

STUDIO
SIRRI – GAVELLI – ZAVATTA
& ASSOCIATI

ASSOCIATI

MASSIMO SIRRI
GIORGIO GAVELLI
RICCARDO ZAVATTA
LAURA CAMPRI

DOTT. COMMERCIALISTA
DOTT. COMMERCIALISTA
DOTT. COMMERCIALISTA
RAG. COMMERCIALISTA

COLLABORATORI

FABRIZIA GRANDI
BARBARA LOTTI

DOTT. COMMERCIALISTA
DOTT. COMMERCIALISTA

NOVITÀ E AGGIORNAMENTI
IN MATERIA FISCALE
SULLA TASSAZIONE DELLE PROVVIGIONI
DEGLI AGENTI ESTERI

a cura di

STUDIO
SIRRI – GAVELLI – ZAVATTA
& ASSOCIATI
DOTTORI COMMERCIALISTI

INDICE

LA TERRITORIALITÀ DELLE PRESTAZIONI DI AGENZIA RELATIVE A BENI MOBILI ED IL TRATTAMENTO IVA DELLE PROVVISORI

1. DEFINIZIONI E PREMESSE	PAG.	4
2. LE NOVITÀ DELLA LEGGE COMUNITARIA 2008	PAG.	5
3. CASI PRATICI CON COMMITTENTE RESIDENTE (DAL 15 LUGLIO 2009 AL 31 DICEMBRE 2009)	PAG.	9
4. CASI PRATICI CON AGENTE RESIDENTE (DAL 15 LUGLIO 2009 AL 31 DICEMBRE 2009)	PAG.	21
5. LE NUOVE REGOLE DI TERRITORIALITÀ IN VIGORE DAL 2010	PAG.	27
5.1 LE NUOVE REGOLE	PAG.	27
5.2 I SERVIZI D'INTERMEDIAZIONE E DI AGENZIA	PAG.	28
5.3 CASI PRATICI DI APPLICAZIONE DELLE NUOVE REGOLE NEI RAPPORTI B2B	PAG.	31
5.4 I NUOVI ADEMPIMENTI IN MATERIA DI MODELLI INTRASTAT	PAG.	31

AGENTIE STABILE ORGANIZZAZIONE ALL'ESTERO

1. LA STABILE ORGANIZZAZIONE ALL'ESTERO	PAG.	35
2. LA STABILE ORGANIZZAZIONE AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE	PAG.	40
3. LA STABILE ORGANIZZAZIONE "PERSONALE" E LA FIGURA DELL'AGENTE	PAG.	47
3.1 L'AGENTE DIPENDENTE	PAG.	47
3.2 L'AGENTE INDIPENDENTE	PAG.	51
3.3 I TRATTATI INTERNAZIONALI	PAG.	52
3.4 LE DIFFERENZE CON LA NORMATIVA INTERNA	PAG.	53

TRATTAMENTO AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE DELLE PROVVIGIONI CORRISPOSTE AD AGENTI ESTERI

1. PREMESSA.....	PAG.	54
2. NORMATIVA INTERNA APPLICABILE	PAG.	55
3. REGIME TRIBUTARIO	PAG.	56
4. RITENUTE FISCALI E ADEMPIMENTI FORMALI.....	PAG.	57

LA TERRITORIALITÀ DELLE PRESTAZIONI DI AGENZIA RELATIVE A BENI MOBILI ED IL TRATTAMENTO IVA DELLE PROVVISIONI

1. DEFINIZIONI E PREMESSE

La definizione del contratto di agenzia è contenuta nell'art. 1742 del Codice civile, ai sensi del quale:

“Col contratto di agenzia una parte assume stabilmente l'incarico di promuovere, per conto dell'altra, verso retribuzione, la conclusione di contratti in una zona determinata”.

L'agente è dunque tenuto a svolgere una prestazione di servizi, avente ad oggetto l'attività d'intermediazione nella conclusione di contratti, rientrante fra quelle di natura ausiliaria alle attività commerciali di cui all'art. 2195, comma 1, n. 5), del Codice civile.

La natura di prestazione di servizi di matrice civilistica attribuibile all'attività svolta dall'agente, viene confermata in sede di normativa IVA con l'art. 3, comma 1, del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, ai sensi del quale:

*“Costituiscono **prestazioni di servizi** le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, **agenzia**, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte”.*

Tale natura deve essere tenuta ben presente, per applicare correttamente all'attività di agenzia le norme specifiche che la legislazione IVA prevede in via generale per le prestazioni di servizi, fra le quali si annovera, con riferimento al momento di effettuazione delle operazioni rilevante ai fini impositivi, quella di cui alla prima parte dell'art. 6, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, ai sensi del quale:

“Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo”.

Il trattamento ai fini IVA delle prestazioni di agenzia in ambito internazionale, ha creato in passato notevoli difficoltà per gli interpreti, chiamati a districarsi in una situazione non

chiara sin dall'origine, con l'emanazione del D.P.R. n. 633/1972. I dubbi interpretativi sono aumentati con l'entrata in vigore del D.L. 30.08.1993, n. 331 convertito, con modificazioni, dalla L. 29.10.1993, n. 427 di recepimento della direttiva n. 91/680/CEE del 16 dicembre 1991, per effetto del quale alcune tipologie di intermediazioni sono state attratte nella normativa che potremmo definire, per semplicità di esposizione, "comunitaria".

L'entrata in vigore, a decorrere dal 1° gennaio 2007, della nuova disposizione inserita nell'art. 7, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, alla lettera *f-quinquies*, con la legge 27 dicembre 2006, n. 296 ("*finanziaria 2007*"), ha cambiato ancora tale tormentata disciplina normativa. Il testo della disposizione sopra citata, ha rappresentato il tentativo di recepire nell'ordinamento interno la formulazione "rinnovata" dell'art. 44 della Direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (cd. "*Direttiva rifiuta*"), dedicato alle prestazioni di servizi effettuate dagli intermediari.

La predetta norma ha creato una situazione di notevole incertezza che, solo alla fine del 2008, è stata oggetto di esame specifico da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale, pur lasciando ancora indefiniti alcuni aspetti applicativi della rinnovata disciplina, ha, quantomeno, fatto il punto sul quadro interpretativo generale allora vigente.

Successivamente è intervenuta in materia la "*legge comunitaria 2008*", con la quale è stato definito il quadro generale di riferimento valido solamente **fino al 31 dicembre 2009**.

Dal **1° gennaio 2010**, infatti, è entrata in vigore la nuova disciplina relativa al luogo delle prestazioni di servizi di cui alla direttiva 2008/8/CE del 12 febbraio 2008 (**art. 2** della direttiva), per effetto della quale è stato ulteriormente modificato anche il regime IVA applicabile alle prestazioni di intermediazione su beni mobili.

2. LE NOVITÀ DELLA LEGGE COMUNITARIA 2008

I servizi di intermediazione relativi ad operazioni diverse da quelle di cui all'art. 7, comma 4, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972 e da quelle di cui all'art. 40, commi 5 e 6, del D.L. n. 331/1993 (relative a trasporti intracomunitari di beni e prestazioni di servizi accessorie a detti trasporti), tra cui erano compresi quelli relativi a beni mobili di cui all'art. 40, comma

8, del D.L. n. 331/1993, sono stati oggetto di un radicale mutamento di disciplina per effetto della *“legge comunitaria 2008”*.

Con l'**art. 24 della legge n. 88 del 7 luglio 2009**, pubblicata nella G.U. n. 161 del 14 luglio 2009, sono state apportate le seguenti importanti modifiche alla precedente normativa che disciplinava i sopra indicati servizi di intermediazione:

- la lettera *f-quinquies*) del quarto comma dell'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972 è stata sostituita, precisandosi che, ai fini della rilevanza territoriale, i servizi di intermediazione si dovevano riferire ad operazioni effettuate all'interno del territorio comunitario (**art. 24, comma 4, lett. a**);
- il comma 8 dell'art. 40 del D.L. n. 331/1993 è stato abrogato (**art. 24, comma 7, lett. b**).

Il nuovo testo dell'**art. 7, comma 4, lett. f-quinquies**), del D.P.R. n. 633/1972 era, infatti, il seguente:

“le prestazioni di intermediazione, relative ad operazioni diverse da quelle di cui alla lettera d) del presente comma e da quelle di cui all'articolo 40, commi 5 e 6, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, 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 un altro Stato membro dell'Unione europea; le suddette prestazioni si considerano in ogni caso effettuate nel territorio dello Stato se il committente delle stesse è ivi soggetto passivo d'imposta, sempre che le operazioni cui le intermediazioni si riferiscono siano effettuate nel territorio della Comunità”.

Ai sensi del testo riformulato della norma, pertanto, sono state considerate carenti del requisito della territorialità le intermediazioni relative alle operazioni effettuate *“estero su estero”*.

Quanto all'entrata in vigore delle modifiche, nel comma 9 dello stesso art. 24 della *“legge comunitaria”* è stato previsto che **tali disposizioni si applicavano dal 15 luglio 2009** (giorno successivo a quello di pubblicazione della legge nella Gazzetta Ufficiale), con l'ulteriore precisazione che, per le operazioni effettuate dal 1° gennaio 2008 a tale data, per

le quali fosse già stata applicata la nuova disciplina, restava fermo il regime fiscale applicato.

Per effetto della predetta entrata in vigore delle nuove disposizioni, la cui efficacia non era stata fatta retroagire al passato, risultava legittimo il comportamento dei contribuenti che dal 1° gennaio 2007 al 14 luglio 2009 avevano continuato ad applicare, alle intermediazioni comunitarie su beni mobili, le norme di cui all'art. 40, commi 8 e 9, del D.L. n. 331/1993.

Di fatto, pertanto, l'**anno solare 2009**, poteva essere suddiviso in due periodi, dal 1° gennaio al 14 luglio e dal 15 luglio al 31 dicembre, nel corso dei quali la fatturazione delle provvigioni "*comunitarie*" era sottoposta a due regimi fiscali diversi ai fini IVA.

In buona sostanza, il quadro delineatosi all'indomani della "*comunitaria 2008*" era il seguente.

Periodo 15 luglio – 31 dicembre 2009

Le nuove disposizioni si applicavano a decorrere dal 15 luglio 2009 e, pertanto, da tale data l'ottavo comma dell'art. 40 del D.L. n. 331/1993 non era più applicabile a tutti gli effetti.

L'unica norma di riferimento per le intermediazioni su beni mobili, ai fini della rilevanza territoriale IVA, era, quindi, rappresentata dall'art. 7, comma 4, lett. f-quinquies), del D.P.R. n. 633/1972.

Da tale data non esistevano più le intermediazioni di natura "*comunitaria*", con tutte le conseguenze del caso in materia di fatturazione, registrazione, dichiarazione ed effetti sul "plafond" degli esportatori abituali.

Periodo 1° gennaio – 14 luglio 2009

Da quanto era lecito desumere dal tenore letterale dell'art. 24, comma 9, della legge n. 88/2009, in tale periodo era rimasto in vigore il comma 8 dell'art. 40 e, quindi, non potevano essere rilevati addebiti agli operatori che avevano continuato ad applicare tale norma, nonostante il contenuto interpretativo della risoluzione n. 437/E del 12.11.2008 che, di fatto, ha "*anticipato*" le modifiche apportate con la *comunitaria 2008*.

Nello stesso tempo, rimaneva ugualmente valido il trattamento fiscale applicato alle intermediazioni su beni mobili da coloro che, invece, nel 2009 si erano adeguati alla sopra citata risoluzione n. 437/E del 2008, adottando, di fatto, la nuova disciplina poi in vigore.

