

Fatturazione

Merci in deposito presso agente intracomunitario

di Massimo Sirri e Riccardo Zavatta

Studio di un caso

Un'impresa italiana, operante nel settore della distribuzione commerciale, ha stipulato un contratto di agenzia con deposito con un operatore residente in Francia, prevedendo un corrispettivo specifico a fronte del servizio reso dall'intermediario per il deposito e la custodia dei beni nella zona di competenza, sotto forma di maggiorazione percentuale dell'aliquota stabilita per le provvigioni.

Si intende conoscere, pertanto, quale sia il regime IVA corretto per la fatturazione dei servizi di deposito.

Nella prassi contrattuale, anche internazionale, non è raro che il preponente affidi le proprie merci in deposito all'agente, prevedendo a carico di quest'ultimo ulteriori obblighi di custodia dei beni a fianco del compito principale rappresentato dalla promozione delle vendite.

La consegna delle merci in deposito all'agente estero è normalmente finalizzata a razionalizzare la distribuzione commerciale nel territorio di esclusiva ove opera l'intermediario, mantenendo strutturalmente uno stock di magazzino idoneo ad assicurare tempestività e rapidità nelle consegne alla clientela del mercato di riferimento.

La gestione del deposito può avvenire con modalità molto diverse, potendo essere imposti all'agente **obblighi differenziati** quanto a varietà di mansioni, loro importanza ed intensità in rapporto all'attività principale d'intermediazione.

Al fine di un corretto inquadramento tributario del rapporto di deposito, è dunque necessario un attento

esame delle clausole contrattuali per verificare la reale natura giuridica degli obblighi che esso comporta.

Rapporto di deposito e contratto di agenzia

Ferma restando la necessità di un'analisi preliminare di natura giuridica del contenuto dell'accordo, si osserva che, ove il deposito rappresenti un obbligo strumentale dell'intermediario, accessorio rispetto alla prestazione principale, esso non muterebbe la causa tipica del rapporto che rimane unica ed individuabile nella **volontà** delle parti di **stipulare un contratto di agenzia**.

In tali ipotesi, nelle quali il servizio di deposito assume carattere **meramente accessorio** rispetto al rapporto di agenzia, considerato come principale, non avendo tale servizio una «dignità contrattuale» autonoma e ben delineata nei suoi aspetti pattizi, il relativo **corrispettivo** verrebbe **«assorbito»** da quello tipico delle **provvigioni** ed assoggettato al **medesimo trattamento tributario**, ai sensi di quanto previsto dall'art. 12 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Il disposto del predetto art. 12, riguardante le cessioni e prestazioni accessorie, risulta applicabile, infatti, anche ai rapporti con soggetti comunitari (come quello di cui al caso in esame) in virtù della specifica norma di rinvio di cui all'art. 56 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427¹.

In applicazione del principio di accessorialità sopra richiamato, pertanto, il **regime tributario dei corrispet-**

Massimo Sirri e Riccardo Zavatta - Dottori commercialisti in Forlì

¹ In tal senso è anche la C.M. 23 febbraio 1994, n. 13, par. 5.1, in C.T. n. 11/1994, pag. 663, e in Banca Dati BIG, IPSOA, diramata a commento della disciplina intracomunitaria.

tivi stabiliti a fronte dei **servizi di deposito**² sarebbe, in linea di principio, il **medesimo** di quello specifico delle **provvigioni** pagate a **sogetti residenti** in Stati membri della **UE** per transazioni «comunitarie», disciplinato dall'art. 40, commi 8 e 9, del D.L. n. 331/1993; da ciò, deriverebbe che, in tutti i casi nei quali la prestazione d'agenzia si considera effettuata nel territorio dello Stato italiano in base alla predetta norma, anche il correlato servizio di deposito risulterebbe ivi assoggettato a tassazione.

In base a tale disposizione, quindi, nel caso di una normale **cessione intracomunitaria** dall'Italia alla **Francia**, la relativa **intermediazione** **rileva** territorialmente **in Italia**; e questo, sia per effetto dell'applicazione del criterio, per così dire «assoluto», del luogo di effettuazione dell'operazione di riferimento (la vendita, infatti, si considera eseguita nel luogo di partenza dei beni, ai sensi dell'art. 8, par. 1, della direttiva del Consiglio 17 maggio 1997, n. 77/388/CEE, VI direttiva CEE)³, sia, come avviene per gli altri servizi intracomunitari, in virtù del criterio soggettivo legato allo status del destinatario del servizio, in forza del quale la prestazione va comunque assoggettata ad IVA nello Stato membro del committente, a condizione che egli sia ivi identificato ai fini del tributo, indipendentemente dal luogo in cui si considera effettuata l'operazione di riferimento (vendita) in base al criterio «assoluto» di territorialità⁴.

