

**ASSOCIAZIONE ITALIANA DOTTORI COMMERCIALISTI
ED ESPERTI CONTABILI**

COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE

INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA

*** **

NORMA DI COMPORTAMENTO N. 187

**MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELLE INTERMEDIAZIONI DA PARTE DI
OPERATORI ESTERI E ADEMPIMENTI IVA PER I MANDANTI ITALIANI.**

Massima

1. Le prestazioni di intermediazione rese da un soggetto non residente nel territorio nazionale, sia esso comunitario ovvero extracomunitario, a un soggetto residente nel territorio nazionale non costituiscono prestazioni di carattere “periodico o continuativo” e sono quindi rilevanti ai fini IVA alla data della loro “ultimazione”.
2. Ai fini dell’IVA, le prestazioni di intermediazione devono considerarsi “ultimate” nel momento di maturazione del diritto al corrispettivo, generalmente coincidente con la conclusione dell’affare tra agente e cliente del committente accettato da parte della casa mandante, salvo diversi accordi fra le parti purché compatibili con quanto previsto dal quarto comma dell’art. 1748 cod. civ.. Con riferimento a tale momento l’agente, prestatore del servizio, ha l’onere di emettere la fattura alla casa mandante e di conseguenza la casa mandante, committente del servizio, ha l’onere di integrazione del documento mediante applicazione dell’imposta nel territorio nazionale, nel caso di prestatore comunitario, ovvero di autofatturazione, nel caso di prestatore extracomunitario.

1. Momento impositivo Iva delle prestazioni di intermediazione rese da operatori non residenti

Il momento impositivo delle prestazioni di servizi soggette a *reverse charge* è regolato dalla prima parte dell’art. 6, 6° comma, d.P.R. 633/1972, introdotta dall’art. 8, 2° comma, lett. a) della L. 217/2011, che recepisce la norma del 3° paragrafo dell’art. 66 della direttiva 2006/112/CE.

L’*effetto* della norma, per quanto riguarda i servizi soggetti ad imposta nel territorio in cui è identificato il committente (cd. operazioni B2B “business to business”), effettuati da o nei confronti di soggetti non residenti, siano essi comunitari ovvero extracomunitari, è l’abbandono della regola prevista dall’art. 6, 3° comma, d.P.R. 633/1972, che ancora l’effettuazione dell’operazione al pagamento del corrispettivo, ed il ripristino per essi della regola ordinaria prevista dall’art. 63 della dir. 2006/112/CE, cioè l’ultimazione del servizio, sia in punto di fatto generatore che di momento di esigibilità dell’imposta.

A tale regola ordinaria è prevista un'unica eccezione, per le prestazioni di servizi di carattere *“periodico o continuativo”*, per le quali valgono le disposizioni della seconda parte dell'art. 6, 6° comma, d.P.R. 633/1972, anch'essa introdotta dall'art. 8, 2° comma, lett. a) della L. 217/2011, che recepisce la norma del 2° paragrafo, 2° comma dell'art. 64 della direttiva 2006/112/CE.

Non esiste una definizione fiscale, normativa o giurisprudenziale, del servizio cd. *“continuativo”*¹. Per coglierne la natura occorre pertanto riferirsi al senso della disposizione introdotta dalla seconda parte dell'art. 6, 6° comma, d.P.R. 633/1972, tenendo conto dell'effetto utile che il legislatore comunitario intendeva raggiungere.

Si può così astrarre il principio secondo cui un servizio, per essere *“periodico o continuativo”*, deve realizzare un flusso corrente di fornitura, ciascuna porzione della quale è di per sé significativa, in quanto il cliente ha la possibilità di usarne e goderne. In questo caso le forniture non possono esser mai *“completate”* negli stessi termini in cui lo sono le altre categorie di servizi: esse terminano quando cessa il flusso e non quando si sia raggiunto il loro completamento².