Anno 2008

Anche per l'anno 2008, in base alla medesima disposizione di cui all'art. 24, comma 9 già citato, si potevano configurare i due regimi IVA alternativi sopra indicati, entrambi da considerarsi legittimi.

La situazione delineatasi a decorrere dal 15 luglio 2009 ha avuto vita breve, in quanto la normativa definitiva applicabile da tale data è rimasta in vigore fino al 31 dicembre 2009, poi superata dalle nuove regole di territorialità delle prestazioni di servizi in vigore dal 1° gennaio 2010.

Tuttavia, al fine di comprendere al meglio gli effetti delle modifiche da ultimo introdotte ed il cambio di regime ai fini IVA delle intermediazioni su beni mobili, vengono comunque presentati i seguenti casi pratici di tassazione relativi alla normativa in vigore fino al 31 dicembre 2009.

3. CASI PRATICI CON COMMITTENTE RESIDENTE (DAL 15 LUGLIO 2009 AL 31 DICEMBRE 2009)

Nel presente paragrafo, si espongono i principali casi pratici di tassazione ai fini IVA delle provvigioni, nell'ipotesi in cui il soggetto residente assuma il ruolo di committente dei servizi di agenzia.

CASO N. 1

OPERAZIONE DI RIFERIMENTO.....: cessione di beni in Italia;

COMMITTENTE: **italiano**;

AGENTE: italiano;

RESIDENZA AGENTE: Italia.

- L'operazione di riferimento è una cessione "*interna*" nel territorio italiano di beni ivi esistenti.

- Si applica l'art. 7, comma 4, lett. *f-quinquies*, del D.P.R. n. 633/1972.

- **Luogo di tassazione** è l'Italia, in quanto il committente è soggetto passivo d'imposta in Italia e, quindi, la prestazione di agenzia si considera "*in ogni caso*" effettuata nel territorio dello Stato.

Alla stessa conclusione si giunge considerando che l'operazione di riferimento è effettuata in Italia.

ADEMPIMENTI

L'agente italiano emette fattura con addebito di IVA (20%).

CASO N. 2

OPERAZIONE DI RIFERIMENTO.....: cessione di beni in Italia;

COMMITTENTE: **italiano**;

AGENTE: soggetto passivo comunitario;

RESIDENZA AGENTE: Stato membro dell'UE.

- L'operazione di riferimento è una cessione "*interna*" nel territorio italiano di beni ivi esistenti.

- Si applica l'art. 7, comma 4, lett. *f-quinquies*, del D.P.R. n. 633/1972.

- **Luogo di tassazione** è l'Italia, in quanto il committente è soggetto passivo d'imposta in Italia e, quindi, la prestazione di agenzia si considera "*in ogni caso*" effettuata nel territorio dello Stato.

Alla stessa conclusione si giunge considerando che l'operazione di riferimento è effettuata in Italia.

ADEMPIMENTI

Il committente italiano emette autofattura con addebito di IVA (20%), mentre l'agente comunitario deve emettere fattura senza applicazione dell'imposta.

NOTE

L'agente comunitario non applica l'IVA sulla prestazione d'intermediazione ai sensi dell'art. 44 della Direttiva n. 2006/112/CE (nel testo in vigore fino al 31.12.2009).

CASO N. 3

OPERAZIONE DI RIFERIMENTO.....: cessione di beni in Italia;

COMMITTENTE: **italiano**;

AGENTE: soggetto passivo extracomunitario;

RESIDENZA AGENTE: Stato extraUE.

- L'operazione di riferimento è una cessione "*interna*" nel territorio italiano di beni ivi esistenti.

- Si applica l'art. 7, comma 4, lett. f-*quinquies*, del D.P.R. n. 633/1972.

- **Luogo di tassazione** è l'Italia, in quanto il committente è soggetto passivo d'imposta in Italia e, quindi, la prestazione di agenzia si considera "*in ogni caso*" effettuata nel territorio dello Stato.

Alla stessa conclusione si giunge considerando che l'operazione di riferimento è effettuata in Italia.

ADEMPIMENTI

Il committente italiano emette autofattura con addebito di IVA (20%).

CASO N. 4

OPERAZIONE DI RIFERIMENTO.....: cessione di beni dall'Italia ad uno Stato UE;

COMMITTENTE: **italiano;**

AGENTE: italiano;

RESIDENZA AGENTE: Italia.

- L'operazione di riferimento è una cessione intracomunitaria, da ciò seguendone la natura "comunitaria" dell'intermediazione.

- Si applica l'art. 7, comma 4, lett. f-*quinquies*, del D.P.R. n. 633/1972.

- **Luogo di tassazione** è l'Italia, in quanto il committente è soggetto passivo d'imposta in Italia e, quindi, la prestazione di agenzia si considera "in ogni caso" effettuata nel territorio dello Stato.

ADEMPIMENTI

L'agente italiano emette fattura con addebito di IVA (20%).

RIFERIMENTI MINISTERIALI

Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 437/E del 12 novembre 2008.

CASO N. 5

OPERAZIONE DI RIFERIMENTO.....: cessione di beni dall'Italia ad uno Stato UE;

COMMITTENTE: **italiano**;

AGENTE: soggetto passivo comunitario;

RESIDENZA AGENTE: Stato membro dell'UE.

- L'operazione di riferimento è una cessione intracomunitaria, da ciò seguendone la natura "comunitaria" dell'intermediazione.

- Si applica l'art. 7, comma 4, lett. f-*quinquies*, del D.P.R. n. 633/1972.

- **Luogo di tassazione** è l'Italia, in quanto il committente è soggetto passivo d'imposta in Italia e, quindi, la prestazione di agenzia si considera "in ogni caso" effettuata nel territorio dello Stato.

ADEMPIMENTI

Il committente italiano emette autofattura con addebito di IVA (20%), mentre l'agente comunitario deve emettere fattura senza applicazione dell'imposta.

NOTE

L'agente comunitario non applica l'IVA sulla prestazione d'intermediazione ai sensi dell'art. 44 della Direttiva n. 2006/112/CE (nel testo in vigore fino al 31.12.2009).

RIFERIMENTI MINISTERIALI

Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 437/E del 12 novembre 2008.

CASO N. 6

OPERAZIONE DI RIFERIMENTO.....: cessione di beni dall'Italia ad uno Stato UE;

COMMITTENTE: **italiano;**

AGENTE: soggetto passivo extracomunitario;

RESIDENZA AGENTE: Stato extraUE.

- L'operazione di riferimento è una cessione intracomunitaria, da ciò seguendone la natura "comunitaria" dell'intermediazione.

- Si applica l'art. 7, comma 4, lett. f-*quinquies*, del D.P.R. n. 633/1972.

- **Luogo di tassazione** è l'Italia, in quanto il committente è soggetto passivo d'imposta in Italia e, quindi, la prestazione di agenzia si considera "in ogni caso" effettuata nel territorio dello Stato.

ADEMPIMENTI

Il committente italiano emette autofattura con addebito di IVA (20%).

RIFERIMENTI MINISTERIALI

Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 437/E del 12 novembre 2008.

CASO N. 7

OPERAZIONE DI RIFERIMENTO.....: cessione di beni dall'Italia ad uno Stato extraUE;

COMMITTENTE: **italiano;**

AGENTE: italiano;

RESIDENZA AGENTE: Italia.

- L'operazione di riferimento è un'esportazione ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972, avendo ad oggetto la cessione di beni esistenti in Italia e trasportati o spediti fuori del territorio dell'UE.

- Si applica l'art. 7, comma 4, lett. *f-quinquies*, del D.P.R. n. 633/1972.

- **Luogo di tassazione** è l'Italia, in quanto il committente è soggetto passivo d'imposta in Italia e, quindi, la prestazione di agenzia si considera "*in ogni caso*" effettuata nel territorio dello Stato.

ADEMPIMENTI

L'agente italiano emette fattura non imponibile ai sensi dell'art. 9, comma 1, n. 7), D.P.R. n. 633/1972, trattandosi di servizi d'intermediazione relativi a beni in esportazione.

RIFERIMENTI MINISTERIALI

Risoluzioni dell'Agenzia delle entrate n. 437/E del 12 novembre 2008 e n. 8/E del 9 gennaio 2008.

CASO N. 8

OPERAZIONE DI RIFERIMENTO.....: cessione di beni dall'Italia ad uno Stato extraUE;

COMMITTENTE: **italiano;**

AGENTE: soggetto passivo comunitario;

RESIDENZA AGENTE: Stato membro dell'UE.

- L'operazione di riferimento è un'esportazione ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972, avendo ad oggetto la cessione di beni esistenti in Italia e trasportati o spediti fuori del territorio dell'UE.

- Si applica l'art. 7, comma 4, lett. *f-quinquies*, del D.P.R. n. 633/1972.

- **Luogo di tassazione** è l'Italia, in quanto il committente è soggetto passivo d'imposta in Italia e, quindi, la prestazione di agenzia si considera "*in ogni caso*" effettuata nel territorio dello Stato.

ADEMPIMENTI

Il committente italiano emette autofattura non imponibile ai sensi dell'art. 9, comma 1, n. 7), D.P.R. n. 633/1972, trattandosi di servizi d'intermediazione relativi a beni in esportazione, mentre l'agente comunitario deve emettere fattura senza applicazione dell'imposta.

NOTE

L'agente comunitario non applica l'IVA sulle prestazioni d'intermediazione ai sensi dell'art. 44 della Direttiva n. 2006/112/CE (*nel testo in vigore fino al 31.12.2009*).

RIFERIMENTI MINISTERIALI

Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 437/E del 12 novembre 2008.

CASO N. 9

OPERAZIONE DI RIFERIMENTO.....: cessione di beni dall'Italia ad uno Stato extraUE;

COMMITTENTE: **italiano;**

AGENTE: soggetto passivo extracomunitario;

RESIDENZA AGENTE: Stato extraUE.

- L'operazione di riferimento è un'esportazione ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972, avendo ad oggetto la cessione di beni esistenti in Italia e trasportati o spediti fuori del territorio dell'UE.

- Si applica l'art. 7, comma 4, lett. *f-quinquies*, del D.P.R. n. 633/1972.

- **Luogo di tassazione** è l'Italia, in quanto il committente è soggetto passivo d'imposta in Italia e, quindi, la prestazione di agenzia si considera "*in ogni caso*" effettuata nel territorio dello Stato.

ADEMPIMENTI

Il committente italiano emette autofattura non imponibile ai sensi dell'art. 9, comma 1, n. 7), D.P.R. n. 633/1972, trattandosi di servizi d'intermediazione relativi a beni in esportazione.

RIFERIMENTI MINISTERIALI

Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 437/E del 12 novembre 2008.

CASO N. 10

OPERAZIONE DI RIFERIMENTO.....: cessione di beni da uno Stato extraUE ad altro Stato extraUE;

COMMITTENTE: **italiano**;

AGENTE: italiano;

RESIDENZA AGENTE: Italia.

- L'operazione di riferimento riguarda beni esistenti all'estero e destinati a muoversi all'estero tra Paesi extracomunitari; non si è in presenza di un'operazione avvenuta nel territorio dell'UE e da ciò consegue la natura "*non comunitaria*" dell'intermediazione.

- Si applica l'art. 7, comma 4, lett. f-*quinquies*, del D.P.R. n. 633/1972 *come riformulato dalla legge n. 88/2009*.

- **Luogo di tassazione** non è l'Italia, in quanto l'operazione è effettuata fuori della Comunità europea.

ADEMPIMENTI

L'agente italiano non è tenuto ad alcun adempimento obbligatorio ai fini IVA, trattandosi di servizi fuori campo IVA per carenza assoluta del requisito territoriale.