Sotto il profilo operativo, pertanto, l'agente comunitario (francese, nel nostro caso) dovrebbe emettere **fattura** recante l'**addebito** del servizio d'**intermediazione** **senza** applicazione dell'**IVA**, dovendo l'imposta essere assolta nello Stato membro del committente nazionale, previa integrazione e registrazione della fattura non imponibile ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993.

Le conclusioni raggiunte in ordine all'applicabilità delle specifiche regole di territorialità delle prestazioni d'intermediazione, tuttavia, vanno opportunamente «lette» alla luce dell'inquadramento fiscale da riservare alla particolare fattispecie nella quale i beni sono inviati dall'impresa nazionale in altro Stato membro per essere ivi custoditi in deposito in attesa che l'agente ne procuri la vendita.

Invio dei beni all'estero per esigenze dell'impresa

Nell'ambito applicativo dell'IVA europea, in effetti, l'invio dei beni in altro Stato membro presso un deposito

gestito dall'agente per conto del committente nazionale si considera effettuato per **esigenze proprie** dell'**impresa** configurando, ai sensi dell'art. 41, comma 2, lett. c), del D.L. n. 331/1993⁵, un'ipotesi di **cessione intracomunitaria assimilata** il cui effetto è quello di «spezzare», sotto lo specifico profilo IVA, l'operazione in **due fasi** distinte: quella del **trasferimento dei beni**, che viene equiparato ad una cessione intracomunitaria (assimilata, per l'appunto) e quella della **successiva cessione** degli **stessi**, che costituisce un'operazione interna allo Stato dell'agente.

Ciò significa che, ove l'impresa nazionale non operi già con una propria stabile organizzazione nello Stato membro in cui è situato il deposito, essa dovrà ivi **identificarsi direttamente** (in base ad una norma «omologa» rispetto all'art. 35-ter, del D.P.R. n. 633/1972) o a **mezzo rappresentante fiscale**, per consentire, dapprima (ovverosia al momento dell'invio dei beni), l'effettuazione della cessione intracomunitaria assimilata nei confronti della posizione IVA assunta in tale Stato, e, successivamente, la cessione interna dal rappresentante (o dalla propria partita IVA, in caso di identificazione diretta) al cliente finale segnalato dall'agente/depositario.

Nella suddetta ipotesi, pertanto, l'**intermediazione** (e l'accessorio servizio di deposito) verrebbe ad essere strettamente **collegata** ad un'**operazione** che è, a tutti

2 Nel caso in esame, il corrispettivo stabilito sotto forma di maggiorazione percentuale delle provvigioni (potrebbe trattarsi, per esempio, dell'incremento di uno o più punti percentuali dell'aliquota stabilita per le provvigioni sulle vendite procurate) evidenzia abbastanza chiaramente la natura accessoria del servizio di deposito, al punto che, ove l'agente non maturi alcuna provvigione, non risulterebbe dovuto neppure il compenso per il servizio aggiuntivo di custodia delle merci.

Nessun problema si avrebbe, inoltre, nel caso in cui non venga pattuito alcuno specifico compenso per la gestione del deposito da parte dell'agente, essendo stabilito contrattualmente che la provvigione è dovuta nella misura concordata a fronte di ogni attività svolta dall'agente stesso. In tal caso, infatti, si applicherebbe il regime tipico delle provvigioni.

Più problematica, invece, potrebbe risultare l'individuazione del nesso di accessorietà nel caso in cui il servizio di deposito sia remunerato in via separata, con un compenso in misura fissa; in tale fattispecie, in effetti, come meglio si vedrà in seguito, la prestazione potrebbe assumere natura autonoma con conseguente diverso inquadramento sotto il profilo del regime fiscale IVA.

3 Per le operazioni intracomunitarie, la norma di riferimento è più propriamente l'art. 28-ter, della VI direttiva CEE.

4 Per un esame della specifica problematica in materia di territorialità dei servizi d'intermediazione, cfr. P. Centore, *IVA Europea*, IPSOA, 2006, pag. 487 ss.