Applicando tali principi alle intermediazioni, è agevole constatare che esse, quand'anche rese durante un arco temporale esteso, anche ultrannuale, non possono mai essere considerate *“continuative”*, agli effetti della seconda parte dell'art. 6, 6° comma, d.P.R. 633/1972, in quanto la loro fruibilità non può essere apprezzata in modo frazionato nel tempo, essendo, invece, collegata al manifestarsi dell'evento oggetto dell'incarico di intermediazione, cioè, la compravendita di un bene o di un servizio.

Per tali considerazioni si può concludere che le prestazioni di intermediazione non costituiscono prestazioni *“continuative”* e, di conseguenza, sono soggette alla regola generale di rilevanza temporale sancita dall'art. 63 della dir. 2006/112/CE, vale a dire in riferimento alla loro ultimazione.

2. Momento di ultimazione delle prestazioni di intermediazione ai fini IVA

Fatta salva l'ipotesi di corresponsione di acconti, rilevanti ai fini IVA frazionatamente per l'ammontare pagato, l'ultimazione dell'intermediazione e, quindi, la sua rilevanza in senso temporale ai fini dell'IVA qualora resa da un soggetto non residente nel territorio nazionale a un soggetto residente, va collegata alla nascita del diritto al corrispettivo della prestazione.

Per individuare il momento in cui nasce il diritto alla provvigione (e quindi il momento di ultimazione di tale prestazione ai fini IVA) occorre fare riferimento alle regole stabilite dall'art. 1748 cod. civ. che fa discendere il *“diritto dell'agente alla commissione”* alla conclusione dell'affare tra agente e cliente del committente,

¹ Sotto il profilo civilistico, la giurisprudenza ha affermato che *“i contratti ad esecuzione continuata o periodica”* sono quelli in cui *“l'intera esecuzione del contratto avviene attraverso coppie di prestazioni da realizzarsi contestualmente nel tempo”* (Cassazione, Sentenze 7550 del 15 maggio 2012 e 22521 del 28 ottobre 2011), contrapposti a quelli ad esecuzione in tutto o in parte differita, come, ad esempio, l'appalto e i contratti finanziari pronti contro termine.

² La definizione offerta è in linea con le indicazioni a livello internazionale. Ad esempio, per l'Amministrazione finanziaria britannica (Notice VATTO5 9/60) rientrano nei *“continuous supplies of services”*:

- i servizi di un fiduciario;
- la manutenzione regolare o periodica;
- i servizi forniti dalle *“credit card companies”* ai rivenditori;
- l'appartenenza ad una associazione (club);
- i servizi di management;
- i servizi dell'agente, laddove la prestazione sia riferita alla rappresentanza continua del mandante verso i terzi;
- il prestito a lungo termine o distacco personale.

con la semplice aggiunta dell'accettazione da parte della casa mandante, salvo il diverso accordo fra le parti purché compatibile con le disposizioni del quarto comma dello stesso art. 1748 cod. civ.

Tale norma del codice civile ha recepito integralmente il contenuto della direttiva comunitaria n. 86/653/CE del 18.12.1986, ove si prevede che per un'operazione commerciale conclusa durante il contratto di agenzia, l'agente commerciale ha diritto alla provvigione quando l'operazione è stata conclusa grazie al suo intervento, o quando l'operazione è stata conclusa con un terzo che egli aveva precedentemente acquisito come cliente per operazioni dello stesso tipo³.

La direttiva comunitaria inoltre, con riguardo all'agenzia, specifica il momento nel quale l'agente può far valere il suo diritto alla provvigione, e l'art. 1748 cod. civ. ne recepisce le indicazioni, riconoscendo alle parti la possibilità di derogare a tale momento. La deroga incontra tuttavia un limite ben preciso poiché, al quarto comma dell'art. 1748 cod. civ., viene stabilito che la provvigione spetta comunque all'agente dal momento e nella misura in cui il preponente ha eseguito o avrebbe dovuto eseguire la prestazione in base al contratto concluso con il terzo. Di conseguenza, la provvigione spetta all'agente al più tardi inderogabilmente dal momento e nella misura in cui il terzo ha eseguito o avrebbe dovuto eseguire la prestazione qualora il preponente avesse eseguito la prestazione a suo carico⁴. Al più tardi in questo momento la prestazione deve pertanto considerarsi conclusa ed il diritto al corrispettivo maturato.