NOTE

Per le vendite "*estero su estero*", la risoluzione n. 437/E del 2008 aveva già riconosciuto la diretta applicabilità dell'art. 153 della Direttiva n. 2006/112/CE, in base al quale gli Stati membri "*esentano*" le prestazioni degli intermediari quando intervengono in operazioni effettuate fuori della Comunità europea.

RIFERIMENTI MINISTERIALI

Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 437/E del 12 novembre 2008.

CASO N. 11

OPERAZIONE DI RIFERIMENTO.....: cessione di beni da uno Stato extraUE ad altro Stato extraUE;

COMMITTENTE.....: **italiano**;

AGENTE: soggetto passivo comunitario;

RESIDENZA AGENTE: Stato dell'UE.

- L'operazione di riferimento riguarda beni esistenti all'estero e destinati a muoversi all'estero tra Paesi extracomunitari; non si è in presenza di un'operazione avvenuta nel territorio dell'UE e da ciò consegue la natura "*non comunitaria*" dell'intermediazione.

- Si applica l'art. 7, comma 4, lett. f-*quinquies*, del D.P.R. n. 633/1972 *come riformulato dalla legge n. 88/2009*.

- **Luogo di tassazione** non è l'Italia, in quanto l'operazione è effettuata fuori della Comunità europea.

ADEMPIMENTI

Il committente italiano non è tenuto ad alcun adempimento obbligatorio ai fini IVA, trattandosi di servizi fuori campo IVA per carenza assoluta del requisito territoriale.

NOTE

Per le vendite "*estero su estero*", la risoluzione n. 437/E del 2008 aveva già riconosciuto la diretta applicabilità dell'art. 153 della Direttiva n. 2006/112/CE, in base al quale gli Stati membri "*esentano*" le prestazioni degli intermediari quando intervengono in operazioni effettuate fuori della Comunità europea.

RIFERIMENTI MINISTERIALI

Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 437/E del 12 novembre 2008.

CASO N. 12

OPERAZIONE DI RIFERIMENTO.....: cessione di beni da uno Stato extraUE ad altro Stato extraUE;

COMMITTENTE: **italiano**;

AGENTE: soggetto passivo extracomunitario;

RESIDENZA AGENTE: Stato extraUE.

- L'operazione di riferimento riguarda beni esistenti all'estero e destinati a muoversi all'estero tra Paesi extracomunitari; non si è in presenza di un'operazione avvenuta nel territorio dell'UE e da ciò consegue la natura "*non comunitaria*" dell'intermediazione.

- Si applica l'art. 7, comma 4, lett. f-*quinquies*, del D.P.R. n. 633/1972 *come riformulato dalla legge n. 88/2009*.

- **Luogo di tassazione** non è l'Italia, in quanto l'operazione è interamente effettuata fuori della Comunità europea.

ADEMPIMENTI

Il committente italiano non è tenuto ad alcun adempimento obbligatorio ai fini IVA, trattandosi di servizi fuori campo IVA per carenza assoluta del requisito territoriale.

NOTE

Per le vendite "*estero su estero*", la risoluzione n. 437/E del 2008 aveva già riconosciuto la diretta applicabilità dell'art. 153 della Direttiva n. 2006/112/CE, in base al quale gli Stati membri "*esentano*" le prestazioni degli intermediari quando intervengono in operazioni effettuate fuori della Comunità europea.

RIFERIMENTI MINISTERIALI

Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 437/E del 12 novembre 2008.

4. CASI PRATICI CON AGENTE RESIDENTE (DAL 15 LUGLIO 2009 AL 31 DICEMBRE 2009)

Nel presente paragrafo, si espongono i principali casi pratici di tassazione ai fini IVA delle provvigioni, nell'ipotesi in cui il soggetto residente assuma il ruolo di agente.

CASO N. 1

OPERAZIONE DI RIFERIMENTO.....: cessione di beni in Italia;

COMMITTENTE.....: italiano;

AGENTE.....: **italiano.**

RESIDENZA AGENTE: Italia.

- L'operazione di riferimento è una cessione "interna" nel territorio italiano di beni ivi esistenti.

- Si applica l'art. 7, comma 4, lett. *f-quinquies*, del D.P.R. n. 633/1972.

- **Luogo di tassazione** è l'Italia, in quanto il committente è soggetto passivo d'imposta in Italia e, quindi, la prestazione di agenzia si considera "*in ogni caso*" effettuata nel territorio dello Stato.

Alla stessa conclusione si giunge considerando che l'operazione di riferimento è effettuata in Italia.

ADEMPIMENTI

L'agente italiano emette fattura con addebito di IVA (20%).

CASO N. 2

OPERAZIONE DI RIFERIMENTO.....: cessione di beni dall'Italia ad uno Stato UE;

COMMITTENTE.....: italiano;

AGENTE.....: **italiano**;

RESIDENZA AGENTE: Italia.

- L'operazione di riferimento è una cessione intracomunitaria, da ciò seguendone la natura "comunitaria" dell'intermediazione.

- Si applica l'art. 7, comma 4, lett. f-*quinquies*, del D.P.R. n. 633/1972.

- **Luogo di tassazione** è l'Italia, in quanto il committente è soggetto passivo d'imposta in Italia e, quindi, la prestazione di agenzia si considera "in ogni caso" effettuata nel territorio dello Stato.

ADEMPIMENTI

L'agente italiano emette fattura con addebito di IVA (20%).

RIFERIMENTI MINISTERIALI

Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 437/E del 12 novembre 2008.

CASO N. 3

OPERAZIONE DI RIFERIMENTO.....: cessione di beni dall'Italia ad uno Stato extraUE;

COMMITTENTE.....: italiano;

AGENTE.....: **italiano.**

RESIDENZA AGENTE: Italia.

- L'operazione di riferimento è un'esportazione ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972, avendo ad oggetto la cessione di beni esistenti in Italia e trasportati o spediti fuori del territorio dell'UE.

- Si applica l'art. 7, comma 4, lett. *f-quinquies*, del D.P.R. n. 633/1972.

- **Luogo di tassazione** è l'Italia, in quanto il committente è soggetto passivo d'imposta in Italia e, quindi, la prestazione di agenzia si considera "*in ogni caso*" effettuata nel territorio dello Stato.

ADEMPIMENTI

L'agente italiano emette fattura non imponibile ai sensi dell'art. 9, comma 1, n. 7), D.P.R. n. 633/1972, trattandosi di servizi d'intermediazione relativi a beni in esportazione.

RIFERIMENTI MINISTERIALI

Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 437/E del 12 novembre 2008.

CASO N. 4

OPERAZIONE DI RIFERIMENTO.....: cessione di beni da uno Stato extraUE ad altro Stato
extraUE;

COMMITTENTE.....: italiano;

AGENTE.....: **italiano**;

RESIDENZA AGENTE: Italia.

- L'operazione di riferimento riguarda beni esistenti all'estero e destinati a muoversi all'estero tra Paesi extracomunitari; non si è in presenza di un'operazione avvenuta nel territorio dell'UE e da ciò consegue la natura "non comunitaria" dell'intermediazione.

- Si applica l'art. 7, comma 4, lett. f-*quinquies*, del D.P.R. n. 633/1972 come riformulato dalla legge n. 88/2009.

- **Luogo di tassazione** non è l'Italia, in quanto l'operazione è interamente effettuata fuori della Comunità europea.

ADEMPIMENTI

L'agente italiano non è tenuto ad alcun adempimento obbligatorio ai fini IVA, trattandosi di servizi fuori campo IVA per carenza assoluta del requisito territoriale.

NOTE

Per le vendite "estero su estero", la risoluzione n. 437/E del 2008 aveva già riconosciuto la diretta applicabilità dell'art. 153 della Direttiva n. 2006/112/CE, in base al quale gli Stati membri "esentano" le prestazioni degli intermediari quando intervengono in operazioni effettuate fuori della Comunità europea.

RIFERIMENTI MINISTERIALI

Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 437/E del 12 novembre 2008.

CASO N. 5

Operazione di riferimento: cessione di beni da uno Stato UE all'Italia;

committente: soggetto passivo comunitario;

agente.....: italiano;

residenza agente.....: Italia.

- L'operazione di riferimento è una cessione intracomunitaria, da ciò seguendone la natura "comunitaria" dell'intermediazione.

- Si applica l'art. 7, comma 4, *f-quinquies*, del D.P.R. n. 633/1972.

- **Luogo di tassazione** non è l'Italia, in quanto l'operazione intermediata non si considera effettuata nel territorio dello Stato e, inoltre, non c'è un committente soggetto passivo residente; tale operazione, pertanto, non rileva in Italia ai sensi dell'art. 7, comma 4, lett. *f-quinquies*, del D.P.R. n. 633/1972 .

ADEMPIMENTI

L'agente italiano non è tenuto ad alcun adempimento obbligatorio ai fini IVA, trattandosi di servizi fuori campo IVA per carenza del requisito territoriale.

NOTE

Con la risoluzione n. 437/E del 2008, l'Agenzia delle entrate aveva già chiarito che la portata della lettera *f-quinquies*) dell'art. 7 doveva ritenersi estesa anche ai servizi d'intermediazione relativi ad operazioni su beni mobili materiali effettuate in ambito comunitario, con la conseguenza che "viene reso di fatto inoperativo il comma 8 dell'art. 40 del D.L. n. 331 del 1993".

RIFERIMENTI MINISTERIALI

Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 437/E del 12 novembre 2008.

CASO N. 6

OPERAZIONE DI RIFERIMENTO.....: cessione di beni dall'Italia ad uno Stato UE;

COMMITTENTE.....: soggetto passivo comunitario;

AGENTE.....: **italiano**;

RESIDENZA AGENTE: Italia.

- L'operazione di riferimento è una cessione intracomunitaria, da ciò seguendone la natura "comunitaria" dell'intermediazione.

- Si applica l'art. 7, comma 4, lett. *f-quinquies*, del D.P.R. n. 633/1972.

- **Luogo di tassazione** non è l'Italia in quanto, sebbene l'operazione intermediata sia effettuata nel territorio dello Stato (luogo di partenza dei beni), in presenza di un committente soggetto passivo comunitario tale operazione non rileva in Italia ai sensi dell'art. 7, comma 4, lett. *f-quinquies*, del D.P.R. n. 633/1972 .

ADEMPIMENTI

L'agente italiano non è tenuto ad alcun adempimento obbligatorio ai fini IVA, trattandosi di servizi fuori campo IVA per carenza del requisito territoriale.

NOTE

Con la risoluzione n. 437/E del 2008, l'Agenzia delle entrate aveva già chiarito che la portata della lettera *f-quinquies*) dell'art. 7 doveva ritenersi estesa anche ai servizi d'intermediazione relativi ad operazioni su beni mobili materiali effettuate in ambito comunitario, con la conseguenza che "viene reso di fatto inoperativo il comma 8 dell'art. 40 del D.L. n. 331 del 1993".

RIFERIMENTI MINISTERIALI

Risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 437/E del 12 novembre 2008.

5. LE NUOVE REGOLE DI TERRITORIALITÀ IN VIGORE DAL 2010

Con la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale n. 41 del 19 febbraio 2010 del D. Lgs. n. 18 dell'11 febbraio 2010, si è finalmente definito il quadro normativo relativo alle nuove regole di territorialità delle prestazioni di servizi, con il recepimento nell'ordinamento interno della direttiva comunitaria n. 2008/8/CE del 12 febbraio 2008.

Sebbene il predetto decreto legislativo sia entrato in vigore il 20 febbraio 2010 (giorno successivo alla pubblicazione sulla G.U.), ai sensi di quanto previsto dall'art. 5, le disposizioni di cui agli articoli 1 e 2, riguardanti specificamente le prestazioni di servizi, *“si applicano alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2010”*, con effetto sostanzialmente retroattivo.

