

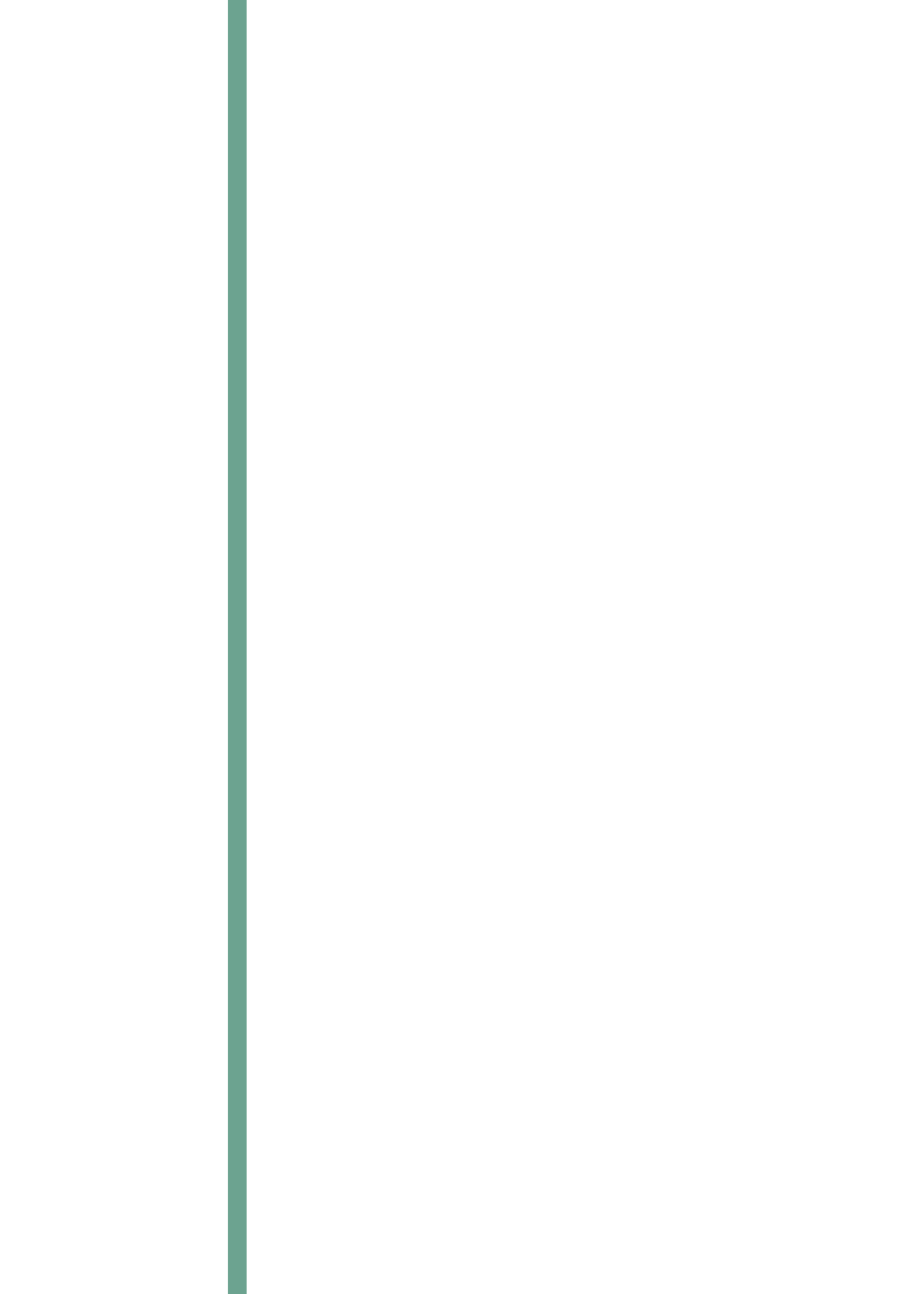
PRIMA EDIZIONE

Shipping & Fisco

Agenzia delle Entrate
Direzione Regionale
della Liguria

Associazione Spedizionieri
Corrieri e Trasportatori
di Genova

Camera di Commercio di Genova



PRIMA EDIZIONE

Shipping & Fisco

Agenzia delle Entrate
Direzione Regionale
della Liguria

Associazione Spedizionieri
Corrieri e Trasportatori
di Genova

Camera di Commercio di Genova

Introduzione	9
Il trasporto e le spedizioni.	
Inquadramento generale e riflessioni di settore	10
CAPITOLO PRIMO	
Il contratto di trasporto e il contratto di spedizione.	
Due fattispecie a confronto	17
1.1 Il contratto di trasporto	18
1.1.1 Definizione civilistica ed inquadramento normativo	18
1.1.2 Il contratto di trasporto nell'ambito delle spedizioni internazionali	20
1.1.2.a Lo shipping nel sistema dell'IVA – brevi note introduttive	21
1.1.2.b Il regime IVA del trasporto nazionale ed internazionale	26
1.1.3 Il regime di responsabilità nel contratto di trasporto: le soluzioni assicurative	31
1.2 Il contratto di spedizione	34
1.2.1 Definizione civilistica ed inquadramento normativo	34
1.2.2 Lo spedizioniere come mandatario senza rappresentanza: le prestazioni proprie .	37
1.2.2.a Il trattamento IVA del contratto di spedizione come particolare figura di mandato senza rappresentanza	39
1.2.2.b Il trattamento ai fini delle imposte dirette	46
1.2.2.c Le scritture contabili	50
1.3 Figure particolari di spedizioniere	52
1.3.1 Lo spedizioniere internazionale	52
1.3.2 Lo spedizioniere vettore	53
1.3.3 Lo spedizioniere doganale	55
1.3.4 Lo spedizioniere nave	61

CAPITOLO SECONDO

Lo spedizioniere e le operazioni internazionali65

- 2.1 Le operazioni all'esportazione66
- 2.2 Le operazioni all'importazione68
- 2.3 I servizi internazionali70

CAPITOLO TERZO

Il deposito77

- 3.1 Il deposito doganale78
- 3.2 Il deposito fiscale IVA82
- 3.3 Il rappresentante fiscale86
- 3.4 Obblighi contabili dei depositi fiscali90
- 3.5 Operazioni senza il pagamento dell'IVA96
- 3.6 Prestazioni di servizi su beni custoditi in deposito98
- 3.7 Operazioni soggette ad IVA101
- 3.8 Consignment stock e depositi IVA103

CAPITOLO QUARTO

I nuovi servizi di logistica107

- 4.1 Il contratto di logistica108
- 4.2 La figura dell'NVOCC (Non Vessel Operator Common Carrier)110
- 4.3 La figura dell'MTO (Multimodal Transport Operator)111
- 4.4 La nozione di porto in senso tecnico: la nuova delimitazione delle aree operative112

Il trasporto e i traffici marittimi sono un fattore decisivo e trainante sia nel Sistema camerale nazionale sia nella Camera di Commercio di Genova, che è stata la prima in Italia, dopo l'entrata in vigore della riforma che ha reso autonome le Camere, a riservare un seggio in Giunta per il settore marittimo, portuale e logistico.



La valutazione pertanto che possiamo fare, a proposito di questa nuova iniziativa editoriale promossa dall'Associazione Spedizionieri genovese, non può che essere di soddisfazione, per aver messo a disposizione delle imprese e degli operatori economici uno strumento concreto ed utile ai fini dell'orientamento della propria attività nella materia fiscale: una materia che appare spesso, agli occhi dei protagonisti della vita economica e commerciale, come un dedalo inestricabile di norme e di rimandi legislativi di difficile interpretazione. D'altronde, la consolidata capacità di dialogare e di rapportarsi con l'Amministrazione Finanziaria dello Stato - prima fra tutti l'Amministrazione Doganale - ha sempre rappresentato una delle caratteristiche salienti della specificità professionale tipica dello spedizioniere. Questa nuova pubblicazione, poi, appare destinata a rinsaldare alcune caratteristiche che appartengono al patrimonio della categoria degli spedizionieri.

Pensiamo al ruolo strategico dello spedizioniere nelle operazioni dell'import-export, vale a dire in uno dei momenti chiave in cui si gioca la competitività del Sistema Italia; alla copertura a 360° che lo spedizioniere assicura rispetto a tutte le tipologie e modalità dei traffici; al monitoraggio, in questa ottica, delle funzioni di magazzinaggio e stoccaggio delle merci, divenute assolutamente centrali nella filiera logistica complessiva sulla base dei noti canoni afferenti al "just in time". Pensiamo, insomma, all'inquadramento della figura dello spedizioniere in quel processo tendenziale che vede nella terziarizzazione e nell'outsourcing le leve di successo per i grandi attori della produzione. In definitiva, ci troviamo di fronte ad un'iniziativa editoriale utile - per non dire necessaria - che affronta anche dal punto di vista giuridico uno dei temi centrali della moderna logistica, quello del regime normativo del trasporto e dei documenti che lo accompagnano.

Paolo Odone

Presidente

Camera di Commercio di Genova



È con vivo e sincero piacere che mi trovo a scrivere queste poche righe di introduzione ad un'opera che sento di poter definire unica, per il contenuto, per la materia, per i suoi destinatari e per gli effetti che certamente produrrà.

Unica per il contenuto, in quanto le ricerche bibliografiche condotte parallelamente alla sua redazione dicono che mai nessuno aveva pensato a scrivere un manuale sull'IVA dedicandolo interamente all'attività delle case di spedizioni internazionali. Unico per la materia, in quanto sebbene la materia fiscale e delle imposte costituisca un quotidiano elemento di confronto e studio all'interno delle nostre aziende, nessuno era riuscito prima ad andare oltre una mera manifestazione di interesse ed opportunità a creare un'opera simile. Unico anche per i destinatari, in quanto ritengo che il presente lavoro abbia consentito in fase di redazione tanto ai nostri esperti quanto agli esperti dell'Agenzia delle Entrate di maturare una più precisa idea e conoscenza delle rispettive realtà. Unica anche per gli effetti, in quanto - qui mi rivolgo ai miei associati - penso che da oggi, con la pubblicazione di questo manuale e dei futuri aggiornamenti, gli spedizionieri genovesi avranno uno strumento di agile ed efficace consultazione. I ringraziamenti dovrebbero essere numerosi. Al generale grazie alla Camera di Commercio di Genova per aver contribuito alla realizzazione dell'opera con un importante contributo economico, segue un grazie particolare all'Agenzia delle Entrate, al nuovo Direttore, Dott. Pardi, al predecessore Dott. Viola e ai loro collaboratori per la competenza, professionalità e attaccamento mostrato al fine del migliore esito del manuale. In ultimo a coloro che all'interno dell'Associazione Spedizionieri Corrieri e Trasportatori di Genova, hanno trascorso lunghe giornate prima nella stesura, poi nella lettura e rilettura, quasi interminabile, delle tante bozze, che hanno anticipato la versione finale che oggi ho il piacere di introdurre alla lettura dei miei associati e di tutti coloro che avranno interesse alla sua conoscenza.

Piero Lazzeri

Presidente
Associazione Spedizionieri
Corrieri e Trasportatori
di Genova

Per chi opera in una regione come la Liguria il rapporto con il mondo dello shipping diventa naturale, direi quasi quotidiano.

È un settore economico sicuramente complesso dove agiscono dinamiche che spesso sfuggono ai tradizionali canoni interpretativi.

