**, con la conseguenza che, se una certa prestazione di servizi gode di un particolare trattamento (esclusione, esenzione, non imponibilità) **in ragione della condizione soggettiva del committente**, quello stesso trattamento si rende applicabile non solo al rapporto tra quest'ultimo e il mandatario, ma anche, a monte, nel rapporto tra mandante e mandatario.

La conclusione esposta è disattesa dalla prassi amministrativa (risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate 14 novembre 2002, n. 355 e 15 maggio 2002, n. 145; R.M. 23 maggio 2000, n. 67/E; R.M. 27 dicembre 1999, n. 170/E; R.M. 27 settembre 1999, n. 146/E).

Secondo l'Agenzia delle Entrate, è vero che la *ratio* dell'art. 3, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 è di equiparare ai servizi resi o ricevuti dal mandatario (il consorzio, nel caso in esame) quelli inerenti al rapporto tra mandatario e mandante (l'impresa di trasporto, nella specie). Tuttavia, anche se le prestazioni rese dal mandatario senza rappresentanza al mandante hanno la stessa natura di quelle rese o ricevute dal mandatario per conto del mandante, **resta fermo l'eventuale diverso trattamento IVA per ciascuna delle due operazioni**, in relazione alla loro diversa rilevanza fiscale.

Dunque, ferma restando, nei rapporti tra mandante e mandatario, la qualificazione oggettiva della prestazione, il regime impositivo della stessa **va determinato secondo la specificità del caso**.

Ciò significa che le prestazioni fatturate dalle singole imprese al consorzio e quelle fatturate da quest'ultimo al cliente finale (organo comunitario) **sono entrambe da considerarsi operazioni di trasporto**. Tuttavia, l'agevolazione soggettiva di cui all'art. 72 del decreto IVA, prevista per il committente **non può estendersi a soggetti diversi da quelli specificamente contemplati** nella medesima disposizione.

Il consorzio, peraltro, potrà acquistare i servizi in questione senza applicazione dell'imposta con utilizzo del *plafond* alle condizioni e nei limiti previsti dalle disposizioni materia.