Per stabilire, quindi, il regime IVA di territorialità applicabile alle prestazioni di servizi poste in essere a cavallo del 1° gennaio 2010, occorre fare riferimento al momento di effettuazione dei servizi come individuato nell'art. 6, commi 3 e 4, del D.P.R. n. 633/1972.

In linea generale, pertanto, fatte salve le eccezioni, il momento di effettuazione delle prestazioni di servizi è quello del pagamento del corrispettivo (terzo comma), a meno che, anteriormente a tale momento, non sia emessa la fattura (cd. *“prefatturazione”*) o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo; in questi ultimi casi, la prestazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, *“alla data della fattura o a quella del pagamento”* (quarto comma).

5.1 LE NUOVE REGOLE

Per effetto della nuova disciplina introdotta dal D.Lgs. n. 18/2010, le norme sulla territorialità dei servizi sono ora contenute unicamente nel D.P.R. n. 633/1972, essendo stati abrogati tutti i riferimenti specifici ai servizi *“intracomunitari”* contenuti, fino al 31 dicembre 2009, nel D.L. n. 331/1993.

Per le prestazioni effettuate dal 1° gennaio 2010, non vi saranno più, quindi, i servizi intracomunitari che davano luogo ad operazioni non soggette all'imposta, idonee a costituire *“plafond”* per gli esportatori *“abituali”*, di cui all'art. 40, commi 4-*bis* (servizi su

beni mobili), 5 (trasporti intracomunitari di beni) e 6 (prestazioni accessorie ai trasporti intracomunitari di beni).

La normativa sulla territorialità delle prestazioni di servizi, contenuta nei nuovi articoli dal 7-ter al 7-septies, del D.P.R. n. 633/1972, aumenta notevolmente, infatti, le ipotesi di servizi fuori campo IVA per effetto della nuova regola generale attualmente contenuta nell'art. 7-ter.

Tale regola è duplice, prevedendo, di fatto, due criteri di territorialità, specifici per i rapporti tra soggetti passivi d'imposta, definiti "*business to business*" (B2B), e per i rapporti con soggetti non passivi, quali privati o enti non commerciali privi di partita IVA, definiti "*business to consumer*" (B2C).

Ai sensi di tale duplice regola generale, quindi:

- le prestazioni di servizi B2B, sono territorialmente rilevanti nello Stato dove è stabilito il committente del servizio;
- le prestazioni di servizi B2C, sono territorialmente rilevanti nello Stato ove è stabilito il prestatore del servizio.

La nuova regola generale, che recepisce coerentemente quella comunitaria di cui agli articoli 44 (rapporti B2B) e 45 (rapporti B2C) della direttiva n. 2006/112/CE, come modificati per effetto della direttiva n. 2008/8/CE, subisce alcune limitate deroghe.

Per determinati servizi tali deroghe sono "assolute", nel senso che configurano regole di territorialità del tutto autonome (artt. 7-*quater* e 7-*quinquies*), per altri, come nel caso delle intermediazioni su beni mobili, sono solo "relative", riguardando esclusivamente i rapporti B2C e non quelli B2B (artt. 7-*sexies* e 7-*septies*).

5.2 I SERVIZI D'INTERMEDIAZIONE E DI AGENZIA

I servizi d'intermediazione, intesi in un'ampia accezione comprensiva delle prestazioni di agenzia e di procacciamento d'affari, sono assoggettati anch'essi alle nuove regole di

territorialità sebbene con regimi differenziati, dovendosi distinguerli in funzione dell'oggetto cui si riferiscono.

Le prestazioni di agenzia su beni immobili, infatti, sono disciplinate nel nuovo art. 7-*quater*, del D.P.R. n. 633/1972, ed assoggettate al criterio oggettivo di territorialità specifico per i servizi immobiliari (luogo in cui è situato l'immobile).

Gli altri servizi d'intermediazione, oggetto specifico del presente contributo, sono, invece, disciplinati dalla regola generale di cui all'art. 7-*ter*, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.

L'applicazione della regola generale subisce una limitata deroga, prevista nell'art. 7-*sexies*, comma 1, lettera a), per le prestazioni d'intermediazione rese in nome e per conto di committenti non soggetti passivi, ovunque residenti.

Dette prestazioni, in deroga all'art. 7-*ter*, comma 1, lett. b), si considerano effettuate nel territorio dello Stato quanto le operazioni oggetto dell'intermediazione sono ivi svolte.

Ad eccezione della sopra citata deroga "relativa", valida esclusivamente nei rapporti B2C, i servizi d'intermediazione su beni mobili resi nei rapporti B2B sono assoggettati alla regola generale fondata sulla residenza del committente soggetto passivo IVA.

Per effetto della predetta regola, quindi, se le prestazioni di agenzia su beni mobili sono rese da un operatore economico residente a favore di un committente soggetto IVA non residente, essendo ininfluyente che sia stabilito in uno Stato membro della U.E. o in un Paese extracomunitario, le stesse risultano fuori campo IVA, essendo rilevante il luogo in cui è stabilito il committente.

In tale situazione, in presenza di un'operazione non rilevante nel territorio dello Stato, è del tutto inutile l'esame dell'art. 9 del D.P.R. n. 633/1972, relativo ai rapporti internazionali, non ponendosi alla radice la questione di verificare se esistono o meno i requisiti per applicare il regime di non imponibilità ivi previsto.

Se, invece, il servizio di agenzia è reso a favore di un committente soggetto IVA residente, da parte di un agente non residente, comunitario od extracomunitario, la prestazione è rilevante nel territorio dello Stato, essendo ivi stabilito il committente.

Sarà, quindi, necessario, esaminare la natura dell'operazione cui si riferisce la prestazione d'intermediazione, per verificare se sussistono o meno i presupposti per l'applicazione del regime di non imponibilità di cui al predetto art. 9.

L'art. 9 del D.P.R. n. 633/1972 è, infatti, tuttora in vigore ed ha subito, ad opera del D.Lgs. n. 18/2010 solo piccole "limature"; tra queste, deve segnalarsi l'ampliamento delle fattispecie di servizi d'intermediazione non imponibili contenute nel n. 7) del primo comma, ora estese anche ai servizi *"relativi ad operazioni effettuate fuori del territorio della Comunità"*.

Per effetto di tale modifica, quindi, il regime di non imponibilità di cui all'art. 9, comma 1, n. 7), del D.P.R. n. 633/1972, è ora applicabile ai servizi d'intermediazione relativi a beni:

- in importazione;
- in esportazione;
- in transito;
- oggetto di operazioni *"estero su estero"*.

I servizi di agenzia resi da intermediari residenti, se qualificabili come servizi internazionali ai sensi del citato art. 9, possono, pertanto, configurare operazioni non imponibili idonee a costituire *"plafond"* per i soggetti che soddisfano i relativi requisiti.

Per quanto concerne la fatturazione dei servizi di agenzia, si sottolineano le nuove disposizioni contenute nell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972.

È ora previsto, infatti, l'obbligo di indicare nella fattura il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento del committente (comma 2, lett. *f-bis*), nonché l'obbligo di emissione della fattura anche per le prestazioni di servizi non soggette ad IVA ai sensi dell'art. 7-*ter*, rese a committenti soggetti passivi stabiliti in uno Stato membro comunitario (comma 6).

5.3 CASI PRATICI DI APPLICAZIONE DELLE NUOVE REGOLE NEI RAPPORTI B2B

Nei seguenti esempi, si riassumono le più frequenti ipotesi di fatturazione dei servizi di agenzia resi nell'ambito dei rapporti B2B.

nell'ambito dei rapporti B2B.

AGENTE	COMMITTENTE	OPERAZIONE	REGIME IVA
Italiano	Italiano	Cessioni interne e intracomunitarie	Fattura con IVA ex art. 7-ter
Italiano	Italiano	Esportazioni e cessioni estero su estero	Fattura non imponibile ex artt. 7-ter e 9, c. 1, n. 7)
Italiano	Italiano	Acquisti interni e intracomunitari	Fattura con IVA ex art. 7-ter
Italiano	Italiano	Importazioni	Fattura non imponibile ex artt. 7-ter e 9, c. 1, n. 7)
Italiano	Comunitario o extracomunitario	Ogni tipo di operazione	Fattura fuori campo IVA
Comunitario o extracomunitario	Italiano	Cessioni interne e intracomunitarie	Autofattura con IVA ex art. 7-ter
Comunitario o extracomunitario	Italiano	Esportazioni e cessioni estero su estero	Autofattura non imponibile ex artt. 7-ter e 9, c. 1, n. 7)
Comunitario o extracomunitario	Italiano	Acquisti interni e intracomunitari	Autofattura con IVA ex art. 7-ter
Comunitario o extracomunitario	Italiano	Importazioni	Autofattura non imponibile ex artt. 7-ter e 9, c. 1, n. 7)

5.4 I NUOVI ADEMPIMENTI IN MATERIA DI MODELLI INTRASTAT

Una delle novità principali del 2010 in materia di nuovi adempimenti IVA per le operazioni in ambito internazionale, è rappresentata dagli obblighi di annotazione nei modelli Intrastat delle prestazioni di servizi, alle quali si estendono le attività di monitoraggio in precedenza limitate alle cessioni ed acquisti intracomunitari di beni.

Con la nuova normativa entrata in vigore dal 2010, infatti, in attuazione della disciplina comunitaria di cui alle direttive n. 2008/8/CE del 12 febbraio 2008 e n. 2008/117/CE del 16 dicembre 2008, i predetti obblighi di comunicazione sono stati **estesi anche alle prestazioni di servizi rese e ricevute** fra soggetti stabiliti in Stati membri della UE.

La normativa comunitaria sopra citata, è stata recepita dal legislatore nazionale nei seguenti provvedimenti:

- art. 50, comma 6, del D.L. n. 331/1993, contenente la disciplina base degli adempimenti relativi agli elenchi riepilogativi (modelli Intrastat);
- decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 22 febbraio 2010, riguardante le modalità ed i termini di presentazione degli elenchi;
- determinazione n. 22778 del 22 febbraio 2010 del Direttore dell'Agenzia delle Dogane di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle Entrate e d'intesa con l'Istituto Nazionale di statistica, con cui sono stati approvati i modelli e le relative istruzioni per la compilazione.

La nuova disciplina dei modelli Intrastat è stata illustrata dall'Agenzia delle Entrate nelle seguenti pronunce, in cui sono stati forniti i primi chiarimenti interpretativi:

- circolare n. 14/E del 18 marzo 2010, pf. 2;
- circolare n. 36/E del 21 giugno 2010;
- circolare n. 43/E del 6 agosto 2010.

I nuovi modelli Intrastat sono stati conseguentemente adeguati alla nuova normativa, aggiuandendosi le sezioni 3 e 4 dedicate ai servizi con le seguenti denominazioni:

- Intra 1 Quater: servizi resi registrati nel periodo;
- Intra 2 Quater: servizi ricevuti registrati nel periodo;
- Intra 1 Quinquies: rettifiche ai servizi resi indicati in sezioni 3 di periodi precedenti;

- Intra 2 Quinquies: rettifiche ai servizi ricevuti indicati in sezioni 3 di periodi precedenti.

Al riguardo, occorre rilevare che non tutte le prestazioni di servizi rese e ricevute da soggetti passivi IVA residenti sono oggetto di comunicazione, ma **soltanto** le seguenti:

- a. prestazioni di servizi nei rapporti con soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro comunitario;
- b. prestazioni di servizi “*generiche*” disciplinate dalla regola generale di territorialità di cui all’art. 7-ter, del D.P.R. n. 633/1972;
- c. prestazioni di servizi soggette a “reverse charge” da parte del committente con applicazione dell’imposta.

