

Risposta n. 392/2022

OGGETTO: Servizi di trasporto nell'ambito di un'esportazione - Trattamento ai fini IVA - articolo 9 del d.P.R. n. 633 del 1972 - Operazioni "a catena"

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

QUESITO

Alfa (di seguito, "Istante" o "Società") pone dei quesiti in ordine all'interpretazione dell'articolo 9 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve, "Decreto IVA") recentemente modificato dall'articolo 5-*septies* del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215.

In particolare, la Società riferisce che

- Beta, in qualità di esportatore, conferisce mandato a Gamma di effettuare le operazioni doganali di esportazione, nonché il trasporto di merce dalla propria sede sita in Alcamo (TP) fino a Mombasa (Kenya), via mare, in container, con imbarco dal porto di Palermo. Gamma riveste il ruolo di spedizioniere internazionale e doganale nell'ambito delle attività di trasporto internazionale di beni;

- Gamma, per l'esecuzione del mandato, incarica l'Istante di effettuare le operazioni doganali di esportazione ed il trasporto della merce per la tratta Alcamo-

porto di Palermo. Per la tratta dal porto di Palermo sino a Mombasa, Gamma incarica la compagnia di navigazione Delta;

- l'Istante, che afferma di rientrare nella categoria "spedizioniere e agenzie di operazioni doganali", per l'esecuzione del servizio affidatogli, incarica Epsilon. Quest'ultima svolge l'attività di autotrasportatore per conto terzi a seguito dell'incarico ricevuto dalla Società, eseguirà il trasporto della merce per la tratta Alcamo-porto di Palermo.

L'Istante precisa, inoltre, che provvederà direttamente alle operazioni doganali di esportazione.

Tanto premesso, la Società chiede di sapere se:

1. il servizio di trasporto per la tratta Alcamo-porto di Palermo, reso da Epsilon nei confronti dell'Istante debba considerarsi imponibile ai fini IVA oppure rientri nell'ambito della non imponibilità di cui all'articolo 9 del Decreto IVA;

2. il servizio di trasporto per la medesima tratta, effettuato dall'Istante nei confronti di Gamma debba essere assoggettato ad IVA oppure rientri nell'ambito della non imponibilità di cui all'articolo 9 del Decreto IVA.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante - in considerazione dell'appartenenza alla "*categoria spedizioniere e agenzie di operazioni doganali*" e della destinazione dei beni all'esportazione - con riferimento al primo quesito ritiene che il servizio di trasporto per la tratta Alcamo-porto di Palermo, eseguito da Epsilon., rientri tra le operazioni non imponibili di cui all'articolo 9 del Decreto IVA.

Analogamente, con riguardo al secondo quesito, la Società è dell'avviso che il servizio che dovrà rendere a Gamma, avente ad oggetto il trasporto della merce per la medesima tratta, rientri nell'ambito della non imponibilità di cui al medesimo articolo 9, considerato che "*Gamma riveste il ruolo di spedizioniere internazionale e doganale*

nell'ambito dell'attività di trasporto internazionali di beni, ed i beni sono destinati all'esportazione".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 5-*septies* del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, ha modificato, con decorrenza 1° gennaio 2022, l'articolo 9 del Decreto IVA, aggiungendo un terzo comma, ai sensi 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 n. 2), primo comma, del citato articolo 9 stabilisce che sono non imponibili agli effetti dell'IVA *"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'articolo 69".*

La circolare n. 5/E del 25 febbraio 2022 chiarisce che l'articolo 9 del Decreto IVA (in breve, anche "articolo 9") è stato modificato al fine di renderlo più aderente alle indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea in materia di non imponibilità IVA dei trasporti internazionali.

In particolare, con la sentenza 29 giugno 2017, causa C-288/16, la Corte di Giustizia UE precisa che l'articolo 146 della Direttiva n. 2006/112/CE *"(...) 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".*

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. Tuttavia, secondo i giudici unionali, per rientrare nell'ambito dell'esenzione, tali ultimi servizi 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 (cfr. circolare n 5/E del 2022).

