

Risposta n. 229/2022

OGGETTO: IVA -Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali - regime di non imponibilità dei servizi di carico, scarico, trasbordo, e simili - art. 9, primo comma, n. 5), d.P.R. n. 633 del 1972

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

QUESITO

La Società ALFA opera nel settore del trasporto merci per conto terzi e nell'ambito della propria operatività effettua (ancorché solo marginalmente) prestazioni di servizi riconducibili alla categoria di operazioni di cui all'art. 9, comma 1, n. 5), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 (di seguito "Decreto IVA") ovvero "*servizi di carico, scarico, trasbordo, manutenzione, stivaggio, disstivaggio, pesatura, misurazione, controllo, refrigerazione, magazzinaggio, deposito, custodia e simili...*".

Con riguardo a detti servizi, la Società, fino a tutto il 31 dicembre 2021, verificata la rilevanza territoriale delle prestazioni, ha provveduto a emettere fatture in regime di non imponibilità IVA ai sensi della menzionata norma, trattandosi di servizi "*relativi ai beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea ovvero relativi a beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi stessi siano assoggettati ad imposta a norma del primo comma dell'art. 69*".

Più precisamente, è stato applicato il regime di non imponibilità di cui all'art. 9, comma 1, n. 2) del decreto IVA, relativo alle operazioni di trasporto, nei casi in cui le predette prestazioni si ponevano in rapporto di effettiva accessorietà rispetto alle prestazioni principali di trasporto di beni eseguite dalla Società. Nel caso in cui, al contrario, le prestazioni di carico, scarico e le altre individuate dal n. 5 dell'art 9 citato fossero rese indipendentemente dalla prestazione di trasporto, eseguita da altro soggetto, oppure a favore di un soggetto diverso dal committente della prestazione principale di trasporto, non potendosi ravvisare il rapporto di accessorietà, la Società ha applicato il regime di non imponibilità di cui all'art. 9, comma 1, n. 5), del D.P.R. n. 633/1972, una volta accertata la connessione delle prestazioni richieste con le previste operazioni di esportazione, transito, importazione temporanea, importazione.

A far data dal primo gennaio 2022, la Società, in adesione al disposto del terzo comma dell'art 9 del D.P.R. n. 633 del 1972, aggiunto dall'art. 5 *septies*, comma 1, del D.L. 21 ottobre 2021 n. 146, procede all'emissione di fattura non imponibile IVA per le prestazioni di trasporto di beni nei confronti dei soggetti individuati dalla norma e, quindi, esclusivamente nei confronti dell'esportatore, del titolare del regime di transito, dell'importatore, del destinatario dei beni o dei prestatori di servizi di cui al n. 4) del medesimo art. 9 (essenzialmente spedizionieri). Qualora, in rapporto di accessorietà rispetto alla prestazione principale di trasporto di beni, sia incaricata di rendere anche prestazioni di carico, scarico ed altre oggettivamente riconducibili al n. 5 dell'art. 9, la Società emette parimenti fattura non imponibile IVA in ragione del fatto che dette prestazioni accessorie sono attratte allo stesso regime dell'operazione principale di trasporto (di cui al n. 2 dell'art. 9), sempre a condizione che il committente del trasporto e delle relative prestazioni accessorie sia l'esportatore, il titolare del regime di transito, l'importatore, il destinatario dei beni o un prestatore di servizi di cui al n. 4) dell'art. 9.

Il quesito concerne, pertanto, il trattamento applicabile a partire dal 1° gennaio 2022 alle prestazioni di carico, scarico ed altre oggettivamente riconducibili al n. 5)

dell'art. 9, D.P.R. n.633/1972, nei casi in cui tali prestazioni, sebbene connesse a operazioni (verificabili) di esportazione, transito, temporanea importazione, o importazione, non siano rese all'esportatore, al titolare del regime di transito, all'importatore, al destinatario dei beni o a un prestatore di servizi di cui al n. 4) dell'art. 9, né siano accessorie a prestazioni di trasporto di cui al n. 2) dell'art. 9 commissionate alla Società.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso dell'istante, l'art. 146, par. 1, lett. e), direttiva n. 2006/112/CE prevede che gli Stati membri *"esentano"* - ossia, secondo la terminologia nazionale, considerano non imponibili ai fini IVA - *"le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie..., qualora siano direttamente connesse alle esportazioni o importazioni di beni..."*.

