

Risposta n. 217

OGGETTO: IVA - Gestione aree di sosta accessorie allo svolgimento di operazioni doganali

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

Alfa S.r.l. (di seguito, "Istante", "Società" o "Contribuente") riferisce di occuparsi, nella provincia Beta, della gestione di magazzini generali e di magazzini doganali di temporanea custodia (compresi depositi fiscali), nonché della gestione di centri di raccolta e smistamento di merci che devono formare oggetto di operazioni doganali e della gestione di infrastrutture e servizi finalizzati alla ricezione e alla sosta di automezzi.

Oltre all'area di sosta generale per gli automezzi in transito o per operazioni di logistica (denominata "X"), la Società dispone di una distinta e diversa area (denominata "Y") rientrante negli spazi di autorizzazione doganale.

L'Istante dichiara che i suoi committenti sono soggetti passivi sia stabiliti che non stabiliti nel territorio dello Stato, i cui mezzi di trasporto su strada usufruiscono del servizio di sosta *"in quanto impegnati nel compimento delle necessarie operazioni doganali"* (soprattutto per *"esportazioni in o transiti attraverso la Svizzera"*):

l'automezzo accede all'area "Y" e vi rimane per il tempo necessario all'espletamento delle operazioni doganali, salvo il prolungarsi del tempo di fermo, come nei casi di chiusura notturna del valico doganale dalle ore 22.00 alle ore 5.00 del giorno successivo o di raggiunto limite di ore di guida consecutive secondo la vigente normativa.

La Società sta implementando una nuova procedura informatica per il controllo degli automezzi coinvolti in operazioni doganali che sostano nell'area "Y", in base alla quale:

- la targa è letta da una fotocamera all'entrata;
- un *software* dedicato comunica la targa allo spedizioniere che si occupa dell'operazione doganale, così che egli possa constatare la presenza del mezzo nell'apposita area;
- ad operazione doganale conclusa, il *software* "libera" la targa in modo che il mezzo possa uscire dall'area e proseguire il suo tragitto.

Dello spazio e delle infrastrutture che accolgono gli automezzi si avvale sia l'Istante, quando effettua essa stessa i servizi relativi alle operazioni doganali, sia altri spedizionieri che a loro volta si occupano autonomamente di servizi relativi alle operazioni doganali e che operano all'interno degli spazi della Società.

Il Contribuente fa presente, altresì, che possono verificarsi anche casi in cui un automezzo accede all'area "Y" senza effettuare contestualmente operazioni doganali (perché non necessarie per quel traffico o perché già effettuate presso altre aree di autorizzazione doganale), ma si tratta di avvenimenti sporadici nell'ordine di meno dell'1 per cento del totale.

Per la sosta, l'Istante applica una tariffa *standard*, in quanto la sua gestione comporta costi (ad esempio, per il personale addetto al controllo e per la manutenzione) e investimenti per aumentare la sicurezza delle procedure.

Per completezza, il Contribuente precisa che vi sono accordi con taluni trasportatori, ai quali si riservano postazioni di sosta all'interno dell'area "Y" dietro

corresponsione di un canone mensile (anziché di una tariffa per sosta). La Società chiede quale sia il corretto trattamento IVA del *"servizio di sosta"* nell'area "Y" e se sia ammissibile la fatturazione differita dei relativi corrispettivi.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso dell'Istante, la sosta del mezzo di trasporto nell'area "Y" è funzionale allo svolgimento delle necessarie operazioni doganali, tant'è che senza l'operazione doganale non sarebbe necessaria l'introduzione del mezzo in detta area.

Secondo la Società, è dunque ravvisabile un rapporto di accessorietà o comunque di dipendenza della sosta rispetto all'effettuazione dell'operazione doganale.

A sostegno della propria tesi, ossia dell'accessorietà di questa prestazione, il Contribuente richiama sia l'articolo 12 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve, "Decreto IVA"), sia la giurisprudenza comunitaria della Corte di Giustizia (sentenze dell'11 gennaio 2001, C-76/99, del 6 luglio 2006, C-251/05 e del 21 giugno 2007, C-453/05).