Da ciò discende che non devono essere riepilogate nei modelli Intrastat le prestazioni di servizi che non soddisfano contemporaneamente tutti i requisiti sopra elencati, rimanendo **esclusi** da tale obbligo, conseguentemente, **i seguenti servizi**:

1. servizi resi o ricevuti nei rapporti con soggetti stabiliti in paesi extracomunitari;
2. servizi con criteri di territorialità derogatori di cui agli artt. 7-quater e 7-quinquies;
3. servizi per i quali non è dovuta l’imposta nello Stato membro in cui è stabilito il committente (es.: operazioni esenti e non imponibili).

Con riferimento al **punto n. 1**, non dovranno, quindi, essere annotate nei modelli Intrastat, le prestazioni di agenzia su beni mobili ricevute da un agente extracomunitario da parte di un committente residente, così come quelle rese da un intermediario italiano ad un committente extracomunitario.

Con riguardo al **punto n. 3**, invece, non dovranno essere indicati nei modelli, i servizi di intermediazione su beni in esportazione resi da un agente comunitario ad un committente residente, in quanto “autofatturati” da quest’ultimo (*reverse charge* obbligatorio) senza applicazione dell’IVA in regime di non imponibilità ai sensi dell’art. 9, comma 1, n. 7), del D.P.R. n. 633/1972, secondo la normativa nazionale.

La verifica sull'applicabilità o meno dell'imposta da parte del committente comunitario non residente, secondo la normativa interna dello Stato membro in cui è stabilito, presenta elementi di effettiva complessità per il prestatore residente che rende il servizio, chiamato a sapere se la prestazione di agenzia gode, anche nell'altro Stato membro, di regimi di esenzione o di non imponibilità analoghi a quelli previsti dalle disposizioni nazionali.

Infatti, per verificare se la prestazione di agenzia non deve essere annotata negli elenchi riepilogativi, è necessario accertare se per essa è dovuta l'IVA nello Stato membro del committente comunitario.

In merito a tale problematica, con la circolare n. 43/E del 6 agosto 2010, l'Agenzia delle Entrate ha sottolineato che, mentre *"il committente stabilito in Italia deve fare riferimento alla normativa domestica"*, nel caso in cui, diversamente, *"il committente della prestazione sia stabilito in altro Stato membro, il prestatore italiano ha l'onere di accertare che la prestazione resa sia esente o non imponibile nel Paese del committente"*.

A tale riguardo, nella stessa circolare n. 43/E del 2010, è stato ulteriormente chiarito che il prestatore del servizio residente si considera abbia agito **in buona fede**, quando ha richiesto ed ottenuto una **dichiarazione** redatta dal committente *"in cui questi afferma che la prestazione è esente o non imponibile nel suo Paese di stabilimento"*.

La predetta dichiarazione, come indicato dalla stessa Agenzia delle Entrate, può anche essere rilasciata dal committente comunitario una sola volta in relazione a tutte le prestazioni della stessa specie ricevute, rimanendo valida fino al momento in cui *"non mutano le caratteristiche del servizio reso o il trattamento fiscale previsto nello Stato del committente"*.

AGENTI E STABILE ORGANIZZAZIONE ALL'ESTERO

1. LA STABILE ORGANIZZAZIONE ALL'ESTERO

L'entrata in vigore del D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 (pubblicato su G.U. n. 291 del 16 dicembre 2003, supp. ord. n. 190), con il quale è stata attuata, in via generale a decorrere dal 1° gennaio 2004 (salvo specifiche disposizioni transitorie), la riforma dell'imposizione sul reddito delle società, è di fondamentale rilevanza in quanto viene finalmente introdotta nell'ordinamento nazionale la nozione di stabile organizzazione.

L'art. 162 del predetto decreto, infatti, in attuazione della delega contenuta nell'art. 4, comma 1, della legge 7 aprile 2003, n. 80, contiene la definizione del concetto di stabile organizzazione colmando un vuoto normativo che si protraeva da lungo tempo e che, nel corso degli anni, aveva costretto dottrina e giurisprudenza a pronunciarsi in via interpretativa.

La stessa Amministrazione finanziaria, in molteplici occasioni, si era pronunciata sulle problematiche definitorie del concetto di stabile organizzazione e sui metodi interpretativi adottabili per identificarne la nozione, sia in materia di imposte dirette (cfr., per tutte, C.M. n. 7/1496 del 30.04.1977 e R.M. n. 9/2398 del 1.02.1983), sia in tema di IVA (cfr., R.M. n. 460196 del 13.12.1989 e R.M. n. 501504 del 7.12.1991).

La legislazione tributaria nazionale non forniva, quindi, in entrambi i settori impositivi, la definizione della stabile organizzazione, sebbene tale concetto fosse (e sia) richiamato più volte nell'ambito della normativa fiscale e ad esso si ricolleghino fondamentali conseguenze di natura tributaria.

Nel settore dell'imposizione diretta, ad esempio, i richiami alla stabile organizzazione sono contenuti nel D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico delle imposte sui redditi), nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (Accertamento delle imposte sui redditi) e nel D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'I.R.A.P.).

Quanto al settore dell'imposta sul valore aggiunto, nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 non è fornita la definizione del concetto di *"stabile organizzazione"*, sebbene siano numerosi gli articoli nei quali tale termine è utilizzato, quali l'art. 7 (territorialità dell'imposta), 17 (soggetti passivi), 21 (fatturazione delle operazioni) e 35 (inizio, variazione e cessazione attività) per citare i più importanti.

L'assenza di una precisa definizione della nozione di stabile organizzazione stabilita a livello normativo, ha caratterizzato anche la disciplina comunitaria fino all'entrata in vigore del Regolamento comunitario n. 282/2011 del 15 marzo 2011 (applicato a decorrere dal 1° luglio 2011).

In effetti, la VI direttiva CEE del 17 maggio 1977 non delinea i contenuti ed i contorni di tale concetto, utilizzando, peraltro, il termine *"centro di attività stabile"* e, questo, ha costretto la Corte di giustizia ad intervenire ripetutamente in via interpretativa per stabilire la territorialità di determinate prestazioni di servizi.

La situazione non è mutata con l'entrata in vigore della Direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (cd. *"Direttiva rifiuta"*), nel cui art. 43 il predetto termine è stato sostituito con l'espressione *"stabile organizzazione"*.

Nel testo dell'art. 43 della Direttiva n. 2006/112/CE sopracitata, recante la regola generale di territorialità per le prestazioni di servizi, l'espressione *"centro di attività stabile"*, infatti, è sostituita dal termine *"stabile organizzazione"*; tale modifica non dovrebbe comportare alcun effetto di carattere sostanziale rappresentando, piuttosto, un adattamento linguistico volto a chiarire il significato del termine, da inquadrare nel lavoro di riscrittura delle norme comunitarie operato con la Direttiva *"rifiuta"*.

Tale vuoto normativo ha contribuito in via decisiva a far ritenere che la nozione di tale termine dovesse essere la stessa ai fini delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto.

In altri termini, era opinione prevalente in dottrina che il concetto di stabile organizzazione ai fini IVA fosse il medesimo delineato nel settore delle imposte dirette, a

sua volta identificato con l'ausilio dei trattati internazionali contro le doppie imposizioni sul reddito e del modello di convenzione elaborato dall'Ocse a cui le stesse fanno riferimento (cfr., P. Ludovici, *Il regime impositivo della stabile organizzazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto*, in "Rivista di diritto tributario", Milano, Giuffrè, n. 1, 1998, pagg. 71-75; R. Fanelli, *Commento a sentenza*, in "Corriere Tributario", n. 10, 1998, pagg. 775-776).

Tali conclusioni hanno trovato espressa conferma sia in sede di interpretazione ministeriale sia in sede giurisprudenziale, dove l'unitarietà della nozione di stabile organizzazione è stata di fatto accolta mediante il diretto richiamo, in assenza di una norma specifica di diritto interno, proprio ai singoli trattati internazionali ed al Modello Ocse di convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sui redditi (cfr., Dir. Gen. Tasse, ris. 7 dicembre 1991, n. 501504; Cass., sez. I, 27 novembre 1987, n. 8820; Comm. Trib. Centr., 9 marzo 1990, n. 1887; Comm. Trib. di I gr. di Novara, 12 novembre 1984, n. 807).

Al riguardo, mentre alcuni autori si sono limitati ad affermare che, ai fini IVA, occorre fare riferimento alla definizione di stabile organizzazione contenuta nei trattati internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi sostanzialmente conformi al Modello di convenzione elaborato dal Comitato fiscale dell'Ocse nel 1963, senza ulteriori specificazioni (cfr., M. e G. Mandò, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Ipsoa, 2001, pag. 122 e G. Mazzocca – G. Montone, *L'IVA negli scambi con l'estero*, Buffetti, 1998, pag. 14), la dottrina dominante ha individuato un meccanismo interpretativo più articolato (cfr., per tutti, P. Ludovici, *Il regime impositivo della stabile organizzazione*, cit., pagg. 73-74 e M. Piazza, *Guida alla fiscalità internazionale*, Il Sole 24 Ore, VIII ed., 2001, p. 164).

In mancanza di una definizione fornita dalla normativa interna, i criteri interpretativi di base del concetto di stabile organizzazione sarebbero, quindi, i seguenti:

- a) in presenza di un trattato contro le doppie imposizioni sui redditi stipulato dall'Italia, occorre necessariamente riferirsi alla definizione in esso contenuta, avendo il singolo trattato forza di legge vincolante per i paesi contraenti;

b) in assenza del trattato internazionale, può essere di valido ausilio interpretativo la definizione di stabile organizzazione contenuta nell'art. 5 del Modello di convenzione Ocse, la cui lettura può essere integrata e meglio illustrata con le precisazioni contenute nel relativo commentario.

In quest'ultimo caso, però, il riferimento al Modello Ocse è certamente meno vincolante per l'Amministrazione finanziaria; è infatti assente una precisa norma di legge, a differenza di quanto avviene in presenza di un trattato internazionale (cfr. M. Piazza, *Guida alla fiscalità internazionale*, cit., pag. 124).

L'orientamento interpretativo, secondo il quale occorre prioritariamente fare riferimento ai singoli trattati, ha avuto dunque il conforto di dottrina, prassi e giurisprudenza, che hanno rilevato l'utilità del Modello Ocse in assenza di convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, ma non è comunque esente da critiche, in quanto, di fatto, rende la nozione di stabile organizzazione per così dire "mobile", risultando differente a seconda dei singoli trattati che di volta in volta possono essere richiamati in relazione al caso specifico (cfr., per una esauriente analisi, P. Ludovici, *Il regime impositivo della stabile organizzazione*, cit., pagg.73-74, in nota 8).

Al di là delle considerazioni sopra riportate, i criteri interpretativi da ultimo enunciati erano comunque fondati e suffragati da un consolidato orientamento ministeriale e giurisprudenziale.

L'orientamento ministeriale e giurisprudenziale come sopra delineato, prima ancora della novella legislativa di cui al D.Lgs. n. 344/2003, è stato messo in discussione dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione che, nell'ambito dell'ampio contenzioso innestatosi sul caso "Philip Morris", nel 2002 si è pronunciata in modo diretto ed approfondito sul concetto di stabile organizzazione, facendo proprie soluzioni innovative che hanno modificato profondamente il quadro interpretativo di riferimento in entrambi i sistemi dell'imposizione diretta e dell'IVA.

L'evoluzione del concetto di stabile organizzazione non è però solo di natura giurisprudenziale, in quanto si sono recentemente registrate ripetute modifiche sia al Modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni che al relativo commentario, fino alla versione del 2010, anche sulla spinta decisiva del diffondersi del commercio elettronico, il cui fenomeno ha imposto l'adozione di soluzioni precise in tale ambito.