Con sentenza del 29 giugno 2017, relativa alla causa C-288/16, la Corte di giustizia europea ha affermato che le prestazioni di trasporto di beni beneficiano dell'esenzione IVA (non imponibilità nella normativa nazionale) alla condizione, prevista dalla menzionata norma comunitaria, che esse siano *"direttamente connesse"* a esportazioni o importazioni di beni. Tale locuzione postula, secondo la sentenza, l'esistenza di un rapporto diretto tra il prestatore del servizio e il mittente o il destinatario della merce. La conseguenza è che la disposizione normativa va interpretata (punto 23 della sentenza) nel senso che *"l'esistenza di un rapporto diretto implica non solo che, attraverso il loro obiettivo, le prestazioni di servizi interessate contribuiscano all'effettiva realizzazione di un'operazione di esportazione o di importazione, bensì anche che tali servizi siano forniti direttamente, a seconda del caso, all'esportatore, all'importatore o al destinatario dei beni di cui a tale disposizione"*.

Ancorché l'intervento giurisprudenziale concerna una prestazione di servizi

"relativa a un'operazione di trasporto di beni", la Società ritiene che le conclusioni cui pervengono i giudici europei non debbano essere considerate come riferite unicamente a dette prestazioni per le motivazioni di seguito illustrate:

- la norma oggetto d'interpretazione e quindi l'art. 146, par. 1, lett. e), direttiva n. 2006/112/CE, disciplina genericamente le prestazioni di servizi, *"compresi i trasporti e le operazioni accessorie"* che, conseguentemente, rappresentano soltanto una fra le varie categorie di prestazioni disciplinate dalla norma (in pratica, l'inciso *"compresi i trasporti e le operazioni accessorie"* pare avere il significato di un'elencazione esemplificativa). L'effetto è che la disposizione in esame, a parere dell'istante, andrebbe intesa e interpretata come riferita a tutte le prestazioni di servizi che siano *"direttamente connesse"* alle operazioni di esportazione e importazione.

- *"le operazioni accessorie"* richiamate dalla norma non paiono riconducibili alle sole prestazioni accessorie ai trasporti, essendo piuttosto (in linea con la natura esemplificativa dell'elencazione) da considerare in via autonoma come (tutte) quelle operazioni che - normalmente e naturalmente - accompagnano le esportazioni/importazioni e che, per questo, sono ad esse *"accessorie"*.

- la domanda di pronuncia pregiudiziale posta alla Corte di giustizia europea mira ad accertare se l'applicazione dell'esenzione (non imponibilità) - che implica la *"diretta connessione"* delle prestazioni a operazioni di esportazione/importazione - è *"subordinata all'esistenza di un rapporto giuridico diretto... tra il prestatore di servizi e il mittente o il destinatario delle merci..."*, estendendo dunque l'interpretazione di quello che, in base al dato normativo letterale, è il presupposto comune (ai fini della non imponibilità) di tutte le prestazioni dell'art. 146, par. 1, lett. e) della direttiva e non solo delle prestazioni di trasporto.

Per quanto sopra, considerando altresì che, come precisato al punto 19 della sentenza C-288/16, l'esenzione di cui all'art. 146, par. 1, lett. e), direttiva n. 2006/112/CE *"completa quella prevista al medesimo articolo 146, paragrafo 1, lettera a) e, alla stregua di quest'ultima esenzione, persegue la finalità di garantire la*

tassazione delle prestazioni di servizi in oggetto presso il luogo di destinazione di queste ultime, ossia il luogo in cui tali prodotti saranno consumati" e che, pertanto, a tal fine, è necessaria (anche ai fini di una corretta e semplice applicazione delle esenzioni) una diretta connessione con le operazioni di esportazione e importazione, secondo l'istante è consequenziale dedurre che tutte le suddette prestazioni dell'art. 146, par. 1, lett. e) della direttiva, cui sono riconducibili quelle di cui al n. 5) del primo comma dell'art. 9, D.P.R. n. 633/1972, debbano essere fornite *"direttamente, a seconda del caso, all'esportatore, all'importatore o al destinatario dei beni"*.