Ne consegue che quando l'Istante effettua a favore del committente sia l'operazione doganale sia il servizio di sosta nell'area "Y", quest'ultima assume carattere accessorio rispetto alla prima, che rappresenta l'operazione principale.

Con riferimento al trattamento IVA dell'operazione principale, da cui dipende la disciplina IVA della prestazione accessoria, il Contribuente ricorda che la territorialità IVA dei servizi generici è disciplinata dall'articolo 7-ter del Decreto IVA che ne stabilisce la rilevanza territoriale in Italia se resi a committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, mentre sono fuori campo IVA quando il committente è un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato.

L'Istante non ritiene, invece, che il servizio di sosta rientri nell'ambito applicativo dell'articolo 7-quater del Decreto IVA, quale servizio relativo a un bene immobile situato in Italia poiché *"non si tratta di una sosta di deposito e/o custodia"*

ma dipendente dall'effettuazione delle operazioni doganali". Né "è configurabile un pedaggio per l'uso di strutture quali ponti o gallerie, considerato tra l'altro che il termine pedaggio ha il significato tecnico e preciso di corrispettivo per il passaggio e non per la sosta".

Quando l'operazione principale è territorialmente rilevante in Italia, la stessa è non imponibile:

- ai sensi dell'articolo 9, primo comma, n. 4), del Decreto IVA, trattamento che ovviamente si estende anche al servizio accessorio di sosta; oppure, in alternativa

- per il successivo n. 6) del medesimo articolo 9, primo comma, avente ad oggetto, tra gli altri, i servizi prestati negli autoporti che riflettono direttamente il movimento dei mezzi di trasporto. Nel caso di specie, infatti, la sosta risponderebbe all'esigenza di spostare/assistere il mezzo di trasporto (nel senso di collocare il mezzo nell'area di autorizzazione doganale) non fine a sé stessa ma per l'effettuazione dell'operazione doganale.

"Non sarebbe invece ravvisabile l'accessorietà (...)", secondo la Società, nel caso in cui la stessa "non fornisse al committente l'effettuazione dell'operazione doganale ma la sola sosta (...)".

Inoltre, "negli sporadici casi nei quali un automezzo accede all'area (...) senza effettuare contestualmente operazioni doganali, sarà ordinariamente applicata l'imposta sul valore aggiunto dello Stato".

Riguardo al secondo quesito, avente ad oggetto la possibilità di adottare la fatturazione differita per il servizio di sosta, l'Istante ritiene di poter così procedere:

- emissione di ricevuta/corrispettivo/scontrino fiscale (soggetto a trasmissione telematica) contestualmente al fermo del mezzo di trasporto nell'area "Y"; successiva emissione di fattura, nei tempi e nei modi previsti dall'articolo 21 del Decreto IVA, riepilogativa delle anzidette operazioni già certificate.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In merito al primo quesito, occorre, in primo luogo, stabilire se, ai fini IVA, il servizio di sosta sia territorialmente rilevante nel territorio dello Stato.

La territorialità IVA delle prestazioni di servizi generiche è disciplinata dall'articolo 7-ter del Decreto IVA ai sensi del quale l'IVA è dovuta nello Stato in cui è stabilito il committente se soggetto passivo d'imposta ovvero il prestatore, laddove il committente non sia soggetto passivo.

Tale regola trova una deroga, ai sensi dell'articolo 7-quater, lettera a), del Decreto IVA, per "*le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato*", tassabili nel luogo in cui è situato l'immobile.