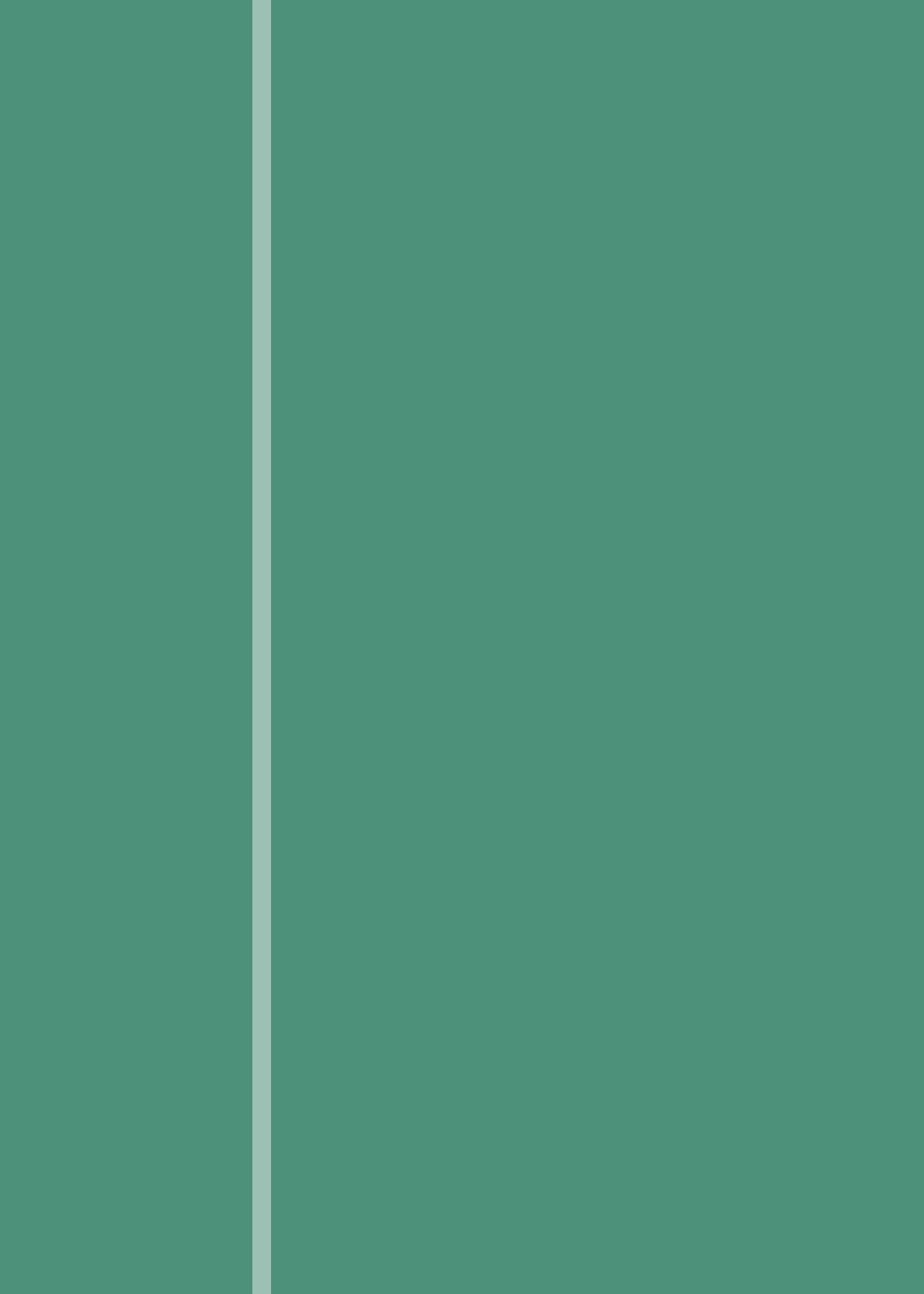
La Direzione Regionale della Liguria dell'Agenzia delle Entrate ha raccolto questa sfida collaborando con gli spedizionieri ed i broker di Genova alla redazione di una guida fiscale. Nasce così "Shipping & fisco" che offre agli operatori del settore una semplice e chiara illustrazione degli aspetti legali e fiscali relativi allo shipping.

Mi auguro che per l'operatore del settore questa sia una piacevole lettura ed un valido strumento di lavoro.



Enrico Pardi

*Agenzia delle Entrate
Direttore Regionale della Liguria*



Il trasporto e le spedizioni.

Inquadramento generale
e riflessioni di settore

Shipping & Fisco

Il trasporto e le spedizioni.

Inquadramento generale e riflessioni di settore

Possiamo sostenere senza timore di smentita che lo spedizioniere internazionale incarna al giorno d'oggi un vero e proprio operatore globale che grazie alle sue specifiche competenze, acquisite in tutte le materie necessarie a supportare tecnicamente e fattivamente la realizzazione di un trasporto internazionale, ha modo di confrontarsi quotidianamente con numerosissimi problemi, di varia natura, che si propongono nel corso dell'esecuzione del suo mandato.

L'esame e lo studio di questi problemi, l'individuazione delle relative risposte e soluzioni costituiscono un obiettivo importante per rendere più sicuro il procedere dell'operatore e delle imprese nell'esercizio delle loro attività.

La quotidiana freneticità in cui vengono organizzate complesse operazioni di trasporto e spedizione sono spesso la premessa in cui può insinuarsi l'errore, l'errata valutazione.

L'obiettivo che la presente trattazione si pone è quello di analizzare con la lentezza di ingrandimento le operazioni che una casa di spedizioni internazionali pone in essere al fine di dare compiuta realizzazione al mandato ricevuto. Una trattazione dunque altamente specialistica che interviene in un campo dove il groviglio di norme di diritto civile e commerciale, di diritto doganale e comunitario, di diritto internazionale ed assicurativo si vanno ad incrociare sulla non meno complessa normativa IVA.

Ecco allora che per raggiungere l'ambizioso traguardo si è reso necessario partire da un'introduzione al tema mirante a chiarire alcune nozioni che sono una premessa indispensabile per una corretta individuazione e classificazione delle operazioni che una casa di spedizioni pone in essere. Sulla base di tale prospettiva si è dunque partiti chiarendo le nozioni di contratto di trasporto, di contratto di spedizione, di mandato con e senza rappresentanza, inserendo queste definizioni all'interno di una dinamica internazionale dei mercati.

Compiuto questo primo passo l'attenzione si sposterà sul D.P.R. 633/72 e sull'inquadramento che le attività dello shipping ricevono all'interno dell'impianto normativo dell'IVA, non prima però di aver ben individuato i presupposti soggettivi, oggettivi e territoriali di applicazione dell'imposta ed aver chiarito, nei confronti delle operazioni di trasporto, quelle che possono essere inquadrate come "prestazioni generiche" rispetto alla normativa IVA e quelle che invece ricadono nelle cosiddette "prestazioni specifiche".

Ciò compiuto si potrà procedere nell'esame della disciplina specifica dell'IVA nel settore dei trasporti nazionali ed internazionali.

Al fine di rendere più agile l'applicazione delle soluzioni che verranno individuate dopo un'accurata disamina, sono state inserite nel corso del manuale diverse tavole riassuntive all'interno delle quali è possibile rintracciare per singola operazione di trasporto, di movimentazione e di magazzinaggio il relativo regime impositivo.

Nel corso della trattazione, individuato nel mandato senza rappresentanza la fattispecie contrattuale tipica in forza della quale la casa di spedizione opera, analizzeremo quali importanti regole la legge IVA stabilisce per la determinazione della base imponibile della prestazione che il mandatario/spedizioniere rende al mandante.

Al fine della più completa ed esaustiva trattazione della materia non verrà trascurato di analizzare anche il trattamento ai fini delle imposte dirette del riaddebito di costi dal mandatario/spedizioniere al mandante cercando, anche in questo caso, di dare preminenza alla sostanza delle operazioni.

Una volta conclusa questa parte, il manuale entrerà progressivamente a rivolgere la propria attenzione sulle singole operazioni che compongono le più generali operazioni di importazione ed esportazione delle merci. Accanto ad una efficace

ce descrizione delle operazioni di imballaggio, scarico, ricarico, movimentazione ed imbarco delle merci e ad un'analisi delle operazioni di controllo, verrà poi esaminato l'inquadramento impositivo a cui devono soggiacere i diritti di esecuzione mandato ed i diritti fissi per stampati, spese postali e telefoniche. Vedremo in questo caso quanto risulterà fondamentale ai fini della non imponibilità di certe operazioni che le stesse siano chiaramente descritte in fattura e correttamente inserite tra le voci che compongono la stessa.

La succitata operazione verrà compiuta con riferimento alle operazioni di importazione e di esportazione avendo riguardo ad analizzare nel dettaglio le singole operazioni, i relativi servizi e prestazioni accessorie costituenti il presupposto fattivo indispensabile a realizzare uno scambio internazionale.

Particolare attenzione verrà posta all'interno del secondo capitolo all'analisi delle cosiddette "operazioni in ambito portuale" allo scopo di verificare quando, ed entro quali limiti, le stesse potranno essere riaddebitate dallo spedizioniere al proprio mandante, conservando il medesimo regime di non imponibilità.

Da questo punto si proseguirà nell'identificazione del corretto trattamento ai fini IVA delle operazioni di importazione ed esportazione che costituiscono le voci più ricorrenti delle fatture con cui lo spedizioniere riaddebita al proprio cliente (maggiorandoli della propria provvigione) i costi da esso sostenuti per dare esecuzione al proprio mandato.

Nel capitolo terzo l'attenzione verrà rivolta ad esaminare il deposito doganale e quindi anche il deposito fiscale o deposito IVA, andando ad analizzare per ciascuna tipologia di deposito le caratteristiche ad esso proprie, gli adempimenti formali e documentali del depositario e del depositante, i rispettivi obblighi.

In considerazione dell'ampio utilizzo della rappresentanza fiscale il nostro manuale ne esaminerà i requisiti, chiarendo i concetti di "rappresentanza leggera" di operatore comunitario e di "rappresentanza pesante" di operatore extra-comunitario. Saranno dunque esaminati gli obblighi che assistono l'introduzione di un bene in deposito e quelli che emergono in conseguenza di operazioni che

vengono realizzate sui beni custoditi in deposito al momento dell'introduzione.

Verranno così individuate ed analizzate le operazioni senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto attraverso un'accurata analisi dei singoli casi.

Sarà dunque la volta, giunti al capitolo quattro, di entrare nell'analisi delle più recenti prestazioni di servizio che caratterizzano il commercio internazionale e che si è soliti comprendere all'interno dei c.d. "contratti di logistica". A tal riguardo si avrà modo di comprendere come la nozione stessa di porto, e quindi delle attività che qui si svolgono, si sia di fatto espansa fino ad estendersi in altre aree come gli interporti, gli autoporti, i magazzini generali, gli inland terminal, i distripark e così via.

La grande produzione normativa degli ultimi 10 anni (leggi, decreti, regolamenti, circolari) ha fatto sì che il quadro legislativo di riferimento, introdotto con il D.P.R. 633/72 in materia di IVA, subisse un rapido ed imponente mutamento che ha costretto gli operatori dello shipping ad un continuo e, non sempre facile, aggiornamento.

Il settore del commercio internazionale e quello delle spedizioni internazionali, in particolare, hanno così dovuto seguire con scrupolo ed attenzione il mutare del quadro normativo in materia fiscale affiancando così ad una già complessa attività di aggiornamento professionale una non meno scrupolosa attività di studio al fine di giungere ad una applicazione cosciente delle norme.

Alcuni settori più di altri, è questo il caso delle Spedizioni Internazionali, sono stati testimoni di un proliferare imponente di norme, regolamenti e circolari che hanno reso oltremodo complessa e difficile la corretta applicazione delle norme in materia di IVA. Onere a cui il buon spedizioniere scrupoloso non si è potuto esimere in considerazione della rilevanza che, all'interno della propria attività, ricopre anche la fase di consulenza fiscale.

Operazione questa non sempre semplice né tanto meno scontata, soprattutto se si considera come la disciplina regolante l'imponibilità o meno delle operazioni di importazione ed esportazione, e di quelle ad esse accessorie, si è trovata spes-

so a doversi confrontare, da un punto di vista di ermeneutica applicativa, con la normativa in materia doganale, rendendo così il quadro generale ancor più criptico. Taluni aspetti poi, pensiamo a quelli che emergono dalla lettura dell'articolo 9 D.P.R. 633/72, sono spesso stati fonte di complesse e non sempre facili operazioni interpretative tese a comprendere l'effettivo ambito applicativo della norma. Operazioni queste che venivano compiute non senza lasciare il campo aperto ad interrogativi e a dubbi.

E' stata dunque l'avvertita esigenza di portare nuova chiarezza in materia di imponibilità o meno delle operazioni legate al commercio internazionale che ha spinto l'Associazione Spedizionieri Corrieri e Trasportatori di Genova a ricercare l'aiuto qualificato dell'Agenzia delle Entrate che, con grande spirito di collaborazione e di sensibilità nei confronti dei problemi dell'utenza, ha contribuito con questa sua importantissima opera a riportare nuova chiarezza in merito a molti argomenti ed aspetti.