In questa prospettiva, a far data dal primo gennaio 2022, la Società ritiene che le prestazioni di cui al citato n. 5) del primo comma dell'art. 9, D.P.R. n. 633/1972 (che non siano accessorie a prestazioni di trasporto internazionale, nel qual caso, purché rese ai soggetti indicati dalla norma, beneficerebbero della non imponibilità di cui al n. 2 dell'art. 9), potranno essere fatturate in regime di non imponibilità solo se rese nei confronti dell'esportatore, del titolare del regime di transito, dell'importatore, del destinatario dei beni o del prestatore di servizi di cui al n. 4), in analogia con quanto previsto dall'art. 5 *septies*, D.L. 21 ottobre 2021 n. 146 per i servizi di trasporto internazionale di beni.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il quesito formulato dalla Società istante ha ad oggetto l'applicazione del regime di non imponibilità IVA di cui all'art. 9, comma 1, n. 5), decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 5 *septies*, comma 1, del decreto legge 21 ottobre 2021 n. 146, convertito nella legge 17 dicembre 2021 n. 215, il quale ha disposto l'aggiunta di un terzo comma al citato art. 9, a norma del quale: *"Le prestazioni di cui al primo comma,*

numero 2), non comprendono i servizi di trasporto resi a soggetti diversi dall'esportatore, dal titolare del regime di transito, dall'importatore, dal destinatario

dei beni o dal prestatore dei servizi di cui al numero 4) del medesimo primo comma".

Il medesimo art. 5 *septies* dispone, inoltre, al comma 2, che "*Le disposizioni di cui al presente articolo hanno effetto dal 1° gennaio 2022. Sono fatti salvi i comportamenti adottati anteriormente a tale data in conformità alla sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 29 giugno 2017, nella causa C- 288/16*";

L'art 9, primo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede un regime di non imponibilità per determinati servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, tra cui, al n. 2), "*i trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono inclusi nella base imponibile ai sensi del primo comma dell'art. 69*".

La disposizione di cui all'art 9, primo comma, del decreto IVA recepisce nell'ordinamento nazionale quanto previsto dagli articoli 144 e 146 della Direttiva n. 2006/112/CE (di seguito anche "Direttiva Iva"). Secondo l'art 144 "*Gli Stati membri esentano le prestazioni di servizi connesse con l'importazione di beni e il cui valore è compreso nella base imponibile...*"; mentre l'art. 146 dispone che "*Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti: a) le cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore o per suo conto, fuori della Comunità; ... e) le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie, eccettuate le prestazioni di servizi esenti conformemente agli articoli 132 e 135 qualora siano direttamente connesse alle esportazioni o importazioni di beni che beneficiano delle disposizioni previste all'articolo 61 e all'articolo 157, paragrafo 1, lettera a)*".

Con riferimento all'ambito applicativo dell'art.146, paragrafo 1, lettera e) della Direttiva 2006/112/CE, con la sentenza del 29 giugno 2017, causa C-288/16 - menzionata dal comma 2 dell'articolo 5-*septies* in commento - la Corte di Giustizia UE ha chiarito che tale articolo "*deve essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista da tale disposizione non si applica ad una prestazione di servizi ... relativa a un'operazione di trasporto di beni verso un paese terzo, laddove tali servizi non siano forniti direttamente al mittente o al destinatario di detti beni*".

Secondo quanto specificato dalla Circolare n. 5/E del 25 febbraio 2022, "*Dall'anzidetta sentenza emerge che la finalità dell'esenzione in esame è quella di garantire che siano tassati presso il luogo di destinazione sia i beni destinati al di fuori dell'Unione, sia le connesse prestazioni di trasporto. Secondo la Corte di Giustizia, al fine di rientrare nell'ambito dell'esenzione, tali ultimi servizi, tuttavia, non solo devono contribuire all'effettiva realizzazione di un'operazione di esportazione o di importazione di beni, ma devono anche essere forniti direttamente, a seconda del caso, all'esportatore, all'importatore o al destinatario dei beni.*"

La *ratio* di tale previsione, dunque, da un punto di vista generale, trae origine dal consolidato principio espresso dalla Corte di Giustizia secondo cui le esenzioni dall'IVA, costituendo una deroga al principio generale della tassazione, devono essere interpretate restrittivamente, nonché dalla necessità di evitare che una interpretazione estensiva della specifica disposizione in esame possa comportare, sia per gli operatori che per gli Stati membri, conseguenze inconciliabili con la corretta e semplice applicazione delle esenzioni, secondo quanto previsto dall'art. 131 della direttiva IVA.