5 Sul punto, cfr. C.M. n. 13 del 1994, par. B, punto 2.2. cit., e R.M. 24 agosto 1995, n. 237/E, in *C.T.* n. 45/1995, pag. 3183, e in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

gli effetti, **interna** allo **Stato membro** dell'**agente**, essendo relativa ad una cessione fra soggetti (il rappresentante ed il cliente finale) entrambi «fiscalmente» residenti in Francia ed avendo ad oggetto beni che si muovono all'interno del territorio francese per esservi stati precedentemente inviati nel deposito dell'agente.

Applicabilità delle regole di territorialità delle intermediazioni

Alla luce della ricostruzione operata, pertanto, occorre domandarsi se possano ancora trovare applicazione le specifiche regole di territorialità sopra enunciate per le prestazioni comunitarie d'intermediazione.

Al riguardo, come sottolineato dalla dottrina più attenta⁶, appare condivisibile l'orientamento secondo il quale la disciplina prevista dall'art. 40, comma 8, del D.L. n. 331/1993 sarebbe applicabile non solo con riferimento ai servizi che si «legano» a cessioni intracomunitarie in senso stretto⁷, ma anche a quelli relativi ad **operazioni** che sono «**comunitarie**» in un'accezione più ampia, in quanto aventi ad oggetto **beni mobili** esistenti nel **territorio dell'Unione europea** destinati ad essere movimentati in tale ambito⁸.

In base a tale impostazione, le specifiche **regole di territorialità delle intermediazioni comunitarie** sarebbero **estendibili** anche alle **operazioni «interne»** ai **singoli Stati**, siano esse nazionali (vendite interne allo Stato italiano) oppure estere (vendite interne ad altro Stato), nella considerazione che, in ogni caso, si tratterebbe di operazioni «comunitarie» in senso lato.

Ciò significa che, per restare al caso oggetto di studio, la prestazione resa dall'agente/depositario in relazione ad una vendita interna allo Stato francese (dal rappresentante fiscale del committente italiano al cliente finale francese) dovrebbe essere detassata in Francia per assumere rilevanza in Italia, in ossequio al criterio di territorialità collegato allo status del committente⁹; nella fattispecie, quindi, l'agente francese emetterà fattura non imponibile nei confronti del committente residente sia per il servizio d'intermediazione, sia per quello accessorio di deposito¹⁰.

Intervento del rappresentante fiscale

Quanto sopra illustrato in linea generale deve essere verificato nella situazione specifica in cui, come già anticipato, l'operatore economico nazionale abbia aperto una posizione IVA nello Stato membro nel quale è uti-

lizzato il deposito in presenza del trasferimento di beni per esigenze dell'impresa.

Nella predetta ipotesi, non è da escludere che, sulla base di difformi interpretazioni da parte delle amministrazioni fiscali dei singoli Stati membri, le **prestazioni** della specie possano essere **inquadrate** (esclusivamente) come **operazioni interne** soggette ad imposizione nello **Stato dell'agente**, in quanto relative ad operazioni che in esso trovano integrale esecuzione e che sono rese nei confronti di un soggetto passivo IVA «locale» (il rappresentante nominato).

Ove così fosse, la prestazione dovrebbe essere «veicolata» direttamente attraverso la posizione IVA (rappresentante o identificazione diretta) assunta nello Stato membro nel quale è situato il deposito; in tal modo, sarà il **rappresentante fiscale a registrare la fattura** (imponibile) emessa dall'agente per l'**addebito delle provvigioni** e dell'accessorio servizio di **custodia e deposito**¹¹, esercitando il diritto alla detrazione dell'imposta applicata alle condizioni e secondo le disposizioni vigenti in detto Stato.

La possibilità di far «transitare» la prestazione d'intermediazione attraverso il rappresentante nominato nell'altro Stato è peraltro ammissibile anche laddove essa sia considerata (più correttamente) come un vero servizio «intracomunitario» sulla scorta dell'interpretazione «allargata» del concetto di territorialità delle prestazioni in esame. Pur potendo essere fatturata direttamente all'impresa nazionale, che è la «vera» committente del rapporto di agenzia, quest'ultima potrebbe in-

6 Cfr., ancora, P. Centore, *op. cit.*, sub nota 4.

7 Sono tecnicamente tali le operazioni che rispettano tutti i requisiti previsti dalla disciplina dell'IVA europea, fra i quali quello del trasferimento fisico dei beni da uno Stato membro all'altro.

8 Sul punto, cfr. anche M. Sirri e R. Zavatta, *I contratti di distribuzione nei mercati esteri*, Santarcangelo di Romagna, 2004, pag. 115 ss., con le note ivi richiamate.

