

Risposta n. 514/2022

OGGETTO: Regime IVA trasporti relativi a beni in importazione - Art. 9, terzo comma, d.P.R. n. 633 del 1972

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

QUESITO

ALFA (di seguito la "Società" ovvero la "Istante") è "*un operatore di servizi terminalistici*", specializzato nella movimentazione (carico e scarico) di "*merce containerizzata*" (su/da treni e camion). La società offre presso il *terminal* di ... anche servizi di magazzinaggio. L'istante ha, inoltre, ottenuto la qualifica di operatore economico autorizzato (A.E.O.); pertanto, ove richiesto, gestisce le pratiche doganali di importazione per conto del destinatario delle merci.

Viene precisato, al riguardo, che un cliente stabilito in Italia, oltre ai servizi terminalistici e alle operazioni doganali di importazione (svolte da ALFA in rappresentanza diretta), ha richiesto il trasporto delle merci dal porto di sbarco in Italia fino al *terminal* di ... Poiché la società non dispone di mezzi propri, l'esecuzione del trasporto deve essere affidata a terzi.

Il valore delle merci dichiarato in dogana all'atto dell'importazione, ai sensi dell'articolo 69 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, comprende anche il servizio di trasporto dal porto di sbarco fino al *terminal* di ...

(affidato dalla società istante al terzo fornitore).

La società istante addebita al proprio cliente (destinatario delle merci), oltre ai propri servizi doganali e terminalistici, il costo del predetto servizio di trasporto.

Tanto premesso, alla luce del nuovo terzo comma dell'articolo 9 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, introdotto, con decorrenza 1° gennaio 2022, dall'articolo 5-*septies* del decreto-legge 21 ottobre 2021, n.146 (convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215), in base al 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*", l'istante chiede chiarimenti in ordine al regime IVA applicabile al riaddebito, da parte di ALFA, al destinatario delle merci del servizio di trasporto (dei beni in importazione) dal porto di sbarco al terminal di ..., nonché al medesimo servizio di trasporto che il terzo fornitore rende alla società istante.

Per non incorrere in irregolarità (*i.e.* indebita detrazione di imposta non dovuta - qualora il servizio di trasporto fatturato dal terzo con IVA fosse qualificato non imponibile - ovvero omessa regolarizzazione di fatture registrate - qualora il servizio fatturato senza IVA fosse classificato imponibile), ALFA "*ha provveduto ad emettere dichiarazione di intento nei confronti dei terzi fornitori, ricorrendone i presupposti*".

È, pertanto, interesse dell'istante conoscere il regime IVA applicabile al caso di specie perché "*in virtù della risposta alla presente istanza, potrebbe non essere più necessaria l'emissione della dichiarazione di intento, riservandola così ai rapporti con altri fornitori*".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere della società il "*riaddebito del trasporto*" al cliente sconta il regime di non imponibilità IVA "*in quanto reso al destinatario delle merci stabilito in Italia*" e "

incluso (...) nel valore dichiarato in dogana all'atto dell'importazione (...), ai sensi dell'articolo 9, commi 1, n. 2) e 3, nonché dell'articolo 69, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972".

L'istante ritiene, inoltre, che rientri nel regime di non imponibilità IVA *"anche il corrispettivo del trasporto effettuato dal porto di sbarco al terminal di Melzo, purché incluso nel valore dichiarato in dogana all'atto dell'importazione"*, posto che ALFA *"curando la pratica doganale di importazione rivestirebbe la natura di prestatore di servizi relativi alle operazioni doganali, rientrando così tra i soggetti qualificati a ricevere prestazioni di trasporto internazionali non imponibili."*

A supporto della soluzione prospettata, l'interpellante rinvia ai chiarimenti forniti in materia da Assonime con la circolare n. 2 del 25 gennaio 2022.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 9, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede un regime di non imponibilità IVA per determinati servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, tra i quali vi rientrano anche *"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"* (cfr. n. 2).

La norma in esame recepisce nell'ordinamento interno quanto previsto dagli articoli 144 e 146 della direttiva 2006/112/CE (*i.e.* direttiva IVA).

In particolare, l'art 144 della citata Direttiva IVA stabilisce che *"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, 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"*.

Al fine di adeguare l'ordinamento interno alle indicazioni fornite dai giudici comunitari, l'articolo 5-*septies* del decreto-legge 21 ottobre 2021, n.146 (convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215) ha modificato l'originaria formulazione del citato articolo 9 del d.P.R. n. 633 del 1972 con l'inserimento del terzo comma, in base al 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"*.