Al fine di adeguare l'ordinamento interno alle indicazioni fornite dai giudici comunitari, superando, in tal modo, l'interpretazione estensiva fornita in passato dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria, che riconosceva il carattere oggettivo della non imponibilità in parola, il citato art. 5 *septies*, comma 1, del citato D.L n. 146 del 2021, con decorrenza dal primo gennaio 2022, ha circoscritto l'ambito di applicazione dell'art 9, primo comma, n. 2) ai servizi di trasporto, territorialmente rilevanti in Italia e relativi agli scambi internazionali, solo laddove siano resi nei confronti dell'esportatore, del titolare del regime di transito, dell'importatore, del destinatario dei beni o del prestatore dei servizi di cui al n. 4) del medesimo primo comma (sostanzialmente lo spedizioniere). A seguito di tale modifica, dunque, non rientrano nel regime di non imponibilità in esame le prestazioni di trasporto internazionale che un vettore principale - incaricato di trasportare la merce all'estero dall'esportatore, dall'importatore o dal destinatario della stessa - affida, in tutto o in parte, ad un vettore

terzo.

Tanto premesso, la Società istante rappresenta di effettuare, sia pure marginalmente rispetto alla propria attività principale costituita dal trasporto di beni, prestazioni di servizi riconducibili alle operazioni di cui all'art. 9, comma 1, n. 5), del Decreto IVA"), ovvero "*servizi di carico, scarico, trasbordo, manutenzione, stivaggio, disistivaggio, pesatura, misurazione, controllo, refrigerazione, magazzinaggio, deposito, custodia e simili relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea ovvero relativi a beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi stessi siano assoggettati ad imposta a norma del primo comma dell'art. 69*".

Laddove tali prestazioni di servizi siano accessorie rispetto alla prestazione principale di trasporto resa dalla stessa società istante nei confronti del medesimo committente, si condivide la posizione secondo cui tali servizi sono attratti nel regime di non imponibilità dei servizi di trasporto, di cui all'art. 9, primo comma, n.2), seguendo le stesse regole di applicazione del regime di favore della prestazione principale, in base al principio secondo cui "*accessorium sequitur principale*".

Al riguardo, si ricorda che l'articolo 12 del d.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che le "*...cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuate direttamente dal cedente o prestatore, ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggette autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale*".

Il dubbio interpretativo dell'istante riguarda la circostanza in cui i servizi di cui all'art. 9, primo comma, n. 5), non si possano qualificare come accessori rispetto alla prestazione di trasporto, in quanto tale ultima prestazione è effettuata da un soggetto diverso dall'istante, oppure perché sono resi ad un soggetto diverso dal committente delle prestazioni di trasporto.

In tale ipotesi, pur considerando che le disposizioni dell'art. 9, primo comma, del Decreto Iva recepiscono nell'ordinamento interno la disciplina di cui all'art 146 della Direttiva Iva, relativa, per quanto qui di interesse, al regime di non imponibilità dei

trasporti internazionali e degli altri servizi connessi agli scambi internazionali, la modifica dell'art. 9 citato, recata dall'art 5 *septies* del D.L. n. 146 del 2021 attraverso l'inserimento del terzo comma, essendo circoscritta, per espressa volontà del legislatore, alle prestazioni di cui al primo comma, n. 2) dello stesso articolo, ovvero alle prestazioni di trasporto, deve essere interpretata in senso rigorosamente letterale.

Ne deriva, ad avviso della scrivente, che le prestazioni di servizi oggetto della presente istanza di interpello, riconducibili al punto n. 5 del primo comma dell'art. 9 del Decreto Iva, quando non siano accessorie alla principale prestazione di trasporto internazionale, usufruiscono del regime di non imponibilità per il loro carattere oggettivo di servizi connessi agli scambi internazionali, non trovando applicazione la limitazione relativa al requisito soggettivo introdotta dall'art. 5 *septies* del D.L. n. 146 del 2021.

**IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO e
DIRETTORE CENTRALE ad interim**

(firmato digitalmente)