In tale contesto si è, quindi, inserita la novità legislativa recata dall'art. 162 del D.P.R. n. 917/1986, nel testo introdotto per effetto dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 344/2003, il quale contiene la definizione della nozione di stabile organizzazione ai fini della normativa interna.

In primo luogo, occorre evidenziare che dalla chiara formulazione del primo comma del sopra citato articolo, discende che **la definizione ivi contenuta ha rilevanza esclusivamente ai fini delle imposte sui redditi e dell'I.R.A.P..**

La nozione di stabile organizzazione non si estende, pertanto, ad altri tributi diversi da quelli espressamente citati nel primo comma dell'art. 162 e, in particolare, all'IVA, rimanendo così il vuoto normativo come faceva già presagire la legge delega, che non prevedeva, in materia di imposta sul valore aggiunto, una disposizione analoga a quella per le imposte sui redditi.

Tale situazione, analizzata dai primi commentatori della riforma, è stata interpretata come un'occasione mancata (cfr., A. Pozzo, *La definizione di stabile organizzazione*, in Corr. Trib. n. 44/2002, pag. 4013), la cui ragione va probabilmente ricercata nel fatto che ai fini IVA, come già accennato, il concetto cui fare riferimento indicato nella giurisprudenza comunitaria, ed in quella recente della Corte di Cassazione, era rappresentato dalla nozione di "centro di attività stabile" (cfr., M. Piazza, *La nuova nozione di stabile organizzazione*, in cap. 13 del testo "La nuova IRES", ed. Il Sole 24 Ore, 2004, pagg. 153-154 e S. Mayr, *La riforma Tremonti: la definizione di stabile organizzazione*, Boll. Trib., 18, 2003, pag. 1291 in nota (4)).

2 LA STABILE ORGANIZZAZIONE AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE

Il secondo aspetto di primaria importanza che occorre sottolineare è l'inciso con cui inizia il primo comma dell'art. 162, *"fermo restando quanto previsto dall'art. 169"*, il quale stabilisce che le disposizioni del testo unico *"si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli Accordi internazionali contro la doppia imposizione"*.

Con tale disposizione dovrebbe essere chiarito il rapporto tra la norma interna e la disciplina di cui alle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni le quali, avendo natura di leggi speciali, prevalgono su quelle interne, anche se successive (cfr., in tal senso, M. Piazza, op. cit., pag. 162; G. Valente, *La nozione di stabile organizzazione*, in cap. XI del testo "Ires 2004", Eutekne, Ipsoa, 2003, pag. 222; M. Iavagnilio, *La «stabile organizzazione» nel diritto interno*, in Corr. Trib. n. 33/2003, pagg. 2706-2707; S. Mayr, op. cit., pag. 1290).

In effetti, la disposizione contenuta nel nuovo art. 169 è uguale a quella di cui al previgente art. 128 del medesimo D.P.R. n. 917/1986, in relazione alla quale la nota illustrativa ministeriale al Testo Unico precisa che *"se intesa alla lettera, la disposizione sarebbe del tutto superflua, giacchè l'obbligo di osservare gli accordi internazionali, anche in deroga alla legislazione interna, deriva dalle leggi che li rendono esecutivi in Italia"*.

La stessa Amministrazione finanziaria **ha costantemente ribadito la prevalenza della normativa convenzionale su quella interna**, con numerose pronunce emesse su varie tipologie di redditi (cfr., fra le tante, C.M. n. 165/E del 24.06.1998, par. 2.3.6; C.M. n. 207/E del 26.10.1999, par. 1.2; C.M. n. 67/E del 06.07.2001, par. 5; C.M. n. 58/E del 18.06.2001, par. 1.10), in coerenza con quanto previsto anche dall'art. 75 del D.P.R. n. 600/1973 in materia di accertamento, ai sensi del quale *"nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli Accordi internazionali resi esecutivi in Italia"*.

La nuova normativa, pertanto, analogamente alla precedente, permette di applicare la legislazione interna in deroga alle disposizioni dei trattati internazionali contro le doppie imposizioni solo se più favorevole al contribuente.

Tale interpretazione è conforme a quella delineata nella nota illustrativa ministeriale al Testo Unico delle imposte sui redditi già richiamata; sul punto, infatti, si afferma che gli accordi internazionali *“ai fini delle imposte dovute in Italia, non pregiudicano l'applicazione delle norme interne più favorevoli al contribuente (quali possano risultare, tipicamente, le disposizioni che regolano il credito per imposte pagate all'estero)”*.

Sulla base di quanto fino ad ora esposto, deriva che la norma interna riguardante la nozione di stabile organizzazione è applicabile in via primaria nei rapporti con soggetti esteri aventi la residenza in paesi con i quali non è stato stipulato dall'Italia un trattato contro le doppie imposizioni.

Al riguardo, non esistendo una norma vincolante a livello internazionale cui fare necessariamente riferimento, ma solo la legge interna di cui all'art. 162 del D.P.R. n. 917/1986, ci si può legittimamente domandare se l'Amministrazione finanziaria e la giurisprudenza faranno o meno riferimento al contributo interpretativo del concetto di stabile organizzazione contenuto nel commentario Ocse anche in relazione alla predetta norma nazionale.

La dottrina che si è pronunciata sull'argomento pare favorevole all'accoglimento dei criteri elaborati nel commentario Ocse, in considerazione del fatto che la normativa interna, sebbene con alcune eccezioni e specificità, in linea generale è coerente con la definizione di stabile organizzazione delineata nell'art. 5 del Modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni, recependone in modo sostanziale i contenuti (cfr., M. Piazza, op. cit., pag. 162 e S. Mayr, op. cit., pag. 1290).

Svolte tali premesse, riguardanti il meccanismo applicativo delle definizioni contenute nei provvedimenti normativi nazionali ed internazionali, si propongono i testi legislativi dell'art. 162 del D.P.R. n. 917/1986 e dell'art. 5 del Modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni nella versione del 1977, a cui fanno sostanzialmente riferimento tutti i più recenti trattati stipulati fino ad oggi dall'Italia.

Art. 162 del D.P.R. n. 917/1986

1. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 169, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, l'espressione "stabile organizzazione" designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato.

2. *L'espressione "stabile organizzazione" comprende in particolare:*

a) una sede di direzione;

b) una succursale;

c) un ufficio;

d) un'officina;

e) un laboratorio;

f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali.

3. *Un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero l'esercizio di attività di supervisione ad esso connesse, è considerato "stabile organizzazione" soltanto se tale cantiere, progetto o attività abbia una durata superiore a tre mesi.*

4. *Una sede fissa di affari non è, comunque, considerata stabile organizzazione se:*

a) viene utilizzata una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;

b) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;

c) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;

d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;

e) viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario;

f) viene utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario.

5. Oltre a quanto previsto dal comma 4 non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi.

6. Nonostante le disposizioni dei commi precedenti e salvo quanto previsto dal comma 7, costituisce una stabile organizzazione dell'impresa di cui al comma 1 il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni.

7. Non costituisce stabile organizzazione dell'impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività.

8. Nonostante quanto previsto dal comma precedente, non costituisce stabile organizzazione dell'impresa il solo fatto che la stessa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un raccomandatario marittimo di cui alla legge 4 aprile 1977, n. 135, o di un mediatore marittimo di cui alla legge 12 marzo 1968, n. 478, che abbia i poteri per la gestione commerciale o operativa delle navi dell'impresa, anche in via continuativa.

9. Il fatto che un'impresa non residente con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato controlli un'impresa residente, ne sia controllata, o che entrambe le imprese siano controllate da un

terzo soggetto esercente o no attività d'impresa non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell'altra.

Art. 5 Modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni

1. *Ai fini della presente convenzione, l'espressione "stabile organizzazione" designa una sede di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività.*
2. *L'espressione "stabile organizzazione" comprende in particolare:*
 - a) *una sede di direzione;*
 - b) *una succursale;*
 - c) *un ufficio;*
 - d) *un'officina;*
 - e) *un laboratorio;*
 - f) *una miniera o giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali.*
3. *Un cantiere di costruzione o di montaggio è considerato "stabile organizzazione" solamente se oltrepassa i dodici mesi.*
4. *Nonostante le precedenti disposizioni di questo articolo, non si considera che vi sia una "stabile organizzazione" se:*
 - a) *si fa uso di una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o di merci appartenenti all'impresa;*
 - b) *le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinate ai soli fini di deposito, di esposizione e di consegna;*
 - c) *le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinate ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;*
 - d) *una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;*

- e) una sede di affari è utilizzata per l'impresa ai soli fini di pubblicità, di fornire informazioni, di ricerche scientifiche o di attività analoghe che abbiano carattere preparatorio o ausiliare per l'impresa;
- f) una sede fissa di affari è utilizzata unicamente per qualsiasi combinazione delle attività citate ai paragrafi da a) a e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme quale risulta da tale combinazione sia di carattere preparatorio o ausiliare.
5. Nonostante le disposizioni dei parr. 1 e 2, quando una persona – diversa da un agente che goda di uno status indipendente, di cui al paragrafo 6 – agisce per conto di una impresa, ha ed abitualmente esercita in uno Stato contraente il potere di concludere contratti in nome dell'impresa, si può considerare che tale impresa abbia una "stabile organizzazione" in detto Stato in relazione ad ogni attività intrapresa dalla suddetta persona per l'impresa, a meno che l'attività di detta persona sia limitata all'attività citata al § 4 che, se esercitata per mezzo di una sede fissa di affari, non farebbe di tale sede fissa di affari una "stabile organizzazione" ai sensi delle disposizioni di detto paragrafo.
6. Non si considera che un'impresa di uno Stato contraente abbia una stabile organizzazione nell'altro Stato contraente per il solo fatto che essa eserciti in detto Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell'ambito della loro ordinaria attività.
7. Il fatto che una società residente di uno Stato contraente controlli una società residente dell'altro Stato contraente o sia da questa controllata, ovvero svolga attività in questo altro Stato (a mezzo di una stabile organizzazione oppure no) non costituisce, di per sé, motivo sufficiente per far considerare una qualsiasi delle dette società una stabile organizzazione dell'altra.

Come si può osservare, sia il Modello Ocse sia l'art. 162 contengono specifiche previsioni in merito agli intermediari (agenti, mediatori o commissionari od altre figure analoghe), dedicando ad essi due diverse disposizioni idonee a disciplinare la figura degli agenti dipendenti e indipendenti.

Da ciò deriva che la figura ed il ruolo operativo dell'agente nei rapporti internazionali va esaminata con attenzione anche in relazione all'eventualità, nella normalità dei casi comunque remota, che l'intermediario possa costituire una stabile organizzazione all'estero.

Qualora ciò avvenisse, l'impresa preponente sarebbe soggetta a tassazione nello Stato estero dove opera l'agente per i redditi derivanti dall'attività svolta tramite la sua stabile organizzazione.

L'esame della problematica relativa all'esistenza o meno della stabile organizzazione, deve essere condotta partendo dalle definizioni e dai principi contenuti nel Modello di convenzione Ocse per evitare la doppia imposizione sui redditi, come illustrati e specificati nel relativo commentario.

Da tale primo esame, è possibile trarre i criteri generali interpretativi riguardanti il rapporto tra agenti e stabile organizzazione; criteri generali che vanno successivamente verificati alla luce della normativa specifica di cui ai singoli trattati internazionali stipulati in Italia con gli Stati esteri.

Sebbene in linea generale i trattati stessi siano sostanzialmente conformi al modello Ocse, sono tuttavia riscontrabili in numerose convenzioni specifici elementi di differenziazione, i quali a volte possono tradursi in significative variazioni rispetto alle disposizioni del modello.