9 La prestazione sarebbe, in effetti, territorialmente rilevante nello Stato membro di effettuazione della vendita (Francia), sulla scorta del criterio «assoluto» del luogo di esecuzione dell'operazione intermediata (identificabile nel luogo di partenza dei beni e, quindi, nello Stato membro nel quale essi sono stati precedentemente inviati), ma, per effetto dell'integrale applicabilità delle regole comunitarie, essa viene «delocalizzata» nello Stato del committente in adesione al parametro «relativo» di territorialità; sul punto, cfr., ancora, sub nota 4.

10 L'operatore nazionale provvederà a tassare il servizio in Italia attraverso il noto meccanismo di integrazione e registrazione della fattura intracomunitaria disciplinato dagli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993.

11 Il documento dovrà poi essere registrato anche nella contabilità dell'impresa residente, senza alcun effetto ai fini IVA, in adempimento agli obblighi di natura civilistica e per la deduzione del relativo costo nella determinazione del reddito.

fatti ritenere **più conveniente far intervenire**, ai soli fini fiscali IVA, il proprio **rappresentante** nominato in **Francia** (sempre che ciò risulti legittimo in base all'ordinamento interno di detto Stato) così da **ridurre** il **debito d'imposta** che viene a crearsi in capo a tale soggetto per effetto delle cessioni imponibili da esso effettuate.

Accessorietà dei servizi di deposito

La procedura fin qui descritta è valida, si sottolinea, nel solo caso in cui sia ravvisabile un effettivo vincolo di accessorietà dei servizi di deposito, circostanza che va verificata in base alla reale volontà delle parti come tradotta nelle singole clausole che regolano il contratto di agenzia. In merito, la giurisprudenza comunitaria ha avuto modo di evidenziare come il principio base disciplinato nella VI direttiva CEE implichi che «**ciascuna prestazione di servizio** dev'essere considerata di regola come **autonoma e indipendente**» e da assoggettare, in linea generale, al trattamento tributario proprio (Corte di giustizia CE, Sez VI, Sent. 25 febbraio 1999, causa C-349/96)¹². Nello stesso tempo, quale deroga al principio generale, la stessa giurisprudenza sottolinea che «una **prestazione** dev'essere considerata **accessoria** ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il **mezzo** per fruire nelle **migliori condizioni** del **servizio principale** offerto dal prestatore».

La **pattuizione** di un **corrispettivo distinto**, specifico per i servizi di deposito, **non** è quindi, da solo, un **elemento** indicativo per considerare la **prestazione** come **autonoma** in quanto, nonostante tale previsione, può ravvisarsi comunque una funzione accessoria rispetto alle provvigioni relative ai servizi d'intermediazione commerciale.

Sulla base del disposto normativo dell'art. 12 del D.P.R. n. 633/1972, specificamente dedicato alle prestazioni accessorie, e dell'orientamento assunto dalla giurisprudenza comunitaria¹³, i principali **elementi** che possono indurre a considerare una **prestazione di servizi accessoria** rispetto a quella principale possono, sinteticamente, riassumersi nei seguenti:

- la prestazione accessoria è **effettuata direttamente** dal **fornitore** del servizio principale, ovvero per suo conto ed a sue spese;
- la prestazione accessoria **non** ha una **funzionalità propria**, fine a se stessa, ma è svolta solo perché esiste la prestazione principale a cui è intimamente

connessa nell'ottica di completarla ed integrarla, fino a costituire con essa un **servizio complesso unitariamente considerato**;

- la prestazione accessoria ha un'**importanza** sicuramente **inferiore** rispetto a quella principale, sia dal punto di vista economico che contrattuale¹⁴.

Autonomia delle prestazioni

Qualora non siano riscontrabili gli elementi di fatto e di diritto che consentono di considerare il servizio di deposito come accessorio, occorre, invece, attribuire autonomia **rilevanza** al relativo **corrispettivo**, applicando le regole specifiche per tale tipologia di prestazione.

Ricorrendo tale ipotesi, occorre preliminarmente rilevare che i servizi di deposito e immagazzinaggio resi da un agente non rientrano in nessuna delle quattro fattispecie di servizi «intra-comunitari» disciplinate dall'art. 40 del D.L. n. 331/1993¹⁵.

Conseguentemente, le prestazioni in esame risultano inquadrabili nell'ambito dell'**art. 7** del D.P.R. n. 633/1972, sebbene in modo diverso, a seconda dell'ottica specifica con cui vengono classificati i servizi resi dal depositario.