Tale disposizione normativa recepisce l'analoga disposizione dettata dell'articolo 47 della Direttiva 2006/112/CE (in breve, "Direttiva IVA") e per l'individuazione dei "*servizi relativi a beni immobili*" si fa riferimento all'articolo 31-bis, paragrafo 1, del Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011 (in breve, "Regolamento"), come emendato dal Regolamento di esecuzione (UE) n. 1042/2013 del 7 ottobre 2013, il quale prevede che questi "*comprendono soltanto i servizi che presentano nesso sufficientemente diretto con tali beni. Si considera che presentino nesso sufficientemente diretto con beni immobili i servizi:*

a) derivati da un bene immobile se il bene è un elemento costitutivo del servizio ed è essenziale e indispensabile per la sua prestazione;

b) erogati o destinati a un bene immobile, aventi per oggetto l'alterazione fisica o giuridica di tale bene".

Il successivo paragrafo 2 del medesimo articolo 31-bis contiene un'elencazione

esemplificativa dei servizi che possono essere considerati relativi a beni immobili.

Sul punto, secondo la Corte di Giustizia europea, è necessario che *"il bene immobile sia l'oggetto stesso della prestazione di servizi. Tale ipotesi si verifica, in particolare, quando un bene immobile espressamente determinato debba essere considerato elemento costitutivo di una prestazione di servizi, in quanto ne rappresenta un elemento centrale e indispensabile"*.

In particolare, le prestazioni di servizi che riguardano *"la gestione, compreso lo sfruttamento, e la valutazione"* dell'immobile *"sono caratterizzate dal fatto che il bene immobile costituisce il loro stesso oggetto"* (cfr. sentenza del 27 giugno 2013, C-155/12, punti 35-36).

Nel caso di specie, in conformità con quanto indicato nell'istanza e sintetizzato nel quesito, dal sito *web* della Società emerge che "Y" è un'area attrezzata per la sosta diurna e notturna di TIR, dotata di servizi igienici con docce nonché di una zona ristoro con ristorante.

L'area dispone di una videosorveglianza continua, con riconoscimento in entrata e in uscita delle targhe e con la dotazione di tesserini di riconoscimento. Il parcheggio TIR è dotato di telefax, telefoni, banco informazioni e *internet point*. La piattaforma logistica "Y" è collegata a "X" ed è gestita in collaborazione con la Polizia Stradale Italiana durante le festività e nei giorni feriali dalle 22 alle 5.

La principale funzione dell'area è quella di gestire i flussi di merci dall'Italia verso tutta Europa e viceversa, occupandosi delle operazioni doganali dalle ore 6.30 alle ore 21, oltre a prestarsi come area di sosta durante le ore notturne per mezzi destinati all'attraversamento della Svizzera durante la chiusura del valico merci.

Da quanto sopra esposto, risulta che la prestazione in esame, consistente nel servizio di sosta di automezzi (che nella maggior parte dei casi trasportano merci coinvolte in operazioni doganali), è collegata a un bene immobile espressamente determinato, essendo svolta nella ben individuata area attrezzata "Y", e tale area si ritiene che rappresenti un elemento costitutivo della prestazione stessa,

rappresentandone l'elemento centrale e indispensabile.

Ai sensi dell'articolo 7-*quater*, comma 1, lettera *a*), del Decreto IVA, dunque, il servizio di sosta nell'area "Y" deve considerarsi territorialmente rilevante in Italia, in quanto Stato di ubicazione dell'immobile.

Ai fini del corretto trattamento IVA dello stesso, occorre inoltre stabilire se ricorrono gli estremi per l'applicazione regime di non imponibilità di cui all'articolo 9 del Decreto IVA.

Per l'articolo 9, primo comma, n. 4), del Decreto IVA sono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali non imponibili a IVA, tra gli altri, *"i servizi relativi alle operazioni doganali"*.

Ai sensi dell'articolo 12 del Decreto IVA, inoltre, *"il trasporto (...) e le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto o a sue spese, non sono soggetti autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale"* (comma 1). *"Se la cessione o prestazione principale è soggetta all'imposta, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie imponibili concorrono a formare la base imponibile"* (comma 2).