Come già illustrato nei paragrafi precedenti, anche la legislazione nazionale ha elaborato la nozione del concetto di stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette e, nei **commi 6 e 7 dell'art. 162 del D.P.R. n. 917/1986**, ha recepito, sebbene con alcuni elementi di differenziazione che verranno esaminati in seguito, le disposizioni di cui ai **paragrafi nn. 5 e 6 del Modello Ocse**.

3. LA STABILE ORGANIZZAZIONE "PERSONALE" E LA FIGURA DELL'AGENTE

L'art. 5 del Modello Ocse di convenzione contro le doppie imposizioni definisce il concetto di stabile organizzazione e, ai paragrafi nn. 5) e 6), contiene dei riferimenti specifici al ruolo degli agenti e degli intermediari del commercio.

Le disposizioni contenute nei citati paragrafi permettono di delineare l'esistenza di una stabile organizzazione anche in assenza di una base fissa di affari, privilegiando l'oggettivo svolgimento di una determinata attività a prescindere dall'esistenza di strutture stabili in senso fisico.

Si tratta, in sostanza, della codificazione del concetto di stabile organizzazione "*personale*", che si aggiunge a quella più tipica, intesa nella sua materialità, definita nei primi tre paragrafi dell'art. 5 del Modello Ocse.

Nel punto 31 del commentario all'art. 5, la rilevanza della stabile organizzazione personale viene espressamente evidenziata in riferimento al paragrafo 5.

La figura dell'intermediario di commercio assume quindi una reale importanza, la cui considerazione ha fatto sì che ben due paragrafi siano ad essa dedicati.

Il paragrafo 5 del più volte richiamato art. 5 del Modello Ocse prende in considerazione l'agente "*dipendente*", mentre il paragrafo 6 tratta dell'agente "*indipendente*".

3.1 L'AGENTE DIPENDENTE

Secondo quanto previsto dal quinto paragrafo dell'art. 5, quando un soggetto, diverso da un agente indipendente ai sensi del successivo paragrafo 6, agisce per conto di un'impresa ed abitualmente esercita nell'altro Stato il potere di concludere contratti in nome dell'impresa stessa, si può considerare che tale impresa abbia una stabile organizzazione nello Stato in cui opera l'agente in relazione ad ogni attività svolta dal medesimo per conto dell'impresa.

La presenza della stabile organizzazione non è però configurabile se l'agente dipendente si limita a svolgere le attività elencate nel quarto paragrafo dello stesso articolo 5, il cui esercizio per mezzo di una sede fissa di affari non implicherebbe comunque l'esistenza di una stabile organizzazione.

Se, pertanto, l'agente dipendente stipula contratti esclusivamente in relazione ad acquisti di beni o di servizi strettamente necessari per il funzionamento della sede fissa (ad uso deposito, magazzino, esposizione, ufficio acquisti o raccolta informazioni), e non per il compimento di operazioni commerciali in cui si estrinseca l'attività caratteristica dell'impresa, lo stesso non costituisce una stabile organizzazione.

L'agente dipendente può essere sia una persona fisica sia una società e, nel primo caso, non è necessario che sia legato da un vincolo di lavoro dipendente con l'impresa.

Al riguardo, nel delineare gli elementi che possono indurre a qualificare gli agenti come "dipendenti" dall'impresa, il commentario Ocse, nel punto n. 32, precisa che gli stessi possono essere o meno lavoratori dipendenti.

Al fine di verificare l'indipendenza o meno dell'agente occorrerà procedere caso per caso, valutando gli specifici elementi giuridici e di fatto presenti in relazione ai singoli rapporti.

Sulla base degli spunti interpretativi offerti dal commentario all'art. 5, si possono sintetizzare i seguenti aspetti di valutazione:

- l'indipendenza dell'agente rispetto all'impresa deve essere intesa sia in senso giuridico sia in un'ottica economica e contrattuale; da ciò consegue che sono forti elementi indicatori di "dipendenza" il fatto che l'agente sia controllato giuridicamente dall'impresa (per esempio una società le cui partecipazioni sono possedute al 100% dalla casa mandante), nonché la previsione contrattuale che attribuisce la qualifica di agente monomandatario all'intermediario (cfr., M. Piazza, *Guida alla fiscalità internazionale*, cit., p. 148; P. Ghini e P. Gusmitta, *Agenti esclusivi: un'"instabile" organizzazione inglese*, in "Commercio internazionale", n. 12, 1997, p. 592; M. Riva, *La stabile organizzazione personale*, in "Il Fisco", n. 7, 1999, p. 2028);

- quale corollario del punto precedente, l'indipendenza va in linea generale valutata in relazione all'effettivo grado di soggezione dell'agente, nello svolgimento dell'attività, alle istruzioni di dettaglio ed al controllo dell'impresa; più la soggezione è forte, più l'intermediario è in condizioni di "dipendenza";
- altro importante criterio è quello della verifica di chi, di fatto, sopporta da un punto di vista sostanziale il rischio d'impresa.

Gli elementi più sopra indicati, devono essere valutati tutti nel loro insieme ai fini della valutazione di "dipendenza" o "indipendenza" dell'agente, nel senso che, presi singolarmente, non sono da soli sufficienti.

Nel commentario all'art. 5, con riguardo ai contenuti del sesto paragrafo, viene chiaramente enunciato il principio secondo il quale una società controllata non deve essere considerata "dipendente" dalla società controllante per il solo fatto che questa ne possiede il capitale sociale.

Tale principio è, inoltre, autonomamente esplicitato nello stesso art. 5 del Modello Ocse nel successivo paragrafo 7, ove si precisa, in termini generali e quindi senza un diretto riferimento alla figura degli intermediari, che, qualora una società di uno Stato contraente controlli una società residente dell'altro Stato, o sia da questa controllata, non costituisce, di per sé, motivo sufficiente per far considerare una qualsiasi di dette società una stabile organizzazione dell'altra.

Il principio così chiaramente espresso, tiene, quindi, conto del fatto che la società controllata costituisce comunque, dal punto di vista legale, un soggetto giuridico autonomo e, pertanto, indipendente.

Il vincolo di dipendenza deve essere dimostrato dall'esistenza di altri elementi che, unitamente al controllo giuridico, lo arricchiscano di contenuti operativi sostanziali.

Quanto alla figura dell'agente monomandatario, il quale opera per conto di una sola impresa e, quindi, più degli altri ne subisce "naturalmente" i condizionamenti, da sola non

rappresenta un elemento assolutamente determinante per ravvisare la dipendenza dell'intermediario.

E' certamente un fattore importante ma non decisivo.

Solo in rare occasioni i trattati stipulati dall'Italia, soprattutto i più recenti, attribuiscono una espressa rilevanza a tale circostanza.

E' il caso, per esempio, delle Convenzioni con la Cina (ratificata con legge 31 ottobre 1989, n. 376) e con l'Indonesia (ratificata con legge 14 dicembre 1994, n. 707), dove viene stabilito, nei relativi articoli 5 che, se le attività dell'intermediario sono esercitate esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di un'impresa, lo stesso non è considerato come un intermediario che goda di uno status indipendente.

Un accenno alla problematica dell'agente monomandatario è contenuto anche nella circolare ministeriale del Ministero delle Finanze n. 7/1496 del 30 aprile 1977, dove, a commento della stabile organizzazione di tipo "personale", è fatto riferimento agli intermediari indipendenti *"che agiscono nel quadro ordinario della loro attività e, quindi, non come unici rappresentanti dell'impresa"*.

Il fatto che l'agente sia considerato dipendente nei rapporti con l'impresa, non è da solo sufficiente per configurarlo quale stabile organizzazione della stessa.

Occorre infatti, ulteriormente, che l'agente dipendente abbia ed eserciti abitualmente nello Stato contraente ove opera *"il potere di concludere contratti in nome dell'impresa"*.

L'espressione usata nel quinto paragrafo dell'art. 5 del Modello Ocse non deve però essere intesa in senso letterale e, quindi, in un'ottica rigida dal punto di vista giuridico.

Non è, infatti, strettamente necessario che l'agente agisca in nome e per conto dell'impresa, quale rappresentante con il potere di firmare i contratti a suo nome.

Il commentario Ocse, sul punto, è chiaro nell'attribuire rilevanza anche agli aspetti economici e sostanziali che caratterizzano il rapporto tra l'agente e l'impresa preponente; se l'intermediario è autorizzato a definire e negoziare nel dettaglio tutti i più importanti

elementi contrattuali, in modo da vincolare sostanzialmente l'impresa, perde significato il fatto esteriore che il contratto non sia firmato dall'intermediario ma dall'impresa (cfr., P. Ghini e P. Gusmitta, *Agenti esclusivi*, cit., p. 592).

A rafforzare tale criterio interpretativo, il commentario Ocse specifica ulteriormente che il paragrafo 5, relativo agli intermediari dipendenti, si applica anche agli agenti che concludono contratti vincolanti per l'impresa anche se gli stessi, da un punto di vista esterno, non sono effettivamente negoziati in nome dell'impresa.

3.2 L'AGENTE INDIPENDENTE

Secondo quanto previsto nel sesto paragrafo dell'art. 5 del Modello Ocse, l'agente che gode di uno status indipendente non costituisce una stabile organizzazione dell'impresa a condizione che agisca nell'ambito della sua ordinaria attività.

L'intermediario non è considerato una stabile organizzazione se, in primo luogo, è indipendente nei confronti dell'impresa preponente per conto della quale agisce.

Perché ciò avvenga, come chiaramente indicato nel commentario in relazione all'art. 5, è necessario che l'agente sia indipendente sia dal punto di vista giuridico, sia dal punto di vista economico e contrattuale.

Quanto ai concetti ed agli elementi indicatori del grado di dipendenza dall'impresa si rinvia, quindi, al paragrafo precedente.

Il secondo fattore fondamentale da verificare, è invece quello connesso alle modalità di esercizio dell'attività d'intermediazione, se cioè essa rientri o meno nell'ambito dell'attività ordinaria svolta dall'agente.

Se quindi l'agente, sebbene economicamente e giuridicamente indipendente, svolge dei servizi di intermediazione rientranti esclusivamente nella sfera di utilità economica dell'impresa ed opera per conto di essa al fuori della sua ordinaria attività, può costituire una stabile organizzazione.

Al riguardo, il commentario Ocse fornisce l'esempio del commissionario, il quale non si limita a vendere i beni o le merci dell'impresa in nome proprio, ma agisce abitualmente anche quale "*agente permanente*" per conto dell'impresa con il potere di concludere contratti.

In questo caso, secondo il commentario, l'agente potrà essere considerato, in riferimento a tale particolare attività, una stabile organizzazione dell'impresa, dal momento che egli agisce al di fuori della sua normale attività commerciale, quella cioè di commissionario.

La configurabilità della stabile organizzazione è però da escludere qualora l'attività di intermediazione sia limitata a quelle operazioni il cui svolgimento non determina l'esistenza della stabile organizzazione ai sensi del quarto paragrafo dell'art. 5 del Modello Ocse, già esaminato a proposito dell'agente dipendente.

In sintesi, perché l'agente indipendente non sia considerato una stabile organizzazione all'estero dell'impresa preponente, occorre che lo stesso:

- agisca nell'ambito della sua attività ordinaria di intermediario;
- svolga la sua attività in modo indipendente, sia in senso giuridico sia in senso economico e sostanziale.

3.3 I TRATTATI INTERNAZIONALI

Le considerazioni e le conclusioni riportate nei paragrafi precedenti sono quelle che si ritraggono dall'esame dell'art. 5 del Modello di convenzione Ocse, come illustrato nel relativo commentario.