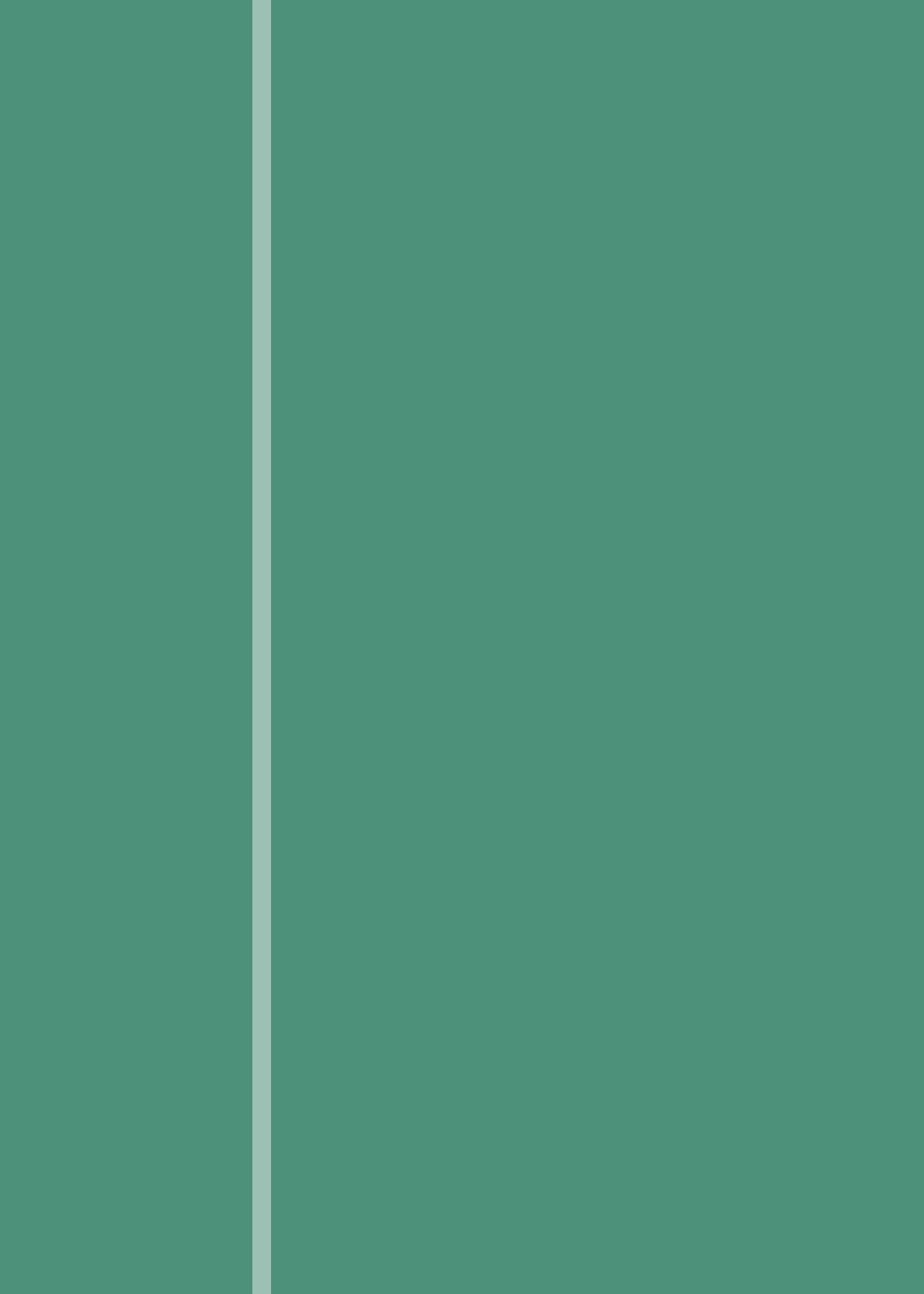
Le convinzioni e gli obiettivi che hanno inizialmente motivato questo lavoro, e che crediamo abbiano trovato conferma nel suo prodotto finale, hanno assunto quale obiettivo quello di fornire alla categoria uno strumento di lavoro agile e di facile consultazione anche se non esaustivo di tutte le problematiche e conseguenti risposte. Un piccolo manuale all'interno del quale attingere le cognizioni fondamentali per una corretta applicazione della legge sull'IVA che assista le principali operazioni che uno spedizioniere si trova a dover compiere nello svolgimento del proprio lavoro.

L'auspicio è anche quello di aver creato uno strumento che contribuisca ad un'ulteriore crescita delle competenze e cognizioni degli operatori delle case di spedizioni attraverso un'analisi della propria attività che non trascurasse alcun aspetto. E' per tale ragione che si è ritenuto opportuno rispolverare nella parte iniziale del nostro piccolo manuale i principi cardine del contratto di trasporto, di quello di spedizione, del mandato per poi giungere, in senso progressivo, ad un'analisi calata nel vivo delle singole operazioni portuali ed extraportuali, di importazione ed esportazione, di deposito e di trasporto. Il tutto attraverso una precisa e sistematica analisi della normativa, delle principali circolari e della giurisprudenza di riferimento.

Un'opera quindi che riteniamo a buon diritto di poter considerare unica in quanto per la prima volta, almeno dalle ricerche da noi condotte, si è giunti all'elaborazione di un lavoro monografico che si è spinto ad approfondire e chiarire aspetti e tecnicismi operativi oscuri alla gran parte dei consulenti e degli esperti in materia fiscale e tributaria.

Per tutte queste ragioni desideriamo ringraziare la Direzione Regionale Liguria dell'Agenzia delle Entrate, che ha collaborato alla stesura di questa guida.

Un augurio, questa volta rivolto alla categoria degli spedizionieri affinché, anche attraverso la lettura di questo lavoro, possa acquisire o consolidare la consapevolezza di quanto il proprio lavoro sia alta espressione di una professionalità complessa ed in continuo divenire che richiede ai propri praticanti un continuo ed incessante lavoro di aggiornamento e di crescita cognitiva che ha pochi eguali nel variegato mondo del commercio internazionale e che è auspicabile trovi adeguato compenso.



I.
**Il contratto
di trasporto
e il contratto
di spedizione:**
due fattispecie a confronto

Shipping & Fisco

1.1 Il contratto di trasporto

1.1.1 Definizione civilistica ed inquadramento normativo

Il **contratto di trasporto** viene genericamente definito come il contratto mediante il quale il vettore si obbliga, verso corrispettivo, a trasferire persone o cose da un luogo a un altro¹.

Nelle transazioni commerciali internazionali la consegna delle merci al vettore o ad un suo agente individua il soggetto che, per effetto di un contratto di trasporto stipulato, si obbliga a porre a disposizione dell'acquirente in buon ordine e condizione nel luogo convenuto, la merce oggetto della stipulazione, con conseguente passaggio dei rischi dal mittente al vettore stesso.

La fattispecie contrattuale del trasporto coinvolge quindi tre soggetti:

- il **mittente**, che è colui che negozia e conclude il contratto di trasporto con il vettore;
- il **vettore**, ovvero chi gestisce l'attività di trasporto, obbligandosi ad eseguirlo attraverso un'apposita organizzazione di mezzi propri, altrui o a mezzo di altri soggetti ed

impegnandosi a consegnare al destinatario le cose trasportate, nel luogo, nel termine e con le modalità indicate nel contratto, assumendo su di sé il rischio della perdita o dell'avaria della merce;

- il **destinatario**, ovvero il soggetto nei confronti del quale deve avvenire la consegna.

Il trasporto ha inoltre natura consensuale, dal momento che esso si perfeziona sulla base del semplice accordo delle parti.

Su richiesta del vettore, il mittente è tenuto a rilasciare una **lettera di vettura** con la propria sottoscrizione, contenente l'indicazione del destinatario e del luogo di destinazione, la natura, il peso, la quantità e il numero di cose da trasportare nonché tutti gli estremi necessari all'esecuzione del trasporto stesso.

Analogamente, il mittente ha diritto di ottenere dal vettore un **duplicato della lettera di vettura** debitamente sottoscritto ovvero il rilascio di una ricevuta di ritiro del carico con le indicazioni prescritte in ordine al contenuto del trasporto nel caso in cui non sia stata rilasciata lettera di vettura.

¹ Art. 1678 Codice Civile.

Nella prassi, i documenti di trasporto diventano titoli rappresentativi della merce quando la riconsegna, su richiesta del mittente, deve avvenire contro esibizione del documento originale emesso alla partenza². Ciò si realizza quando l'originale trattenuto dal mittente, inoltrato con vincolo al pagamento tramite un istituto di credito, **Cash against documents (C.A.D.)**, è necessario per ottenere la consegna della merce.

Ne consegue che solo in presenza di un titolo rappresentativo (lettera di vettura, polizza di carico, etc.), il vettore potrà procedere alla consegna delle merci.

Tra i diritti del mittente è compreso il cd. **diritto di contrordine**, inteso come facoltà di modificare il contenuto originario del contratto, anche mediante una semplice richiesta verbale³.

In ogni caso, il mittente è tenuto a risarcire le spese che il vettore ha dovuto sostenere a causa del contrordine, oltre al risarcimento degli eventuali danni.

Nel caso in cui i documenti di trasporto siano emessi come titoli rappresentativi delle merci, il diritto di contrordine subisce una limitazione, stante che il mittente perde il diritto di modificare

le originarie condizioni dal momento in cui si priva del documento originale per trasmetterlo al destinatario.

2. Ai sensi dell'art. 1684 c.c., ultimo comma "Il duplicato della lettera di vettura e la ricevuta di carico possono essere rilasciate con la clausola all'ordine". In tal modo i documenti diventano titoli rappresentativi di merci ed i diritti nascenti dal contratto si trasferiscono mediante girata e consegna del relativo titolo.

3. Ai sensi dell'art. 1685 c.c., il mittente può infatti sospendere il trasporto e chiedere la restituzione delle cose, ovvero ordinarne la consegna ad un destinatario diverso da quello originariamente indicato o anche disporne diversamente. Il suddetto diritto compete al mittente durante l'esecuzione del trasporto e fino a quando il potere di disposizione sulla cosa passa, con la richiesta della riconsegna, al destinatario.

1.1.2 Il contratto di trasporto nell'ambito delle spedizioni internazionali

Il sistema del trasporto ha subito una vera e propria rivoluzione negli anni immediatamente successivi alla Seconda Guerra Mondiale, con l'adozione su larga scala dei container⁴.

Le prime notizie di utilizzo di sistemi containerizzati risalgono infatti agli anni Trenta, seppure limitati al trasporto ferroviario.

Negli anni Sessanta il container diventa il principale sistema di trasporto di generici, cd. **general cargo**, consentendo di portare a monte del porto (o di altre infrastrutture dedicate allo scambio modale), le operazioni di carico, scarico, stivaggio, etc., dal momento che il container viene trattato come unità di carico indivisibile e quindi agevolmente trasbordabile da un mezzo di trasporto all'altro, senza esporre il carico al rischio di danni e/o furti.

Nell'ambito dei trasporti intercontinentali, si è pertanto imposta la distinzione tra:

- il **trasporto intermodale**, ovvero il trasferimento di merce attraverso più modalità di trasporto, ma con

una stessa unità di carico, senza scomposizione dell'unità stessa;

- il **trasporto multimodale**, inteso come trasferimento di merce che utilizza almeno due modi di trasporto diverso;
- il **trasporto combinato**, in cui la maggior parte del percorso si effettua per ferrovia, vie navigabili o per mare, mentre i percorsi iniziali e/o terminali sono realizzati su strada.

Si possono distinguere diversi tipi di trasporto, in relazione alla via da percorrere, nonché al mezzo di locomozione utilizzato: trasporto via **terra** (stradale o ferroviario), trasporto via **acqua** (marittimo e fluviale) e via **aerea**.

I trasporti su strada che si svolgono in Italia sono regolati dal codice civile (artt. 1683-1702 c.c.) e dalle leggi speciali in materia⁵.