Con l'introduzione dunque del comma 3 nel corpo dell'articolo 9, sono ora esclusi dal regime di non imponibilità IVA i servizi di trasporto che riguardano beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché beni in importazione i cui corrispettivi sono inclusi nella base imponibile ai sensi dell'articolo 69, primo comma, qualora i servizi stessi siano prestati a soggetti diversi:

- a) dall'esportatore;
- b) dal titolare del regime di transito;
- c) dall'importatore;
- d) dal destinatario dei beni;

e) dal prestatore di servizi di spedizione relativi a trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto, a trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione, nonché a trasporti di beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano inclusi nella base imponibile nonché dal prestatore di servizi relativi alle operazioni doganali (di cui al n. 4 dell'articolo 9, primo comma, del DPR n. 633 del 1972).

In sostanza, le prestazioni di servizi di trasporto territorialmente rilevanti in Italia e relative alle operazioni internazionali continuano a rientrare nel regime di non imponibilità solo laddove siano prestate nei confronti dei soggetti sopra indicati.

In forza della nuova formulazione dell'articolo 9, invece, sono assoggettate ad IVA, ad esempio, 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 (c.d. subvezione)" (cfr. circolare n. 5/E del 2022).

Tanto premesso, con riferimento alla fattispecie *de quo*, si osserva che nella descritta operazione di esportazione, oltre all'esportatore (Beta) e allo spedizioniere/prestatore dei servizi doganali di esportazione e trasporto di merce in esportazione (Gamma), intervengono altri due soggetti, che sono:

1. l'Istante, a cui lo spedizioniere (Gamma) affida sia l'esecuzione delle operazioni doganali sia il trasporto della merce nella tratta Alcamo-porto di Palermo;
2. il trasportatore, Epsilon, che la Società incarica dell'esecuzione del trasporto per la suddetta tratta, mentre l'esecuzione delle operazioni doganali avviene in proprio.

Alla luce della ricostruzione sopra operata, si ritiene che il servizio di trasporto effettuato da Epsilon non rientri nel regime di non imponibilità IVA in commento perché eseguito nei confronti di un committente (l'Istante) che - in questo rapporto - di fatto agisce quale "subappaltatore". Si tratta di un servizio che la Società ha a sua volta ricevuto in "subappalto" da Gamma, l'unico soggetto, tra quelli coinvolti, a diretto contatto con l'esportatore da cui ha ricevuto mandato, avente a oggetto anche l'esecuzione del trasporto in oggetto. Una diversa interpretazione legittimerebbe un'applicazione "a catena" del regime di non imponibilità IVA in commento, in evidente contrasto con la citata sentenza della Corte di Giustizia UE.

Per i giudici unionali, infatti, *"il citato articolo 146, paragrafo 1, lettera e) dispone, in particolare, che i servizi di trasporto direttamente connessi all'esportazione di beni fuori dell'Unione sono esenti dall'IVA.*

*21. Un'interpretazione estensiva di tale disposizione, **che includa servizi che non sono forniti direttamente all'esportatore, all'importatore, o al destinatario di tali beni, potrebbe comportare, in capo agli Stati membri e agli operatori interessati, vincoli che risulterebbero inconciliabili con la corretta e semplice applicazione delle esenzioni**, prescritta all'articolo 131 della direttiva 2006/112.*

*22. Peraltro, secondo una giurisprudenza costante della Corte, **le esenzioni***

dall'IVA devono essere interpretate restrittivamente, in quanto costituiscono una deroga al principio generale secondo cui tale imposta è riscossa su ogni cessione di beni e su ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (v., in particolare, sentenze del 26 giugno 1990, Velker International Oil Company, C185/89, EU:C:1990:262, punto 19; del 16 settembre 2004, Cimber Air, C382/02, EU:C:2004:534, punto 25; del 14 settembre 2006, Elmeka, da C181/04 a C183/04, EU:C:2006:563, punti 15 e 20, nonché del 19 luglio 2012, A, C33/11, EU:C:2012:482, punto 49).

*23 Pertanto, dalla formulazione e dall'obiettivo dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 2006/112 risulta che tale disposizione deve essere interpretata 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**".*

A beneficiare dunque del regime di non imponibilità IVA può essere solo la prestazione di trasporto che l'Istante rende a favore di Gamma, che oltre a essere espressamente compreso tra quelli elencati al terzo comma dell'articolo 9, fornisce il servizio di trasporto direttamente all'esportatore.

La prestazione di trasporto resa da Epsilon alla Società, territorialmente rilevante in Italia, è invece imponibile con applicazione dell'aliquota IVA ordinaria.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)