In effetti, nei predetti **servizi**, potrebbe ravvisarsi una forte **componente immobiliare**, essendo l'attività del depositario incentrata nella custodia dei beni depositati all'interno di fabbricati idonei a fungere da magazzini; ove si intenda privilegiare tale aspetto, pertanto, il **corrispettivo** della **prestazione** verrebbe ad essere **assimilato** ad un **canone di locazione** per l'**uso del deposito**, con la conseguenza che ad esso tornerebbe applicabile l'art. 7, quarto comma, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, riguardante il regime territoriale delle prestazioni di servizi relative a beni immobili.

¹² In *C.T.* n. 28/1999, pag. 2151, e in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

¹³ Oltre alla già citata sentenza Corte di giustizia CE, causa C-349/96 del 1999, cfr. anche *Id.*, Sent. 3 luglio 2001, causa C-380/99, in *C.T.* n. 38/2001, pag. 2881, con commento di M. Peirola, e in *Banca Dati BIG*, IPSOA, e più recentemente, *Id.*, Sent. 27 ottobre 2005, causa C-41/04, in *C.T.* n. 46/2005, pag. 3637, con commento di M. Lavagnilio, e in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

¹⁴ La comparazione economica, pur utile all'indagine in ordine all'esistenza del vincolo di accessorietà, non può tuttavia considerarsi decisiva; sul punto, cfr. P. Centore, «Le prestazioni globali al vaglio della territorialità», commento alla sentenza della Corte di giustizia UE 9 marzo 2006, causa C-114/05, in *C.T.* n. 17/2006, pag. 1352.

¹⁵ Si tratta delle seguenti prestazioni: lavorazioni su beni mobili (art. 40, comma 4-bis), trasporti intra-comunitari di beni (art. 40, commi 5 e 7), prestazioni accessorie ai trasporti intra-comunitari di beni (art. 40, comma 6) e prestazioni di intermediazione relative ad operazioni su beni mobili (art. 40, comma 8).

Qualora, invece, si ponga l'accento in via prioritaria sulle attività di **immagazzinaggio** e **gestione logistica** dei beni all'interno del deposito, si potrebbe ricorrere al disposto del quarto comma, lett. b), dello stesso art. 7, recante la disciplina delle **prestazioni di servizi** relative a **beni mobili**.

Infine, non rientrando i servizi di deposito in nessuna delle fattispecie sopra delineate, si potrebbe ricorrere alla regola generale stabilita nel terzo comma del medesimo art. 7, **verificando** la **territorialità** delle prestazioni sulla base della **residenza del prestatore** che, nel caso di specie, è nello stesso Stato membro in cui si trova il deposito.

In ogni caso, si osserva che le diverse ipotesi di soluzione implicano tutte lo **stesso regime tributario**, in quanto il servizio è sempre territorialmente rilevante nello Stato membro dell'agente comunitario, con la conseguenza che dovrà essere addebitata l'IVA estera con le regole di tale Stato.

Le ipotesi sopra illustrate, in relazione al caso di studio (contratto di agenzia con deposito in Francia), possono essere riassunte nel seguente prospetto.

Ipotesi A

Natura	Prestazione di servizi relativi a beni immobili
Norma	Art. 7, quarto comma, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972
Requisito di territorialità	Luogo in cui è situato l'immobile
Luogo in cui è situato l'immobile	Francia
Luogo di tassazione	La prestazione di servizi si considera effettuata in Francia

Ipotesi B

Natura	Prestazione di servizi relativi a beni mobili
Norma	Art. 7, quarto comma, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972
Requisito di territorialità	Luogo di esecuzione delle prestazioni
Luogo in cui sono eseguite le prestazioni	Francia
Luogo di tassazione	La prestazione di servizi si considera effettuata in Francia

Ipotesi C

Natura	Prestazione di servizi generica
Norma	Art. 7, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972
Requisito di territorialità	Residenza del prestatore del servizio
Luogo di residenza del prestatore	Francia
Luogo di tassazione	La prestazione di servizi si considera effettuata in Francia

Come si può notare, in nessuna delle ipotesi sopra indicate la prestazione di deposito svolta dall'agente all'estero si considera effettuata nel territorio dello Stato, con la conseguenza che l'**operatore nazionale** dovrà corrispondere l'**IVA** addebitatagli dall'**agente francese**¹⁶.

¹⁶ Naturalmente, ove l'operatore nazionale sia dotato di un proprio rappresentante in Francia (nominato per realizzare la cessione intracomunitaria assimilata, per esempio), la fattura dell'agente francese potrà essere emessa nei confronti di tale soggetto con conseguente diritto a detrazione, da parte di quest'ultimo, dell'imposta secondo le regole interne dello Stato francese.