I trasporti aerei o per via d'acqua, quelli internazionali di merci su strada (oltre che quelli ferroviari) sono disciplinati invece, dal codice della navigazione, da leggi speciali o dalle convenzioni internazionali e, in via suppletiva, dal codice civile⁶. L'esigenza di ottenere risultati apprezzabili ha reso necessario il ricorso all'integrazione modale, ovvero ad un

4. Dalle dimensioni iniziali si è passati nel volgere di pochi anni alle attuali dimensioni universalmente adottate di 19'4"/5,89 m (Standard 20) e 39'6"/12,04 m (Standard 40) per consentire una maggiore disponibilità di spazio unitario. Di recente si stanno affermando i contenitori cd. "fuori sagoma" o "high cube", la cui altezza interna è di 8'10"/2,70 m. I contenitori sono a tutti gli effetti parti di nave, per cui soggetti al controllo ed approvazione di un Registro Navale che rilascia per ogni unità una targa denominata "CSC Safety Approval", dove CSC sta per Container Safety Convention.

5. L. 298/74 istitutiva dell'Albo Nazionale degli Autotrasportatori di cose per conto terzi; D.L. 82/93, convertito in legge e modificato dalla L. 162/93, recante misure urgenti per il settore dell'autotrasporto di cose per conto terzi; D.Lgs. 395/2000, di attuazione della Direttiva comunitaria n. 98/76/CE; L. 32/2005, ovvero legge delega al Governo per il riassetto normativo del settore dell'autotrasporto; D.Lgs. 286/2005 di riforma dell'autotrasporto.

6. Il trasporto marittimo nazionale è regolato dagli artt. 419-467 del Codice della Navigazione; mentre al trasporto marittimo internazionale si applica la Convenzione di Bruxelles del 25 agosto 1924 sulla polizza di carico, modificata dal Protocollo di Bruxelles del 23 febbraio 1968, reso esecutivo in Italia con la L. 243/84. Il trasporto aereo invece, trova disciplina rispettivamente negli artt. 940-964 cod. nav. (trasporto aereo nazionale) e nella Convenzione di Montreal del 28 maggio 1999 (trasporto aereo internazionale), che ha unificata tutte le norme relative al trasporto aereo internazionale, raccogliendo ed organizzando la disciplina emanata con la Convenzione di Varsavia del 12 ottobre 1929 e quella successiva.

servizio che le case di spedizioni e gli operatori logistici sono in grado di offrire attraverso l'offerta della prestazione complessiva da parte di un interlocutore unico che si avvale di più modalità e, se del caso, di più fornitori di servizio.

In questo contesto, si distinguono gli operatori che offrono capacità di carico (naviglio, treni, vagoni, camion, aerei e così via), in proprio o per conto terzi, da coloro che offrono merce al carico, ovvero i caricatori e gli spedizionieri.

Nel primo caso, alla figura del vettore si affianca un'altra tipologia di operatore, l'**agente**, che rappresenta localmente il primo dove questo non dispone di strutture proprie, esigendo il compenso per il proprio operato dal vettore stesso, sotto forma di percentuali o *senserie*⁷.

Nella maggior parte dei casi, la tipologia più diffusa è quella degli agenti marittimi o aerei, mentre gli agenti ferroviari, che svolgono a tutti gli effetti la medesima funzione, sono meno frequenti.

Sull'altro versante, i soggetti che offrono merci al carico, per conto proprio o di terzi, sono rispettivamente, i **caricatori** e gli **spedizionieri**.

1.1.2.a Lo shipping nel sistema dell'IVA. Brevi note introduttive.

Secondo i principi generali dell'imposta, l'IVA è diretta a tassare i consumi, quali manifestazione indiretta della capacità economica delle persone: colpisce i beni ed i servizi destinati al consumo attraverso l'imposizione nelle varie fasi degli scambi con il metodo del "valore aggiunto"⁸. L'imposta si applica con un'aliquota proporzionale al prezzo di vendita dei beni e dei servizi ed è esigibile per "massa di operazioni", previa detrazione dell'ammontare dell'imposta stessa che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo. Così, attraverso un sistema basato sull'istituto della rivalsa e su quello della detrazione, l'imposta colpisce l'incremento del valore che un bene subisce nelle singole fasi della produzione e del commercio, fino ad incidere nei confronti del consumatore finale, su cui in definitiva pesa l'onere del tributo. L'imposta sul valore aggiunto è infatti gestita da coloro che operano nell'esercizio d'impresa, arti e professioni (contribuenti di diritto), i quali hanno diritto a detrarre l'imposta corrisposta sugli acquisti dei beni e servizi operati nel-

⁷ Nei trasporti marittimi, alla figura tradizionale dell'agente si accompagna quella del raccomandandato, incaricato, per conto dell'armatore, dell'assistenza alla nave nei porti di approdo. Al contratto di raccomandazione si applicano le norme sul codice civile relative al mandato con rappresentanza.

⁸ L'IVA è stata scelta quale principale "imposta sui consumi" in vista di instaurare un mercato comune con caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno. Pertanto, nell'interesse di tale mercato comune, il legislatore comunitario, con proprie direttive, tende a realizzare un'armonizzazione delle legislazioni IVA, diretta a creare un sistema comune ed eliminare, per quanto possibile, i fattori che possono falsare le condizioni di concorrenza, tanto sul piano nazionale quanto sul piano comunitario. Questo, anche se attualmente le aliquote e le esenzioni non sono completamente armonizzate all'interno dei singoli Stati aderenti.

9. Per tale tipo di operazioni non è rilevante alcun requisito soggettivo essendo considerata l'importazione di beni "immissioni in consumo". Pertanto chiunque introduce in Italia beni provenienti da Paesi extracomunitari, deve pagare l'imposta in Dogana all'atto della loro importazione, secondo le regole fissate nel successivo Titolo V del decreto (articoli da 67 a 70).

10. Circa la ricorrenza del presupposto soggettivo, ed in particolare gli aspetti legati alla natura imprenditoriale della attività dello spedizioniere e la natura professionale di quella dello spedizioniere doganale, si veda il paragrafo 1.3.3.

11. D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 e successive modifiche ed integrazioni (nel proseguo D.P.R. 633/72, legge IVA o decreto IVA).

12. Nel suo insieme, pertanto, la individuazione delle prestazioni di servizio assume un carattere quasi residuale, in aderenza a quanto è contenuto nelle direttive comunitarie e comprende tutto ciò che non è cessione di beni per attrarre alla disciplina dell'imposta ogni operazione economicamente rilevante.

13. Perché l'operazione sia rilevante per il tributo, occorre che tra prestazione di servizi e pagamento del corrispettivo si instauri un nesso di reciprocità (cd. vincolo sinallagmatico). La mera cessione di denaro (si pensi ai contributi erogati a fondo perduto dallo Stato o dagli Enti pubblici) è fuori del campo del tributo, proprio per carenza del requisito della reciprocità delle prestazioni.

l'esercizio della loro attività soggetta al tributo, e a trasferirla a carico degli acquirenti e dei committenti fino a che il bene e il servizio non pervengono al consumatore (contribuente di fatto), il quale paga l'intero carico tributario restando *inciso dall'imposta* e chiudendo, così, il ciclo della tassazione.

L'articolo 1 del decreto istitutivo dell'IVA stabilisce i presupposti che devono ricorrere perché una operazione rientri nella disciplina del tributo. Deve trattarsi di cessioni di beni e/o prestazioni di servizi (presupposto oggettivo) effettuate nel territorio dello Stato (presupposto territoriale) nell'esercizio di impresa o nell'esercizio di arti e professioni (presupposto soggettivo); ovvero di importazioni da chiunque effettuate⁹.

Per il mondo dello shipping è particolarmente importante approfondire gli aspetti legati ai presupposti dell'IVA¹⁰, con specifico riferimento alle prestazioni di servizi ed alle operazioni internazionali. Iniziando dal trattamento IVA delle prestazioni di servizi in generale, nel capitolo seguente ci soffermeremo sui servizi di trasporto, con particolare riferimento a quelli internazionali;

quando si tratterà del contratto di spedizione approfondiremo le tematiche relative a questa particolare tipologia di rapporto contrattuale. Nel capitolo dedicato alle operazioni internazionali, verranno poi chiariti alcuni aspetti relativi alla importazione ed alla esportazione delle merci ed al regime IVA di alcuni servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali.

L'articolo 3 del decreto IVA¹¹ definisce prestazioni di servizi quelle operazioni che dipendono da una serie di contratti tipici, disciplinati dal codice civile, nonché tutte le prestazioni derivanti in genere da una obbligazione di fare, di non fare o di permettere, quale ne sia la fonte¹²: affinché si abbia una prestazione di servizi assoggettata all'IVA, è necessario (e sufficiente) che si instauri un rapporto obbligatorio tra due soggetti in virtù del quale uno di essi, sulla base di un contratto (anche verbale), svolga una determinata attività patrimonialmente valutabile verso il pagamento di un determinato corrispettivo¹³.

Tra i contratti tipici, accanto ad altri come il contratto d'opera, l'appalto o il deposito, l'articolo 3 menziona espressamente proprio quei rapporti contrat-

tuali che, come si è visto, caratterizzano l'intera attività dello shipping:

- il **trasporto**, contratto con cui il vettore si obbliga verso corrispettivo, a trasferire persone o cose da un luogo ad un altro (articolo 1678, Codice Civile);
- il **mandato**, contratto con il quale una parte si obbliga a compiere uno o più atti giuridici per conto dell'altra (articolo 1703, Codice Civile);
- la **spedizione**, una particolare fattispecie di mandato con il quale lo spedizioniere assume l'obbligo di concludere, in nome proprio e per conto del mandante, un contratto di trasporto e di compiere le operazioni accessorie (articolo 1737, Codice Civile).

Come detto, una operazione – nello specifico, una prestazione di servizi – è rilevante agli effetti dell'IVA solo se possiede, insieme agli altri requisiti, quello della territorialità: non basta infatti che i soggetti passivi d'imposta (imprenditori e professionisti) pongano in essere cessioni di beni o prestazioni di servizi; è anche indispensabile che le cessioni o le prestazioni siano effettuate nel territorio dello Stato¹⁴.

A far data dal 1 gennaio 1993¹⁵, poi, accanto al concetto di "territorio dello Stato"¹⁶ è stato introdotto quello di "territorio della Comunità"¹⁷, per collocare nel suo ambito il nuovo presupposto di imponibilità previsto per le operazioni cosiddette intracomunitarie, compiute cioè tra operatori economici residenti in diversi Stati membri dell'Unione Europea. Pertanto, ai fini di stabilire il trattamento IVA delle operazioni (in tutto o in parte) effettuate fuori del territorio italiano, occorre avere riguardo anche alla circostanza se siano rese e/o consumate all'interno dei confini della Unione Europea. Sull'argomento ci soffermeremo in particolare nel capitolo dedicato ai trasporti, in quanto i trasporti cd. intracomunitari sono soggetti ad una disciplina IVA specifica e di non facile applicazione.

Per la cessione dei beni l'individuazione del requisito territoriale è relativamente semplice: essendo l'IVA un'imposta sui consumi, i beni che vengono ceduti se si trovano fisicamente nel territorio italiano si considerano immessi in consumo in Italia ovvero inseriti nel "circuito" intermedio della produzione o del commercio che li porterà al consumo. Le ces-

14. Articolo 7 D.P.R. 633/72. Pertanto, sussistendo il requisito della territorialità, unitamente agli altri, l'operazione è rilevante agli effetti dell'IVA: andrà fatturata, registrata e darà luogo a tutti gli adempimenti previsti dalla disciplina del tributo; se invece il presupposto territoriale manca, l'operazione è da considerarsi non rientrante nell'ambito di applicazione IVA in Italia, anche se occorrerà rilevarla in contabilità generale. Tuttavia la mancanza del requisito territoriale non elide il diritto alla detrazione e all'eventuale rimborso dell'IVA pagata sugli altri acquisti imponibili, qualora le operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato, se effettuate nel territorio stesso, darebbero diritto alla detrazione dell'imposta (articolo 19, comma 3, lettera b D.P.R. 633/72).

15. D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni nella legge 29.10.1993, n. 427.

16. Agli effetti del decreto IVA per "Stato" o "territorio dello Stato" si intende il territorio soggetto alla sovranità della Repubblica Italiana come definito dall'articolo 227 del Trattato Istitutivo della Comunità Europea. Sono pertanto esclusi dal territorio dello Stato il Comune di Livigno, il Comune di Campione d'Italia, nonché le acque italiane del Lago di Lugano. Restano ovviamente esclusi dalla disciplina IVA anche i territori appartenenti alla Repubblica di San Marino e alla Città del Vaticano, in quanto, pur facendo parte del territorio fisico, non sono soggetti alla sovranità della Repubblica Italiana.