Quanto agli adempimenti amministrativi Iva connessi al momento di ultimazione delle prestazioni di intermediazione, nel caso di intermediazione effettuata da un soggetto passivo non residente a favore di uno residente, è il committente nazionale ad essere tenuto ad applicare l'imposta sull'operazione. A tal fine, occorre distinguere due casi in relazione alla nazionalità del prestatore, comunitaria ovvero extracomunitaria.

i) Prestatori comunitari

Per il prestatore comunitario è rilevante l'art. 219bis, n. 1, della dir. 2006/112/CE, secondo cui la data di emissione della fattura è regolata dalle disposizioni dello Stato in cui risiede l'emittente. Tuttavia, la disposizione va raccordata al successivo art. 222 della dir. 2006/112/CE secondo cui *"Per le (...) prestazioni di servizi per le quali l'imposta è dovuta dal destinatario (...) dei servizi a norma dell'articolo 196, la fattura è emessa entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello in cui si è verificato il fatto generatore dell'imposta"*.

Per il committente nazionale è rilevante l'art. 47, 1° comma, 1° periodo, D.L. 331/1993 come modificato dall'art. 1, co. 326 della L. 228/2012, che prevede che la fattura ricevuta debba essere annotata, previa integrazione, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricevimento, e con riferimento al relativo mese. Va segnalato che tale disposizione è apparentemente scoordinata rispetto al momento imposto al prestatore per l'emissione della fattura, ex art. 222 della dir. 2006/112/CE. Di fatto, però, il committente nazionale deve avere riguardo al limite temporale imposto dall'art. 222 della direttiva, cioè, il quindicesimo giorno del mese successivo a quello in cui si è verificato il fatto generatore dell'imposta, ai fini

³ In tal senso Cassazione, sentenza 7420 del 31 marzo 2011.

⁴ Se il diritto alla provvigione sorge con la semplice conclusione dell'affare promosso, divenendo esigibile con la scadenza dell'ultimo giorno del mese successivo al trimestre nel corso del quale l'affare è stato concluso (cfr. art. 1749 c.2 cod. civ.) ciò non significa che l'agente abbia il diritto ad ottenere la provvigione indipendentemente dalla sorte dell'affare da lui promosso. La sorte dell'affare, quindi, rappresenta ancora un momento centrale nel processo di "liquidazione" delle provvigioni, intervenendo solo come condizione risolutiva nel caso in cui la conclusione non vada a buon fine.

dell'eventuale autofatturazione dell'operazione, ai sensi dell'art. 46, 5° comma, D.L. 331/1993, secondo cui in mancanza del ricevimento della fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, occorre procedere ad emissione di autofattura entro il giorno 15 del mese seguente.

Quindi l'applicazione dell'imposta può avvenire in termine congruo rispetto alla data di maturazione sopra evidenziata, fermo restando che, non avendo ricevuto fattura dall'agente comunitario nel limite temporale sopra indicato, il committente nazionale deve provvedere all'emissione di autofattura, in applicazione dell'art. 46, 5° comma, D.L. 331/1993, esteso ai servizi comunitari per effetto del richiamo contenuto nell'art. 17, 2° comma, 2° periodo, del d.P.R. 633/1972⁵.

Per esemplificare, si ipotizzi che una prestazione di intermediazione sia stata ultimata il 15.9.2013. In tal caso:

- data ultima di emissione del documento da parte del prestatore: 15.10.2013;
- data ultima di integrazione da parte del committente nazionale del documento emesso dal prestatore comunitario: il giorno 15 del mese successivo a quello di ricevimento del documento e quindi, se ricevuto nel mese di ottobre 2013, il 15.11.2013;
- data ultima di emissione dell'autofattura da parte del committente in caso di mancata emissione entro il 15.10.2013 della fattura da parte del prestatore: 15.12.2013.

ii) Prestatori extracomunitari

Per i prestatori extracomunitari non sono, invece, fissate regole particolari per l'emissione del documento, essendo essi estranei alla disciplina IVA.