In proposito, si evidenzia che, secondo costante prassi, una prestazione di servizi può risultare accessoria a un'operazione principale quando:

- integra, completa e rende possibile quest'ultima;
- è resa direttamente dal medesimo soggetto che effettua l'operazione principale (anche a mezzo di terzi, ma a suo conto e spese);
- è resa nei confronti del medesimo soggetto nei cui confronti viene effettuata l'operazione principale (cfr. Risoluzione n. 337/E del 1° agosto 2008).

Per la Corte di Giustizia, inoltre, una prestazione dev'essere considerata accessoria a una principale quando per la clientela non costituisce un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto dal prestatore (cfr. citata sentenza C-155/12, punto 22).

Nel caso di specie, sul presupposto fattuale affermato dall'Istante - in questa sede assunto acriticamente - che l'ingresso e la sosta dell'automezzo nell'area "Y" siano operazioni necessarie e indispensabili per rendere possibile l'espletamento delle dovute formalità doganali, si ritiene che il servizio di sosta possa essere considerato un'operazione accessoria rispetto al servizio relativo all'operazione doganale effettuato dall'Istante in qualità di spedizioniere.

Quando invece le formalità doganali sono svolte da un altro spedizioniere operante nella stessa area, l'anzidetto servizio di sosta reso dal Contribuente potrà essere considerato accessorio rispetto alla principale operazione doganale solo se eseguito per conto di tale spedizioniere e a sue spese nei confronti dello stesso committente della medesima operazione doganale.

Attesa la non imponibilità IVA, ai sensi dell'articolo 9, n. 4), del Decreto IVA, dei servizi resi dagli spedizionieri doganali a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato per lo svolgimento delle operazioni doganali, ricorrendo le anzidette condizioni, anche il servizio accessorio di sosta reso dalla Società potrà essere considerato non imponibile ai fini IVA ai sensi dell'articolo 12 dello stesso Decreto.

In assenza dell'anzidetta accessorietà, l'operazione dovrà essere autonomamente considerata, con la conseguenza che sarà imponibile ai fini IVA.

Per quanto concerne, invece, l'applicabilità al servizio di sosta del regime di non imponibilità ai sensi del n. 6) del medesimo articolo 9 del Decreto IVA, avente ad oggetto, tra l'altro "*i servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti, e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente (...) il movimento di beni o mezzi di trasporto (...)*", non si ritiene di potere esprimere un parere al riguardo in questa sede.

Infatti, pur essendo stato affermato nell'istanza che l'area nella quale si svolge il servizio di sosta oggetto del quesito "*rientra negli spazi autorizzazione doganale*", non sono state fornite ulteriori precisazioni riguardo la qualificazione come "*autoporto*" dell'anzidetta area, né atti delle competenti pubbliche amministrazioni che ne individuino tale natura, non potendosi così riscontrare la necessaria connessione tra il

servizio in argomento e i luoghi previsti dalla disposizione normativa di cui al citato articolo 9, primo comma, n. 6).

Da ultimo, per quanto riguarda il quesito relativo alla possibilità di documentare il servizio di sosta ricorrendo alla fatturazione differita, si ricorda che ai sensi del quarto comma dell'articolo 21 del Decreto IVA *"per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime"*.

Tale disposizione presuppone che i servizi siano individuabili con certezza da documenti che devono essere conservati a giustificazione della mancata emissione immediata della fattura.

Secondo la circolare n. 18/E del 24 giugno 2014, per rendere individuabile la prestazione di servizio, il contribuente *"può utilizzare la documentazione commerciale prodotta e conservata, peculiare del tipo di attività svolta"*. Tale documentazione deve individuare con certezza:

- 1) la prestazione eseguita;
- 2) la data di effettuazione;
- 3) le parti contraenti. In altri termini, oltre all'attestazione dell'avvenuto incasso del corrispettivo, devono risultare in modo chiaro e puntuale i citati elementi. Per ogni settore di attività e per ogni tipologia di servizi resi, pertanto, il soggetto passivo deve conservare una specifica documentazione per provare l'effettiva realizzazione del servizio in caso di successiva effettuazione dei controlli.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)