Occorre però rilevare che i singoli trattati internazionali contro le doppie imposizioni stipulati dall'Italia, sia pure sostanzialmente conformi al modello, presentano in alcuni casi precisi elementi di differenziazione che non si risolvono sempre in semplici modifiche di tipo formale; accade, infatti, che tali elementi abbiano anche riflessi sostanziali nella definizione della stabile organizzazione.

Si rende, pertanto, necessario applicare i criteri validi in generale in modo coerente con le disposizioni specifiche dei singoli trattati.

3.4 LE DIFFERENZE CON LA NORMATIVA INTERNA

Il sesto comma dell'art. 162 del D.P.R. n. 917/1986, sebbene con una formulazione più breve e sintetica, recepisce in gran parte il contenuto del paragrafo 5 del Modello Ocse, introducendo un rilevante elemento di differenziazione solo nell'ultima disposizione.

Diversamente dal Modello Ocse, che esclude l'esistenza della stabile organizzazione quando l'operatività dell'agente dipendente è limitata alle attività di cui al precedente paragrafo 4 (quelle che non danno luogo ad una stabile organizzazione in considerazione del loro carattere preparatorio o ausiliario all'attività produttiva e/o commerciale in senso stretto), la norma interna prevede, quale fattispecie che esclude la configurabilità della stabile organizzazione, solo la conclusione di contratti in nome dell'impresa relativi all'acquisto di beni.

Di tale previsione restrittiva si dovrà, quindi, tenere conto quando risulterà applicabile esclusivamente la norma interna, in assenza di un trattato contro le doppie imposizioni che regoli diversamente la materia in conformità all'art. 5 del Modello Ocse.

Il comma 7 dell'art. 162 è, invece, pienamente conforme alla disposizione convenzionale.

**TRATTAMENTO AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE DELLE PROVVIGIONI CORRISPOSTE
AD AGENTI ESTERI**

1. PREMESSA

Con l'entrata in vigore del D.L. 30.12.1982, n. 953, è stato introdotto con effetto dal 1° gennaio 1983 l'art. 25-bis nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, concernente la "ritenuta sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari".

Tale nuova normativa, nel perseguire lo scopo di rendere più sicuro e certo il prelievo fiscale per la specifica tipologia di reddito conseguito dalle categorie di soggetti di cui al predetto art. 25-bis, ha di fatto comportato una importante deroga all'ordinaria disciplina del reddito d'impresa, in quanto assoggetta a ritenuta caratteristici ricavi costituenti appunto componenti del reddito d'impresa.

Infatti, i soggetti cui si riferisce l'art. 25-bis del D.P.R. n. 600/1973 sono considerati, ai sensi della normativa tributaria di cui al previgente art. 51 del D.P.R. 22.12.1986, n. 917 (corrispondente all'art. 55 vigente dal 2004), imprenditori commerciali e, come tali, i ricavi da essi conseguiti, rappresentati tipicamente dalle provvigioni, costituiscono componenti del reddito d'impresa.

La norma di cui all'art. 25-bis del D.P.R. n. 600/1973 non è intervenuta nell'ambito definitorio di tali redditi, la cui natura rimane quindi di redditi d'impresa, ma si è limitata ad introdurre una nuova modalità di riscossione dell'imposta che ora avviene tramite l'effettuazione della ritenuta alla fonte.

La qualifica di reddito d'impresa rimane, quindi, anche nei confronti di intermediari professionali non residenti.

2. NORMATIVA INTERNA APPLICABILE

Sulla base di tali premesse, ai redditi conseguiti da agenti non residenti risultano applicabili le seguenti norme interne (nel testo attualmente vigente per effetto della riforma introdotta dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344).

Art. 23, comma 1, lettera e), del D.P.R. n. 917/1986 (previgente art. 20):

“Ai fini dell’applicazione dell’imposta nei confronti dei non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato:

e) i redditi d’impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni”.

Art. 73, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 917/1986 (previgente art. 87):

“SONO SOGGETTI ALL’IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ:

a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;

b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali;

c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali;

d) le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.”

Art. 151 del D.P.R. n. 917/1986 (previgente art. 112):

“1. Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali non residenti di cui alla lettera d) del comma 1 dell’articolo 73 è formato soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato, ad esclusione di quelli esenti dall’imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva.

2. *Si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi indicati nell'articolo 23, tenendo conto, per i redditi d'impresa, anche delle plusvalenze e delle minusvalenze dei beni destinati o comunque relativi alle attività commerciali esercitate nel territorio dello Stato, ancorché non conseguite attraverso le stabili organizzazioni, nonché gli utili distribuiti da società ed enti di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73 e le plusvalenze indicate nell'articolo 23, comma 1, lettera f)".*

Art. 25 - bis, ultimo comma, del D.P.R. n. 600/1973:

"Le disposizioni dei precedenti commi si applicano anche alle provvigioni corrisposte a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti".

3. REGIME TRIBUTARIO

Considerando che il reddito conseguito dagli agenti professionali (persone fisiche o società) residenti all'estero è inquadrato tra i redditi d'impresa, in applicazione del criterio enunciato all'art. 23, comma 1, lett. e), del D.P.R. n. 917/1986, il presupposto impositivo nei confronti del soggetto estero scatta esclusivamente nell'ipotesi in cui i redditi derivino da un'attività esercitata in Italia mediante una stabile organizzazione.

Pertanto, nel caso in cui l'agente non residente svolga in Italia l'attività di agenzia avvalendosi di una propria stabile organizzazione nel territorio dello Stato, le provvigioni sono assoggettate a tassazione in Italia ed ivi sono soggette a ritenuta.

Qualora, invece, l'intermediario non residente non si avvalga di una stabile organizzazione in Italia, le provvigioni corrisposte dal soggetto committente residente non sono tassabili in Italia e, quindi, non sorge alcun obbligo di effettuazione della ritenuta.

Il regime di imponibilità o non imponibilità delle provvigioni corrisposte ad agenti non residenti sopra esaminato è quello risultante dalla normativa tributaria interna che, esplicita nel regolare la disciplina fiscale di tali redditi, rende di fatto superfluo, per l'operatore nazionale, esaminare il trattamento degli stessi redditi all'interno delle singole

convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia con i vari paesi esteri.

In ogni caso, anche analizzando il contenuto dei trattati internazionali, si giungerebbe alla stessa conclusione, in quanto la regola generale contenuta nell'art. 7 del Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni, recepita sostanzialmente nei singoli trattati bilaterali, stabilisce che gli utili dell'impresa di uno Stato contraente sono imponibili soltanto in tale Stato, a meno che l'impresa non svolga la sua attività nell'altro Stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata; se ciò avviene gli utili sono imponibili nell'altro Stato, ma soltanto nella misura in cui sono attribuibili alla stabile organizzazione.

Il regime fiscale delle provvigioni corrisposte ad agenti esteri, risultante dal combinato disposto degli artt. 23, comma 1, lett. e) del D.P.R. n. 917/1986 e 25-bis, ultimo comma, del D.P.R. n. 600/1973, è, quindi, il seguente:

		LUOGO DI TASSAZIONE	RITENUTA
Agente estero	con S.O. in Italia	Italia	SI
Agente estero	senza S.O. in Italia	Paese estero	NO

Tale regime è confermato anche dalla C.M. n. 24/8/845 del 10.06.1983 che, al capitolo primo, paragrafo c), dopo aver ribadito l'applicabilità della ritenuta alle provvigioni corrisposte a stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti, afferma che *“di converso non sono assoggettabili alla ritenuta in esame le provvigioni erogate a favore di soggetti non residenti che non hanno nel territorio dello Stato una stabile organizzazione”*.

4. RITENUTE FISCALI E ADEMPIMENTI FORMALI

Ai fini della mancata applicazione della ritenuta sulle provvigioni corrisposte agli intermediari esteri, è necessario (più che opportuno), che l'operatore economico nazionale

abbia a disposizione la documentazione da cui risulti l'inesistenza nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione dell'agente.

Dalla stessa documentazione dovrà, inoltre, risultare la residenza fiscale e la soggezione ad imposta nello Stato estero dell'agente.

Mentre non vi è dubbio che l'attestazione di residenza nello Stato estero del soggetto beneficiario dei redditi (provvigioni) debba risultare da apposita certificazione emessa dall'Autorità fiscale competente di tale Stato, non è altrettanto certo che ciò debba avvenire anche per la dichiarazione attestante lo status di soggetto passivo d'imposta del soggetto non residente.

In effetti, con riguardo alle situazioni in cui non è possibile fare ricorso all'apposita modulistica già approvata e predisposta dalle Autorità fiscali degli Stati contraenti, l'Amministrazione finanziaria ha più volte sottolineato, sia in passato sia in tempi più recenti, che l'attestazione di soggettività passiva d'imposta del beneficiario deve risultare dalla certificazione ufficiale rilasciata dall'Autorità fiscale estera.

Tuttavia, in altre pronunce la stessa Amministrazione ha evidenziato che *"il concetto di residenza implica il presupposto dell'assoggettabilità a tassazione, basato sulla connessione personale del contribuente con il Paese di residenza"* (cfr., C.M. 23 dicembre 1996, n. 306/E, confermata da R.M. 6 maggio 1997, n. 104/E), lasciando intendere che non sarebbe necessaria un'espressa menzione in tal senso contenuta nello stesso certificato di residenza emesso dall'Autorità fiscale estera (od in un ulteriore certificato ad hoc), essendo sufficiente una dichiarazione da parte del beneficiario dei redditi, espressa unitamente alle altre attestazioni richieste ai fini dell'applicazione del più favorevole trattamento convenzionale.

Tali conclusioni sono confermate dalle istruzioni ministeriali per la compilazione del Modello 770/2009 semplificato, dove il certificato dell'ufficio fiscale estero viene richiesto solamente per attestare la residenza del percipiente.

Considerazioni analoghe a quanto osservato in merito all'attestazione riguardante la soggettività passiva d'imposta, sono sostanzialmente riproponibili per l'attestazione relativa all'inesistenza della stabile organizzazione in Italia.

Anche in questo caso, in relazione ai casi in cui non esista un'apposita modulistica già approvata dalle Autorità fiscali dei due Stati contraenti, è stata inizialmente sottolineata la necessità di acquisire specifica attestazione di fonte ufficiale *"certificante per quanto a conoscenza delle Autorità stesse, la inesistenza di stabili organizzazioni in Italia dei percipienti"*.

Tale interpretazione è stata successivamente superata, per effetto delle ripetute pronunce con cui si è consolidato il nuovo orientamento in base al quale, invece, è sufficiente la dichiarazione di parte resa dal soggetto estero beneficiario dei redditi (cfr., R.M. 24 settembre 2003, n. 183/E; C.M. 26 gennaio 2001, n. 9/E; R.M. 24 maggio 2000, n. 68/E ed R.M. 26 luglio 1999, n. 126/E); il predetto orientamento è confermato, inoltre, dalle stesse istruzioni alla compilazione del Modello 770/2009 semplificato.

Si ritiene, pertanto, che l'inesistenza della stabile organizzazione in Italia possa essere attestata direttamente dal soggetto estero beneficiario delle provvigioni e che, quindi, non debba necessariamente essere certificata in un documento ufficiale di competenza dell'Autorità fiscale dello Stato di residenza dell'intermediario.

Quanto ai riflessi contrattuali, si evidenzia l'opportunità, soprattutto in un'ottica fiscale prudentiale, di inserire direttamente nel contratto di agenzia l'annotazione che sulle provvigioni non verranno applicate ritenute d'imposta in assenza di stabile organizzazione in Italia, come da espressa dichiarazione effettuata dall'agente estero sotto sua personale responsabilità.