È stata superata, in tal modo, l'interpretazione estensiva della norma in esame fornita in passato dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria, che riconosceva il carattere oggettivo della non imponibilità in parola (*cf.* risoluzione n. 412019 del 21 settembre 1977; circolare n. 26 del 3 agosto 1979).

Con la disposizione del citato articolo 5-*septies*, che si applica alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2022, il legislatore ha inteso, dunque, circoscrivere l'ambito applicativo del regime di non imponibilità previsto per i trasporti internazionali, escludendo dal beneficio in questione i servizi resi a committenti diversi da quelli espressamente individuati dalla norma.

In altri termini, a seguito dell'introduzione del terzo comma, i servizi di trasporto, territorialmente rilevanti in Italia e relativi agli scambi internazionali,

possono beneficiare della non imponibilità IVA solo se resi direttamente a soggetti "*qualificati*" quali:

- a. l'esportatore;
- b. il titolare del regime del transito;
- c. l'importatore;
- d. il destinatario dei beni;
- e. il prestatore dei servizi di cui al n. 4) dell'articolo 9, primo comma, tra cui sono ricompresi, tra l'altro, i "*servizi di spedizione*" relativi ai trasporti internazionali di beni e "*i servizi relativi alle operazioni doganali*".

Come chiarito con la circolare n. 5/E del 2022, in base alle indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia europea nella sentenza del 29 giugno 2017, causa C-288/16, i servizi di trasporto 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.

Pertanto, in forza della nuova formulazione dell'articolo 9 del d.P.R. n. 633 del 1972, il regime di non imponibilità IVA, in linea di principio, non si rende più applicabile alle 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 ad un vettore terzo (c.d. subvezione).

Tanto premesso, assunto acriticamente quanto rappresentato in questa sede da ALFA e cioè che:

- ALFA è un operatore economico autorizzato (A.E.O.) che espleta le formalità doganali in qualità di rappresentante diretto (in nome e per conto) del proprio cliente stabilito in Italia, presentando la dichiarazione doganale di importazione;

- il cliente - destinatario della merce - ha richiesto all'Istante di provvedere al trasporto dei beni importati dal porto di sbarco al *terminal* di ...;

- ALFA ha affidato ad un soggetto terzo il servizio in questione non disponendo

dei mezzi necessari alla relativa esecuzione;

- le spese di trasporto sostenute da ALFA (relative al trasporto dal porto di sbarco al terminal di ...) sono comprese nel valore della merce dichiarato in dogana, ai sensi dell'articolo 69 del d.P.R. n. 633 del 1972, e sono state riaddebitate da ALFA al suo cliente (destinatario della merce);

la scrivente ritiene che nel caso di specie il servizio di trasporto dal porto di sbarco fino al terminal di ..., così come descritto, sia riconducibile nell'ambito applicativo del regime di non imponibilità previsto dall'art. 9, primo comma, n. 2), del d.P.R. n. 633 del 1972, in quanto i corrispettivi della merce, comprensivi del costo del trasporto, sono stati assoggettati ad IVA all'atto dello sdoganamento della merce ed inoltre, conformemente alla previsione di cui al terzo comma dell'art. 9 del medesimo decreto, il servizio di trasporto è reso da ALFA (sia pure per il tramite di un terzo fornitore) direttamente al destinatario finale della merce (vale a dire direttamente nei confronti di uno dei soggetti espressamente indicati dal citato art. 9, terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972).

Si è dell'avviso, altresì, che possa fruire del regime di non imponibilità ex art. 9, primo comma, n. 2) del d.P.R. n. 633 del 1972 anche il servizio di trasporto (dal porto di sbarco fino al terminal di ...) che il terzo fornitore rende (direttamente) a favore di ALFA.

Rispetto alla regola generale sopra riportata (secondo cui il regime di non imponibilità non si rende più applicabile alle prestazioni di c.d. subvezione), assume portata dirimente nello specifico caso oggetto dell'interpello il ruolo di A.E.O. assunto dalla società istante.

In particolare, nel presupposto, assunto per corretto in questa sede, che la società istante provvede in qualità di rappresentante doganale diretto del destinatario della merce ad espletare gli atti e le formalità doganali relative all'importazione della merce, conformemente a quanto richiesto dall'art. 9, terzo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, il servizio di trasporto è reso dal terzo fornitore nei confronti di un soggetto (*i.e.*

ALFA) che si qualifica prestatore dei servizi di cui al numero 4) del primo comma dell'art. 9, tra i quali sono compresi i servizi relativi alle operazioni doganali.

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

(firmato digitalmente)