17. Agli effetti del decreto IVA per "Comunità" o "territorio della Comunità" si intende l'insieme dei territori degli Stati membri della Unione Europea, composta dal 1 maggio 2004 da 25 Paesi, con la esclusione di taluni territori e la inclusione di altri (cos), ad esempio, il Principato di Monaco, è considerato compreso nel territorio della Francia, mentre le Antille olandesi sono considerate territorio extracomunitario). I 25 Paesi membri sono (in ordine di ingresso nella Comunità): Belgio, Francia, Germania, Italia, Lussemburgo, Paesi Bassi, Danimarca, Irlanda, Regno Unito, Grecia, Portogallo, Spagna, Austria, Finlandia, Svezia, Cipro, Estonia, Lettonia, Lituania, Malta, Polonia, Repubblica ceca, Repubblica slovacca, Slovenia ed Ungheria.

18. Pertanto, ragionando a contrariis, non sono soggette ad IVA per carenza del presupposto territoriale le cessioni relative a beni che si trovano fuori del territorio della UE, beni che si trovano nei territori extradoganali (ivi compresi quei luoghi considerati “franchi”, come Livigno o Campione), beni cd. “allo stato estero”, cioè che si trovano in Italia o in un altro Paese comunitario in regime di vigilanza doganale.

19. Dal 14 marzo 1997 anche le cessioni di beni introdotti nei cd. depositi IVA sono espressamente considerate non soggette ad IVA, anche se la cessione va rilevata con emissione di una fattura. Al riguardo, si rinvia al capitolo 3.

20. Articolo 7, comma 3 D.P.R. 633/72. L'articolo 9, paragrafo 1 della sesta Direttiva comunitaria stabilisce infatti che “si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale”.

21. Articolo 7, comma 4 D.P.R. 633/72.

22. L'Amministrazione Finanziaria ha più volte ribadito che, trattandosi disposizioni derogative, i servizi indicati al comma 4 dell'articolo 7, non sono suscettibili di interpretazione estensiva. Pertanto in tutti quei casi in cui la prestazione non manifesta alcuna specifica ipotesi contemplata nel citato comma 4, non possa essere cioè inquadrata con certezza tra le prestazioni cd. specifiche o anche qualora la stessa si manifesti complessa e di difficile collocazione, occorre riferirsi al criterio generale stabilito nel comma 3 dell'articolo 7 (luogo di domicilio/residenza del prestatore).

23. Risoluzione 153/E del 23 maggio 2002.

sioni di beni immobili si considerano effettuate nello Stato solo se hanno per oggetto fabbricati e terreni edificabili esistenti nel suo territorio. Le cessioni di beni mobili si considerano effettuate nello Stato se hanno per oggetto beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio stesso^{18, 19}.

Per le prestazioni di servizi, invece, l'individuazione del “requisito territoriale”, cioè del “luogo” del loro assoggettamento ad imposta è tutt'altro che agevole. In linea di principio, esiste una regola generale secondo cui la prestazione di servizi si considera effettuata in Italia se ivi si trovano domicilio, o residenza o stabile organizzazione del prestatore²⁰. Tuttavia, lo stesso decreto IVA pone tutta una serie di deroghe riferite ad un numero molto elevato di prestazioni (cosiddette *prestazioni specifiche*), che si discostano dal concetto di localizzazione secondo il domicilio del prestatore. Anzi, a ben vedere, il criterio diventa quasi residuale e riferito solo alle cosiddette “*prestazioni generiche*”²¹.

Pertanto, per verificare il criterio della territorialità di un determinato servizio occorre appurare se la prestazione esa-

minata è contenuta o meno in una delle cd. “*prestazioni specifiche*” e, in caso affermativo, applicare le regole proprie dettate dalla legge; se viceversa la prestazione non rientra in nessuna delle norme specifiche o di deroga, si dovrà fare riferimento al criterio generale per le “*prestazioni generiche*”²². In presenza di prestazioni plurime derivanti da un unico contratto, l'Agenzia delle Entrate ha più volte chiarito che per l'esatta qualificazione dell'operazione occorre aver riguardo al contenuto del contratto, verificando se le diverse attività debbano essere considerate prestazioni autonome o piuttosto attività interne meramente strumentali al risultato finale dell'operazione. Solo in tale seconda ipotesi le prestazioni strumentali non rileveranno in quanto tali, essendo semplici elementi di cui si compone l'unica prestazione complessa²³.

Ora, per ciò che riguarda le prestazioni caratteristiche della attività di shipping, il trasporto rientra normativamente tra le cd. prestazioni di servizi specifiche, soggetto pertanto a regole particolari relative alla territorialità.

Viceversa le prestazioni di servizi effettuate dagli spedizionieri, secondo l'interpretazione della Amministrazione

Finanziaria, rientrano tra le cd. prestazioni di servizi generiche: il servizio si considererà rilevante ai fini IVA quando sia reso da un soggetto domiciliato, residente o con stabile organizzazione in Italia, benché materialmente possa essere in tutto o in parte prestato o fruito al di fuori del territorio dello Stato²⁴.

Accanto alla verifica circa la ricorrenza dei presupposti di assoggettamento ad IVA delle varie prestazioni di servizio rese dallo spedizioniere – trasporto, mandato, spedizione, operazioni, accessorie – occorre poi accertare quale sia, secondo la legge, il momento in cui l'operazione si considera effettuata. È infatti, con riferimento ad esso, che il tributo diventa esigibile: stabilita l'aliquota da applicare e verificata la sussistenza dei requisiti soggettivi, oggettivi e territoriali, decorrono i termini per la fatturazione, la registrazione, la liquidazione, l'insorgenza del diritto alla detrazione e il versamento del tributo.

Per le prestazioni di servizi il momento impositivo sorge all'atto del pagamento del corrispettivo, qualunque sia il servizio prestato. Resta quindi irrilevante agli effetti dell'IVA sia la data di conclusione del relativo contratto sia la

data della prestazione o della ultimazione del servizio. Nell'ipotesi di pagamento di acconti, gli stessi vanno fatturati sin dal momento del loro ricevimento e non già all'atto del pagamento del saldo, dovendosi considerare realizzato il momento impositivo all'atto del pagamento della frazione di corrispettivo. Viceversa, in caso di emissione di fattura prima della esecuzione del pagamento, la prestazione si considera effettuata all'atto della emissione del documento, limitatamente all'importo oggetto di fatturazione e indipendentemente dalla avvenuta riscossione del corrispettivo.

24. Risoluzione 19/E del 22 gennaio 2002.

Tavola I. I presupposti dell'IVA

PRESUPPOSTO	NATURA	NORMA DI RIFERIMENTO D.P.R. 633/72
OGGETTIVO	Cessione onerosa di beni (mobili o immobili)	Articolo 2
	Prestazione onerosa di servizi (trasporto, mandato, agenzia, appalto, etc.)	Articolo 3
SOGGETTIVO	Esercizio abituale di impresa agricola o commerciale	Articolo 4
	Esercizio abituale di arte o professione	Articolo 5
TERRITORIALE	Effettuazione dell'operazione nel territorio dello Stato	Articolo 7 ^(*)

^(*) Per le operazioni intracomunitarie, le regole sulla territorialità delle operazioni previste dall'articolo 7 D.P.R. 633/72 sono integrate dalle norme contenute nel D.L. 331/93.

1.1.2.b Il regime IVA del trasporto nazionale ed internazionale

Chiariti nel capitolo precedente alcuni aspetti legati all'impianto generale dell'IVA, ci soffermiamo ora sulla disciplina specifica del **trasporto**, tenendo presente che le problematiche ad esso relative emergono in particolare quando una parte (o al limite l'intero) trasporto avvenga fuori dal territorio dello Stato o – pur svolgendosi interamente in Italia - concerna merci di provenienza o con destinazione al di fuori del territorio medesimo. Proprio per queste ragioni e per le caratteristiche proprie del trasporto (per sua vocazione, internazionale) le regole dettate per determinare la sussistenza del pre-

supposto territoriale ai fini della imposizione IVA divergono da quelle generali viste al capitolo precedente. Le prestazioni di trasporto, come si è già detto, sono da includersi tra le prestazioni di servizi cd. "specifiche", soggette a regole particolari.

I trasporti di persone e di beni (ad eccezione dei trasporti intracomunitari di beni), si considerano effettuati in Italia in proporzione alla distanza percorsa nell'ambito del territorio nazionale. Pertanto se si tratta di **trasporto internazionale** (parte in Italia e parte all'estero):

- la tratta relativa al territorio fuori dello Stato italiano non rientra nel campo di applicazione dell'IVA;

- quella eseguita nel territorio nazionale è rilevante ai fini dell'IVA e, salvo non ricorrano le condizioni stabilite dall'articolo 9, numero 2 del decreto IVA, di cui si dirà a breve, va assoggettata ad imposta.

Per semplificare nelle fattispecie di maggiore complessità la determinazione della tratta nazionale rispetto a quella internazionale, l'Amministrazione ha dato alcune indicazioni di carattere pratico.

Così, per i trasporti internazionali marittimi si è consentito di calcolare forfetariamente nel 5 per cento dell'intero nolo la quota di compenso riferito alla tratta nazionale²⁵. Pertanto, per una nave che parte da un porto italiano diretta verso un porto estero con una distanza da percorrere di 10.000 miglia ed un compenso per l'intero trasporto di 1.000 euro (pari a 0,10 euro per miglio), il corrispettivo sarà così ripartito:

- corrispettivo fuori campo IVA: 950 euro
- corrispettivo rilevante ai fini IVA: 50 euro (5% di 1.000 euro²⁶)²⁷

E' bene inoltre precisare che sono **considerati nazionali e pertanto soggetti**

all'IVA secondo le regole generali i trasporti di persone o di cose effettuati tra porti o aeroporti nazionali da navi o aeromobili in servizio anche internazionale, pure se dette navi o aeromobili attraversino acque e spazi aerei extra-territoriali ovvero facciano scalo in un porto o aeroporto estero²⁸. Ciò significa che qualora partenza ed arrivo siano entrambi in Italia, benché vi siano tratte percorse fuori del territorio dello Stato, si tratta per intero di trasporto nazionale, da assoggettare ad IVA.

Le prestazioni accessorie ai trasporti di beni (quindi, le operazioni di carico, scarico, manutenzione e simili) si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono eseguite nel territorio stesso²⁹. Si ricordi, inoltre, come già fatto rilevare in precedenza, che le prestazioni di servizi effettuate da uno spedizioniere sono da configurarsi come prestazioni di servizi cd. "generiche", destinate pertanto a seguire il criterio generale della localizzazione in base al domicilio/residenza del prestatore³⁰.

Accanto a queste regole, operano dal 1993 disposizioni specifiche per i cd. **trasporti intracomunitari** di beni, quelli cioè effettuati con qualsiasi mezzo (ter-

25. C.M. n. 11, del 7 marzo 1980.

26. Come si vedrà, la quota di nolo rilevante ai fini IVA (5%) potrà non scontare imposta, ricorrendo le condizioni di non imponibilità di cui al già citato art. 9, comma 1, numero 2 D.P.R. 633/72. Sorgono comunque in capo al prestatore tutti gli obblighi IVA: così, se il trasporto venisse anche eseguito interamente nel territorio italiano a favore di un privato da parte di un operatore estero e fosse non imponibile in forza della citata norma agevolativa, l'operatore estero dovrebbe comunque nominare un rappresentante fiscale per assolvere agli obblighi di fatturazione e registrazione IVA in Italia (R.M. 162/E del 31 ottobre 2000).

27. Per i trasporti internazionali aerei, all'ALITALIA è stata attribuita una percentuale forfetaria del 19 per cento quale quota afferente lo spazio aereo sovrastante il territorio nazionale (R.M. n. 405778 del 26 ottobre 1983).

28. C.M. n. 62, del 3 novembre 1973.

29. Rientrano tra questi servizi anche quelli di trasbordo, stivaggio, distivaggio, pesatura, etc. nonché la movimentazione di beni nei porti, aeroporti e scali di confine, che trovano un eventuale requisito di "non imponibilità" ai sensi del successivo e più volte citato articolo 9 (si veda, più avanti nel testo).