Per i committenti nazionali è rilevante l'art. 17, 2° comma, del d.P.R. 633/1972 nell'attuale testo integrato dall'art. 1, co. 325 della L. 228/2012 di recepimento della dir. 2010/45/UE, che esclude l'applicazione del *reverse charge* mediante integrazione della fattura estera ricevuta secondo le disposizioni degli artt. 46 e 47 del D.L. 331/1993. Di conseguenza, per tali operazioni occorre procedere alla emissione dell'autofattura, da annotarsi sia tra le operazioni passive sia tra quelle attive del committente nazionale, anche nel caso in cui il prestatore extracomunitario proceda all'emissione del documento.

Trattandosi di autofattura, il committente nazionale deve rispettare la regola di emissione dell'art. 21 d.P.R. 633/1972, mediante formazione del documento entro il giorno 15 del mese successivo a quello dell'ultimazione dell'operazione.

Ciò significa che, ad esempio, nel caso di una prestazione di intermediazione ultimata il 15.9.2013, la data ultima per l'emissione dell'autofattura da parte del committente nazionale è il 15.10.2013.

Si ricorda che la mancata emissione di autofattura nel rispetto del termine sopra indicato - o comunque l'emissione della stessa dopo la chiusura del periodo di liquidazione dell'IVA nel corso del quale la prestazione è stata ultimata - espone il committente nazionale, oltre all'obbligo del pagamento dell'IVA, a specifiche sanzioni⁶:

⁵ In senso conforme cfr. Agenzia delle Entrate Circ. 35/E del 20 settembre 2012, punto 3.3.

⁶ Art. 6, comma 9-bis del D.lgs n. 471 del 1997. Cfr. Ris. Min. n. 56 del 6 marzo 2009

- una più grave, dal 100% al 200% dell'imposta relativa all'acquisto di beni e servizi soggetti al peculiare regime dell'inversione contabile, che trova applicazione in tutti i casi in cui l'imposta non sia stata assolta direttamente dal contribuente (né applicando il meccanismo dell'inversione contabile, né in altro modo ancorché irregolare) se non a seguito di verifica o controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria;
- una più lieve, pari al 3% dell'imposta, prevista dall'articolo 6, comma 9-bis, terzo periodo, del D.Lgs. n. 471 del 1997, che trova applicazione, invece, in tutti i casi in cui l'IVA sia stata assolta irregolarmente; si tratta, ad esempio, dei casi in cui il committente ovvero il prestatore abbiano versato l'imposta nei modi ordinari anziché assolverla secondo il meccanismo dell'inversione contabile⁷.

In caso di ravvedimento spontaneo (art. 13, D.Lgs. n. 472/1997), il contribuente dovrà versare, ancorché in misura ridotta, la sanzione pari al 100% dell'imposta, se la stessa non è stata in alcun modo assolta, ovvero la sanzione pari al 3% se, invece, l'imposta è stata assolta ancorché irregolarmente.

Viceversa l'emissione dell'autofattura oltre il termine prima indicato, ma comunque entro il termine di liquidazione dell'IVA del periodo nel corso del quale la prestazione è stata ultimata, non comporta l'irrogazione di alcuna sanzione configurandosi, in tal caso, una violazione meramente formale⁸ in quanto non ha inciso sulla determinazione della base imponibile o dell'imposta, né sul versamento del tributo e non pregiudica l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

In applicazione di tale principio, tornando all'esempio prima fatto di una prestazione di intermediazione ultimata il 15.9.2013, ipotizzando che il committente nazionale liquidi l'IVA mensilmente, si ritiene che la eventuale emissione di autofattura da parte dello stesso successivamente al 15.10.2013, ma comunque entro il 30.10.2013, non comporti l'applicazione di alcuna sanzione configurando la stessa una violazione meramente formale.

⁷ Ciò è stato chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 140/E del 29 dicembre 2010.

⁸ Art. 6, co. 5-bis, D. Lgs. n. 472/1997; art. 10, 3° comma, L. 212/2000; Corte Giustizia UE, sentenza 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e 96/07 Ecotrade.