30. Risoluzione 19/E del 22 gennaio 2002

restre, marittimo o aereo) con luogo di partenza in uno Stato membro e luogo di arrivo in altro Stato membro della Comunità, anche se si attraversa una tratta extracomunitaria³¹ (C.M. n. 13, del 23 febbraio 1994). Le regole previste per le prestazioni di trasporto intracomunitario sono le seguenti:

- se il trasporto è effettuato per conto di un committente soggetto di imposta nazionale, le stesse sono rilevanti ai fini IVA in Italia. Quindi, se il trasportatore è italiano, dovrà emettere fattura assoggettata ad IVA nei confronti del committente anch'esso italiano; viceversa, se il trasportatore è un soggetto comunitario, questi emetterà una fattura relativa alla prestazione resa senza addebito di imposta, per essere integrata con l'indicazione dell'IVA italiana ad opera del committente italiano, secondo le regole proprie delle prestazioni intracomunitarie; se il trasportatore è extracomunitario (che non ha nominato un rappresentante fiscale o non è diversamente identificato ai fini IVA in Italia), il committente dovrà emettere autofattura per rendere la prestazione imponibile in Italia;
- se viceversa il trasporto è effettuato per conto di privati consumatori (italiani, comunitari o extracomunitari) o di operatori economici extracomunitari, lo stesso è rilevante ai fini IVA in Italia solo se qui sia fissato il luogo di partenza. Solo in tal caso, allora, il vettore italiano dovrà emettere fattura con IVA per l'intero percorso; il vettore che sia soggetto comunitario o extracomunitario dovrà nominare un rappresentante fiscale (o identificarsi direttamente) in Italia per assolvere l'imposta in Italia;³²
- se infine il trasporto è effettuato per conto di un operatore economico comunitario, lo stesso è rilevante nel Paese di residenza del committente, benché il trasporto inizi in Italia. Il vettore italiano emetterà fattura senza addebito di IVA (sarà il committente comunitario a rendere imponibile la prestazione nel proprio Paese)³³.

La residenza del committente, nonché la sua posizione fiscale di soggetto passivo di imposta nella Comunità sono gli elementi rilevanti anche per determinare la localizzazione delle prestazioni di servizi

31. Art. 40, commi 5 e 7 D.L. 331/1993; Circolare 23 febbraio 1994, n. 13. Pertanto, non è trasporto intracomunitario quello che inizi in un Paese non appartenente alla Comunità e termini in un Paese comunitario: né si può scindere il percorso in due tratte (trasporto extraterritoriale sino al primo confine comunitario, intracomunitario per la tratta percorsa all'interno della Comunità sino a destino) – Risoluzione 22 gennaio 2002, n. 19.

32. Articoli 17, comma 2 e 35 ter D.P.R. 633/72. Se il committente è un privato comunitario o extracomunitario o un operatore economico extracomunitario e il trasporto non inizia in Italia, il vettore italiano dovrà identificarsi nel Paese dove inizia il trasporto per ivi assolvere l'imposta propria di quello Stato.

33. Va ricordato che recentemente, l'Agenzia delle Entrate con Risoluzione 107/E del 3 agosto 2004 ha attratto nell'ambito della disciplina dei trasporti intracomunitari le prestazioni di concessione in uso di vagoni ferroviari da parte di uno spedizioniere ad un suo corrispondente residente in altro Stato membro, allorché il corrispettivo sia determinato in base al numero di viaggi, nell'ambito di un contratto in cui non si configurino – come invece nella locazione – un passaggio della disponibilità dei vagoni dall'uno all'altro soggetto, senza quindi assunzione dei rischi derivanti dall'utilizzo degli stessi.

accessorie ai trasporti intracomunitari. Quindi: se il committente è soggetto passivo di imposta in Italia, la prestazione è assoggettata ad IVA in Italia; se il committente è soggetto passivo di imposta in altro Stato comunitario, si applica il regime proprio dello Stato in cui il committente è identificato; se il committente è privato consumatore o soggetto extracomunitario, la prestazione è assoggettata ad imposta nel Paese ove la stessa ha avuto materiale esecuzione.

Accanto alle regole appena viste riguardanti la territorialità delle prestazioni di trasporto ed i trasporti intracomunitari, ve ne è una ultima, riguardante i casi nei quali i trasporti di beni sono rilevanti ai fini IVA³⁴, ma non scontano il tributo in forza di una specifica norma che ne prevede la non imponibilità. L'articolo 9, comma 1, numero 2 del decreto IVA stabilisce che costituiscono servizi **internazionali non imponibili i trasporti di beni**³⁵:

- in esportazione;
- in transito;
- in importazione temporanea,³⁶
- in importazione definitiva, allorché e per la sola parte del corri-

spettivo del trasporto di cui si sia tenuto conto ai fini dell'assolvimento dell'IVA all'atto della importazione³⁷ (nella bolla doganale).

Per acquisire piena prova della legittima fruizione del titolo di non imponibilità previsto dalla legge, sulla fattura di trasporto vanno indicati gli estremi del documento doganale dei beni entrati, usciti o in transito nel territorio dello Stato.

Al di fuori dei casi previsti dalla legge, il trasporto di merci all'interno del territorio dello Stato è normalmente assoggettato ad IVA con applicazione dell'aliquota ordinaria.

In particolare, **sono imponibili IVA i trasporti di merce cd. allo stato estero**, vale a dire di merci ancora prive di destinazione doganale³⁸, atteso che il beneficio della non imponibilità è riservato ai soli trasporti di beni in transito (e quindi di beni per cui la destinazione estera è già definita)³⁹ ovvero in esportazione.

34. Ci si riferisce quindi senz'altro alle sole tratte nazionali, in quanto quelle estere sono – come si è detto – fuori del campo di applicazione del tributo, per carenza del requisito della territorialità. Configurare una prestazione di trasporto come non imponibile IVA, anziché fuori del campo di applicazione dell'imposta, può determinare conseguenze sulla corretta formazione e sul conseguente indebito utilizzo del cd. plafond che la legge riconosce agli esportatori cd. abituali.

35. Per quanto riguarda i trasporti di persone, sono non imponibili quelli eseguiti in parte nel territorio dello Stato ed in parte in territorio estero in dipendenza di un unico contratto (articolo 9, comma 1, numero 1 D.P.R. 633/72).

36. Per le definizioni di esportazione, transito, importazione, si veda il capitolo dedicato alle operazioni internazionali.

37. In sostanza, il trasporto dei beni in importazione definitiva è non imponibile quando, ai sensi dell'art. 69 D.P.R. 633/72, il corrispettivo del trasporto ha già concorso alla formazione della base imponibile all'importazione dei beni, atteso che questa deve essere determinata sommando il valore doganale dei beni da importare, i diritti doganali di confine, le spese di inoltro fino al luogo di destinazione, le spese sostenute per la commercializzazione dei prodotti. Come precisato sin dalle Circolari 03.08.1979, n. 26, parte 3, e 09.04.1981, n. 13, parte 3, si tratta di evitare una doppia imposizione nei casi di consegna di merce con clausole tipo "franco destino". Ben allora potrebbe accadere che qualora in dogana l'importatore dichiarasse come luogo di destinazione un luogo diverso da quello di consegna finale della merce, la fattura emessa in ipotesi dall'unico vettore evidenziasse tre diversi corrispettivi: fuori campo IVA il corrispettivo relativo alla tratta estera, non imponibile IVA il corrispettivo relativo alla tratta nazionale dichiarata ai fini della determinazione della base imponibile all'importazione dei beni; imponibile all'aliquota ordinaria del 20% la tratta nazionale diversa e successiva rispetto a quella oggetto di dichiarazione in dogana (in tal senso, si vedano Circolare 03.08.1979, n. 26, parte 3, Risoluzione 524161 del 08.05.1974; nonché Risoluzione Direzione Generale delle Dogane n. 1841/9516/IX del 03.10.1991). Viceversa, ai trasporti di merci dichiarati franco destino vanno assimilati quelli di merci per le quali le operazioni doganali vengono effettuate presso una dogana diversa da quella di introduzione, atteso che l'Ufficio doganale assoggetterà comunque a tributo l'ammontare dei corrispettivi di trasporto sino al luogo dello sdoganamento (Circolare 03.08.1979, n. 26, parte 3).

38. Si tratta, ad esempio, di merci estere spedite da un magazzino sotto vigilanza doganale ad altro della stessa natura, in cauzione doganale.

39. In tal senso, già la Risoluzione 548759 del 09.02.1974.

Tavola II. Trattamento IVA dei servizi di trasporto di persone e merci

NATURA DEL SERVIZIO	DEFINIZIONE	PRESTATORE SOGGETTO DI IMPOSTA	COMMITTENTE	REGOLA	ASSOGGETTAMENTO AD IVA
Trasporto Nazionale	E' nazionale il trasporto che inizia e finisce in Italia, benché durante il percorso siano attraversati Paesi comunitari o extracomunitari	Italiano	Chiunque	Intera tratta	SI
		Estero o comunitario	Chiunque	Intera tratta	SI ⁴⁰
Trasporto Internazionale (escluso il trasporto intracomunitario di beni)	E' internazionale il trasporto di beni in cui o la partenza o l'arrivo siano posti in un Paese extracomunitario. Se si tratta di trasporto di persone, il trasporto è internazionale anche se arrivo o partenza siano collocati in un Paese comunitario	Italiano	Operatore economico o privato, italiano comunitario o estero	Distanza percorsa in Italia	SI ⁴¹
				Distanza percorsa all'estero	NO
		Estero o comunitario	Operatore economico o privato italiano	Distanza percorsa in Italia	SI ⁴²
				Distanza percorsa all'estero	NO
Trasporto Intracomunitario di beni	E' intracomunitario il trasporto di beni la cui partenza o il cui arrivo sono stabiliti in altro Paese comunitario	Italiano	Operatore economico italiano	Ovunque	SI
		Comunitario		SI, mediante integrazione della fattura comunitaria ad opera del committente italiano	
		Estero	SI, con autofattura, ad opera del committente italiano		
		Italiano, comunitario o estero	Privato italiano, comunitario o estero	Luogo di partenza in Italia	SI ⁴³
			Operatore economico estero	Luogo di partenza fuori Italia	NO
				Luogo di partenza in Italia	SI
Operatore economico comunitario	Luogo di partenza fuori Italia		NO		
Operatore economico comunitario	Ovunque sia il luogo di partenza	NO ⁴⁴			

40. Se il committente è un privato, il prestatore comunitario o estero deve nominare un rappresentante fiscale o identificarsi direttamente in Italia. Per approfondimenti circa la figura del rappresentante fiscale, si veda nel proseguo, al capitolo 3, paragrafo 3.3.

41. Se si tratta di trasporto internazionale, ricorrendo le condizioni, la prestazione può godere del regime di non imponibilità di cui ai numeri 1 e 2 dell'articolo 9 D.P.R. 633/72.

42. Se il committente è un operatore economico italiano ed il prestatore comunitario o estero non è identificato ai fini IVA in Italia, l'operatore italiano deve autofatturarsi (art. 17, comma 3 D.P.R. 633/72). Se il committente è un privato, il prestatore comunitario o estero deve nominare un rappresentante fiscale o identificarsi direttamente in Italia. Per approfondimenti circa la figura del rappresentante fiscale, si veda nel proseguo, al capitolo 3, paragrafo 3.3.

43. Il prestatore estero o comunitario deve nominare un rappresentante fiscale o identificarsi direttamente in Italia per assolvere l'imposta. Per approfondimenti circa la figura del rappresentante fiscale, si veda nel proseguo, al capitolo 3, paragrafo 3.3.

44. Il vettore emette fattura senza addebito di IVA. Sarà il committente comunitario a rendere imponibile la prestazione nel proprio Paese di residenza, con gli strumenti ivi all'uopo previsti. In particolare, per il trasportatore italiano trattasi di operazione considerata non imponibile (come tale soggetta a tutti gli obblighi contabili IVA), che concorre, tra l'altro, alla formazione del plafond (Circolare 13 del 23.02.1994, punto B.17).

Tavola III. Trattamento IVA dei servizi accessori ai trasporti

NATURA DEL SERVIZIO	PRESTATORE SOGGETTO DI IMPOSTA	COMMITTENTE	REGOLA	ASSOGGETTAMENTO AD IVA
Operazioni di carico, scarico, manutenzione e simili accessorie ai trasporti nazionali o internazionali (esclusi i trasporti intracomunitari di beni)	Italiano	Operatore economico o privato italiano, comunitario o estero	Prestazione eseguita in Italia	SI ⁴⁵
			Prestazione eseguita fuori Italia	NO
	Estero o comunitario	Operatore economico o privato italiano	Prestazione eseguita in Italia	SI
			Prestazione eseguita fuori Italia	NO
Operazioni di carico, scarico, manutenzione e simili accessorie ai trasporti intracomunitari di beni	Italiano, comunitario o estero	Operatore economico italiano	Ovunque sia eseguita la prestazione	SI
			Operatore economico comunitario	Ovunque sia eseguita la prestazione
		Operatore economico estero	Prestazione eseguita in Italia	SI
			Prestazione eseguita fuori Italia	NO
		Privato italiano, comunitario o estero	Prestazione eseguita in Italia	SI
			Prestazione eseguita fuori Italia	NO

1.1.3 Il regime di responsabilità nel contratto di trasporto: le soluzioni assicurative

La lettura della normativa civilistica, unitamente all'interpretazione fornita dai tribunali di merito e di legittimità, ci dice che il **vettore** è responsabile nei confronti del mittente o del destinatario della corretta esecuzione del trasporto, dal momento in cui riceve le merci da trasportare fino a quello in cui le riconsegna al destinatario, e quindi anche per il periodo in cui esse si trovano nei suoi magazzini, in attesa di essere cari-

cate per il trasporto a destinazione⁴⁶.

In questo arco di tempo, il vettore è pertanto tenuto a conservare e custodire le merci oggetto della stipulazione ed è responsabile in caso di perdita o di avaria.

La responsabilità si estende anche in caso di rifiuto, da parte del destinatario, della merce ovvero nel caso di omessa trasmissione di istruzioni da parte del mittente, dovendo il vettore ricorrere, a tale scopo, allo strumento del deposito⁴⁷.

⁴⁵ Se si tratta di operazione accessoria ad un trasporto internazionale, ricorrendo le condizioni, essa può godere del regime di non imponibilità di cui ai numeri 5 e 6 dell'articolo 9 D.P.R. 633/72 (si vedano, nel capitolo seguente, le problematiche relative alla corretta applicazione dei citati titoli di non imponibilità).

⁴⁶ Cass. Civ. 18 Giugno 2001 n. 8208, Cass. Civ. 29 Novembre 1996 n. 10647.

⁴⁷ Ipotesi per la quale trovano applicazione le norme sul deposito di cui all'art. 1514 c.c. (Cass. Civ. 7 marzo 1981, n. 1288). Concretamente infatti, il vettore è tenuto a custodire la merce, conservandola nel medesimo stato in cui si trovava al momento del ritiro da parte del mittente.

48. Art. 1693 c.c.

49. Particolare importanza assume quindi il regime degli oneri probatori, per cui mentre la prova della sussistenza del danno e del momento in cui si è verificato spetta a chi ha interesse sulle merci, la prova di un evento esonerativo della responsabilità del vettore, spetta a quest'ultimo.

50. La polizza di carico o Bill of Lading è un titolo di credito rappresentativo di merci di solito emesso dal comandante per conto del vettore, in cui si attesta che i colli descritti nel titolo sono stati ricevuti ed imbarcati in certe condizioni, in un determinato porto e in una certa data sulla nave ivi nominata, per essere trasportate fino al porto di destino. Della polizza di carico vengono emessi normalmente tre originali, ciascuno dei quali attribuisce al portatore la pienezza dei diritti, per i quali, adempito uno di essi, il vettore si libera anche nei confronti di eventuali altri portatori dei rimanenti originali.

51. L'assicurazione stipulata dal vettore può qualificarsi come contratto di assicurazione della responsabilità civile quando oggetto dell'assicurazione sia la diminuzione patrimoniale cui è esposto il patrimonio del vettore per effetto dell'obbligazione di risarcire il danno che gli deriva dall'aver perduto le cose consegnategli per il trasporto (Cass. Civ. 16 febbraio 2000 n. 1712).

52. Art. 4, comma 1 D.Lgs. 286/2005.

53. Nel trasporto marittimo nazionale, la deroga può sempre essere stabilita, ai sensi dell'art. 424 cod. nav., sia a favore del caricatore che del vettore relativamente al trasporto di merci di qualsiasi genere, nonché per i danni derivanti da ritardo (le clausole che derogano alla responsabilità del vettore non sono però ammissibili nel caso in cui la polizza di carico contenga la cd. "paramount clause", con cui vengono richiamate le regole dell'Aja Visby). Anche per il trasporto marittimo internazionale, le parti possono derogare al regime di responsabilità; in tale ultimo caso tuttavia, mentre la facoltà di deroga non incontra limiti per il caricatore, essa subisce delle limitazioni per quanto riguarda il vettore.

54. Per unità di carico si intende il collo, ovvero la cosa specifica individuata fisicamente (sia o no racchiusa in un imballaggio), o ancora, nel caso di rinfusa, l'unità di carico (peso o volume) indicata nel documento di trasporto, che corrisponde generalmente all'unità in base alla quale è misurato il nolo. Quando le merci sono collocate in un container, l'unità di carico va riferita alle merci in esso contenute.

Il vettore può tuttavia liberarsi dalla responsabilità provando che la perdita o l'avaria sono stati determinati da un fatto a lui non imputabile⁴⁸.

Analogamente, il **vettore marittimo** si presume responsabile delle perdite e dei danni subiti dalle merci nel periodo di tempo in cui le stesse gli erano affidate, salvo che provi che il danno è dipeso da evento a lui non imputabile⁴⁹.

In particolare, nel caso di merci trasportate via mare, per il ricevitore è sufficiente dimostrare che le merci, al momento della riconsegna da parte del vettore, non si trovano più nello stesso stato risultante dalla **polizza di carico**⁵⁰.

A fronte del suddetto regime di responsabilità, il vettore è tenuto pertanto ad assicurarsi sulla responsabilità per i danni alle cose da trasportare.

Per quanto concerne il **trasporto su strada**, l'assicurazione della responsabilità per i danni alle cose oggetto del contratto di trasporto è infatti condizione indispensabile per l'iscrizione all'Albo degli Autotrasportatori e quindi per l'esercizio dell'autotrasporto per conto terzi⁵¹.

In base al sistema delle **"tariffe a for-**

cella", il risarcimento della responsabilità del vettore di cose nei confronti del mittente o dell'avente diritto alla riconsegna incontrava un limite, che è stato ridefinito secondo nuovi criteri a fronte del previsto superamento del sistema delle tariffe a forcella al quale il Governo ha provveduto nel settembre 2005, stabilendo che "i corrispettivi per i servizi di trasporto merci su strada sono determinati dalla libera contrattazione delle parti che stipulano il contratto di trasporto"⁵².

In considerazione dell'esiguità degli indennizzi generalmente ottenibili in base alla normativa applicabile ai diversi tipi di trasporto, è prassi diffusa provvedere ad assicurare la merce da trasportare con una polizza **"da magazzino a magazzino"** ovvero mediante una copertura **"all risks"**, includendo anche un certo periodo di giacenza negli stessi. Anche nell'ambito del **trasporto marittimo**, sia nazionale che internazionale, le parti possono derogare al previsto regime di responsabilità⁵³.

E' altresì previsto un limite all'ammontare del risarcimento posto a carico del vettore, determinato in funzione dell'unità di carico⁵⁴, che tuttavia non trova

applicazione quando, prima del carico della merce, il mittente abbia formulato una dichiarazione di valore o di interesse speciale alla riconsegna: in tal caso infatti, il valore dichiarato si presume valore effettivo delle cose trasportate e il limite risarcitorio corrisponde al valore dichiarato, fino a prova contraria.

L'assicurazione contro i rischi della navigazione, oltre che nelle disposizioni codicistiche (artt. 515-520 cod. nav.), trova specifica disciplina in numerosi formulari che si sono ampiamente diffusi e tipizzati nella prassi.

Nell'ordinamento italiano inoltre, trova applicazione il cd. **principio dell'universalità dei rischi**, secondo il quale, in mancanza di diverse pattuizioni contrattuali, tutti i rischi che possono colpire le cose assicurate nel corso della navigazione rientrano nell'ambito della copertura assicurativa, salvo che l'assicuratore non dimostri la riconducibilità del sinistro ad un evento espressamente escluso dalla copertura, per legge o per contratto⁵⁵.

Anche i formulari standard di assicurazione delle merci, pur prevedendo diverse formulazioni a seconda dell'ampiezza della copertura e della tipo-

logia dei rischi, identificano una "universalità" di rischi coperti, accanto ad alcune ipotesi di rischio escluse⁵⁶.

Nei contratti di compravendita internazionale, quando la merce venduta deve essere trasportata per mare, sono spesso previste delle clausole che disciplinano la responsabilità e la ripartizione delle spese relative alla fase del trasporto tra venditore e compratore.

Nei confronti dei terzi, l'efficacia di tali clausole è subordinata alla loro inserzione nella polizza rilasciata per l'imbarco o nella B/L di carico.

Le condizioni di vendita peculiari al trasporto marittimo maggiormente ricorrenti sul piano internazionale sono sancite nei cd. **Incoterms**, ossia regole elaborate dalla Camera di Commercio Internazionale. Tra queste si possono citare:

EXW, FAS, FOB, CFR, CIF, DDU e DDP.

Le più note e diffuse sono rispettivamente, la clausola **FOB**, per cui le spese della stipulazione del contratto di trasporto sono a carico dell'acquirente e quella **CIF**, attraverso la quale le spese della stipulazione vengono poste a carico del venditore.

⁵⁵ Ai sensi dell'art. 521 cod. nav. "Sono a carico dell'assicuratore i danni e le perdite che colpiscono le cose oggetto del contratto a causa di tempesta, naufragio, investimento, urto, getto, esplosione, incendio, pirateria, saccheggio ed, in genere, per tutti gli accidenti della navigazione".

⁵⁶ Sotto il profilo probatorio, spetta dunque all'assicurato provare la sussistenza di un danno alle cose assicurate astrattamente riconducibile all'universalità dei rischi assicurati, mentre l'assicuratore è tenuto a dare la prova che, in concreto, il danno è dipeso da alcuno dei rischi espressamente esclusi. In difetto di tale prova, l'indennizzo è dovuto.

Nel caso di vendita **FOB, Free on board** o **Franco a bordo** il venditore sostiene i rischi e le spese di perdita o danneggiamento della merce fino al momento in cui il carico supera la murata della nave al porto di partenza, mentre a decorrere da tale momento, oppure dalla data concordata, gli stessi sono posti a carico del compratore⁵⁷.

Nell'ipotesi di vendita **CIF, Cost Insurance Freight**, il venditore è invece tenuto a stipulare un contratto di assicurazione marittima con adeguata copertura contro i rischi di perdita o danneggiamento della merce durante il trasporto, pagandone il relativo premio. L'assicurazione deve essere stipulata in termini tali da dare all'acquirente, o ad ogni altra persona che abbia un interesse assicurabile sulla merce, il diritto di azione diretta nei confronti dell'assicuratore.

Infine, con riferimento al trasporto aereo, sia nazionale che internazionale, rimanendo invariato il regime di responsabilità a carico del vettore, trovano analogamente applicazione le medesime previsioni relative al trasporto terrestre e marittimo in tema di limitazione del risarcimento ed esonerazione dalla responsabilità.

1.2 Il contratto di spedizione

1.2.1 Definizione civilistica ed inquadramento normativo

La spedizione è il contratto in base al quale lo spedizioniere assume l'obbligo di concludere, in nome proprio e per conto del mittente, un contratto di trasporto e di compiere le operazioni accessorie⁵⁸.

Giuridicamente, la spedizione è un mandato senza rappresentanza, che, in mancanza di diversa pattuizione, si presume a titolo oneroso.

La disciplina legale (artt. 1737-1741 c.c.), che va integrata con quella del mandato (art. 1703 c.c.), si completa con le leggi speciali che regolano l'istituzione di elenchi autorizzati degli spedizionieri ed il riconoscimento giuridico della professione di spedizioniere doganale⁵⁹.

La pratica e gli usi commerciali, favoriti dal fatto che il legislatore non ha previsto per il contratto di spedizione l'obbligo della forma scritta, hanno fatto sì che il contratto di spedizione venga solitamente concluso dietro accettazione, da parte del cliente, della c.d. quotazione od offerta formulata per il

57. Il compratore sopporta altresì tutti i rischi e le spese addizionali dal momento dello spirare del periodo concordato per la consegna qualora ometta di fornire al fornitore le istruzioni relative al nome della nave, al punto di caricamento e al momento in cui deve essere effettuata la consegna, ovvero la nave da lui designata non si presenti in tempo o non sia in condizioni di caricare la merce.

58. Art. 1737 Codice Civile.

59. Rispettivamente, L. 1442/41 e L. 1612/60.

servizio richiesto, dimenticandosi spesso di accompagnare a tali quotazioni anche la sottoscrizione, per accettazione, delle condizioni generali di contratto predisposte dalle associazioni di categoria depositate presso le locali Camere di Commercio.

Il contratto di spedizione si differenzia dal contratto di trasporto in relazione al regime di responsabilità applicabile, in quanto nel contratto di trasporto, il vettore si obbliga a trasferire le merci con mezzi propri o anche con mezzi altrui, assumendo su di sé i relativi rischi; mentre con quello di spedizione, lo spedizioniere si obbliga soltanto a concludere con terzi, in nome proprio e per conto del proprio mandante, il contratto di trasporto⁶⁰.

A fronte di ciò ne deriva pertanto che, mentre il vettore esaurisce i suoi obblighi trasferendo al luogo indicato le cose ricevute in consegna, (salva l'eventuale responsabilità in caso di perdita o avaria), lo spedizioniere esaurisce il suo compito con la conclusione del contratto di trasporto, rispondendo solo dell'eventuale inadempimento dell'obbligo di conclusione, secondo le regole sulla diligenza del mandatario (art. 1710 c.c.)⁶¹.

La pratica ha dimostrato come non sia sempre semplice distinguere il contratto di spedizione dal contratto di trasporto. La giurisprudenza è stata così costretta a fare ricorso all'individuazione di una serie di indici presuntivi indicativi della volontà di stipulare un contratto di trasporto, tra cui:

- il rilascio di una **lettera di vettura**⁶²;
- la predeterminazione di un **compenso globale unitario** comprensivo sia della provvigione che delle spese di trasporto⁶³.

Quando le parti si accordano affinché lo spedizioniere esegua anche il trasporto, i due contratti si fondono dando luogo alla figura dello **spedizioniere-vettore**, in capo al quale si sommano le relative responsabilità.

Pur non essendo obbligatorio, è opportuno ed in linea con la prassi, che il mittente rediga una **lettera di istruzioni o di incarico**, nota anche come **bordereau**, che raccoglie tutti i dati sulla spedizione e relativa consegna allo spedizioniere⁶⁴.

Stando alla previsione codicistica nella scelta della via, del mezzo e delle modalità di trasporto della merce, lo

60. Cass. Civ. 28 marzo 1995, n. 3614; Cass. Civ. 17 maggio 1991, n. 5568; Cass. Civ. 29 marzo 1989, n. 1489; Cass. Civ. 17 settembre 1980, n. 5286.

61. Cass. Civ. 29 marzo 1989, n. 1489.

62. Cass. Civ. 11 ottobre 1990, n. 9993.

63. Tale elemento tuttavia non è decisivo e richiede la presenza di elementi concorrenti, dato che nel contratto di spedizione può essere convenuta anche una somma globale unitaria, comprensiva della retribuzione e delle spese (Cass. Civ. 6 marzo 1997, n. 1994).

64. Tale lettera di incarico, con la quale il mittente specifica le modalità del comportamento dovuto, trasformando l'obbligo dello spedizioniere da generico in specifico, viene restituita al mittente con la sottoscrizione per accettazione. A far data da tale momento, il bordereau acquista efficacia vincolante tra le parti e diventa la principale fonte di informazioni in merito all'organizzazione della spedizione.

65. Art. 1739 Codice Civile.

66. Art. 2 comma 2 della condizioni generali di contratto predisposte dagli spedizionieri e depositate presso le Camere di Commercio.

67. Ai sensi dell'art. 1766 c.c. "Il depositario è il contratto col quale una parte riceve dall'altra una cosa mobile con l'obbligo di custodirla e di restituirla in natura". A fronte dell'obbligo di diligenza che il legislatore pone a carico del depositario nella custodia della cosa, che, in base all'art. 1768 c.c. deve essere quella del buon padre di famiglia, il depositario è responsabile per il danno subito alla cosa nel periodo della custodia. Tuttavia, ai sensi dell'art. 1769 c.c. "il depositario incapace è responsabile della conservazione della cosa nei limiti in cui può essere tenuto a rispondere per fatti illeciti. In ogni caso il depositante ha diritto di conseguire la restituzione della cosa finché questa si trova presso il depositario; altrimenti può pretendere il rimborso di ciò che sia stato rivolto a vantaggio di quest'ultimo".

68. Più precisamente, l'inadempimento degli obblighi contrattuali riguarda l'inservanza dell'obbligo di concludere il contratto di trasporto, con particolare riguardo alla scelta del vettore, ovvero il mancato adempimento delle operazioni accessorie e, più in generale, di tutti gli obblighi che vengono posti a carico dello spedizioniere con la stipula del contratto di spedizione.

69. Art. 1715 c.c. "In mancanza di patto contrario, il mandatario che agisce in proprio nome non risponde verso il mandante dell'adempimento delle obbligazioni assunte dalle persone con le quali ha contrattato, tranne il caso che l'insolvenza di queste gli fosse, o dovesse essergli nota, all'atto della conclusione del contratto". La recente riforma dell'autotrasporto, introdotta con il D.Lgs. 286/2005, ha redistribuito, attraverso specifiche disposizioni normative, il carico di responsabilità tra i vari soggetti intervenienti nella catena del trasporto: committente, caricatore, proprietario della merce.

70. Cass. Civ. 18 ottobre 1991, n. 11010; Cass. Civ. 27 gennaio 1982, n. 544; Cass. Civ. 17 settembre 1977, n. 3996. Per costante giurisprudenza, la diligenza del buon padre di famiglia si inquadra nell'ambito della diligenza dell'uomo medio. Secondo Cass. Civ. 11 gennaio 1951, n. 49 tuttavia, il buon padre di famiglia non è soltanto la figura del cd. uomo medio, ma è il modello di cittadino avveduto, che vive in un determinato ambiente sociale, secondo i tempi, le abitudini, i rapporti economici e il clima storico-politico.

spedizioniere è tenuto ad osservare le istruzioni del committente e, in mancanza, ad operare secondo il miglior interesse del medesimo⁶⁵; nella realtà avviene esattamente il contrario: "Salvo disposizioni contrarie del mandante, lo spedizioniere dispone della libera scelta delle vie e dei mezzi da mettere in opera, dei modi di trasporto da utilizzare, degli itinerari, dei dispositivi tecnici da adottare, per assicurare l'esecuzione del contratto"⁶⁶.

Lo spedizioniere ha l'obbligo di custodire le cose che gli sono temporaneamente affidate, in attesa della stipula del contratto di trasporto per conto del mittente. La responsabilità nei confronti del mittente sorge dal momento in cui lo spedizioniere riceve i beni in consegna dal mittente e cessa con la riconsegna delle merci al vettore prescelto per l'esecuzione del trasporto, ovvero secondo la prassi, agli agenti di terra del vettore marittimo o aereo. Durante tale periodo, lo spedizioniere è responsabile delle cose affidate alla sua custodia in base alla disciplina del deposito⁶⁷.

Lo spedizioniere è inoltre responsabile per i danni sofferti dal mittente per l'inadempimento degli obblighi nascenti dal

contratto di spedizione, nonché per la perdita o avaria della merce verificatasi nel periodo di tempo in cui le cose si trovavano sotto la sua diretta custodia⁶⁸.

Non è invece responsabile dell'operato delle imprese di trasporto o degli altri soggetti di cui si avvale per l'esecuzione dell'incarico (altri spedizionieri, depositari, assicuratori), se non nei limiti della colpa nell'effettuazione della scelta o della trasmissione di istruzioni⁶⁹.

La responsabilità è esclusa quando lo spedizioniere provi che la perdita o l'avarìa è dovuta a caso fortuito, forza maggiore o ad un evento a lui non imputabile verificatosi malgrado l'uso della **diligenza del buon padre di famiglia**⁷⁰.

Normalmente lo spedizioniere riceve, per l'esecuzione dell'incarico, una provvigione, oltre ad un compenso per l'esecuzione delle prestazioni accessorie ed al rimborso di tutte le spese sostenute. Di regola, il mittente è tenuto a corrispondere il compenso indipendentemente dal buon esito dell'affare, sempre che la mancata esecuzione non sia dipesa da una causa imputabile al mandatario.

I.2.2 Lo spedizioniere come mandatario senza rappresentanza: le prestazioni proprie

Come già anticipato, il contratto di spedizione integra un mandato senza rappresentanza⁷¹.

Nel contratto di trasporto pertanto, è allo spedizioniere che spetta la qualifica di mittente, in modo tale che è quest'ultimo ad acquistare tutti i diritti e ad assumere tutti gli obblighi nascenti dal contratto, secondo quanto dispone l'art. 1705 c.c. che definisce il mandato senza rappresentanza, anche nell'ipotesi in cui il terzo conosca l'esistenza del mandato e quindi l'interesse del mandante nell'affare.

Secondo le disposizioni civilistiche infatti, nel caso in cui il mandatario stipuli il contratto in nome proprio (anche se per conto del mandante), gli effetti del negozio si producono direttamente in capo a quest'ultimo, non costituendosi alcun rapporto tra mandante e terzo.

In quanto mandato senza rappresentanza dunque, il contratto di spedizione crea rapporti solo tra il committente e lo spedizioniere, anche se il mandante ha facoltà di esercitare i diritti di

credito (e quindi anche l'azione di risarcimento nei confronti del vettore per il danno derivante dalla perdita o avaria delle cose trasportate) derivanti dai rapporti giuridici posti in essere dal mandatario nell'esecuzione dell'incarico conferitogli⁷².

Analogamente alla disciplina del mandato, che comprende non solo gli atti per i quali il mandato è stato conferito, ma anche quelli necessari al loro compimento, il contratto di spedizione obbliga lo spedizioniere al compimento delle **operazioni accessorie** all'obbligazione principale⁷³.

Accanto all'obbligo di concludere un contratto di trasporto in nome proprio e per conto del mandante e di provvedere all'esecuzione del contratto secondo la diligenza del buon padre di famiglia, lo spedizioniere è tenuto ad una serie di prestazioni accessorie che sono non soltanto quelle occorrenti per la stipulazione del contratto di trasporto, ma anche quelle **complementari** rispetto al risultato finale che il committente avrebbe direttamente conseguito, quale la consegna della merce al trasportatore con modalità tali da non esporla a rischi evitabili⁷⁴.

71. Art. 1705 c.c., comma 1 "Il mandatario che agisce in proprio nome acquista i diritti e assume gli obblighi derivanti dagli atti compiuti con i terzi, anche se questi hanno avuto conoscenza del mandato".

72. Art. 1705 c.c., comma 2^o "I terzi non hanno alcun rapporto col mandante. Tuttavia il mandante, sostituendosi al mandatario, può esercitare i diritti di credito derivanti dall'esecuzione del mandato, salvo che ciò possa pregiudicare i diritti attribuiti al mandatario dalle disposizioni degli articoli che seguono".

73. Tra gli atti necessari al compimento del mandato che, ai sensi dell'art. 1708 c.c., sono ricompresi nell'ambito dello stesso, vanno considerati quelli che si riconnettono all'attività espressamente consentita e ne costituiscono l'ulteriore svolgimento naturale e non pure quelli che non si pongano come "necessari" e consequenziali per l'adempimento del mandato, costituendone invece un ulteriore sviluppo, attraverso una dilatazione dell'oggetto (Cass. Civ. 28 novembre 1981, n. 6353).

74. Cass. Civ. 18 ottobre 1991, n. 11010; Cass. Civ. 6 aprile 1982, n. 2133; Cass. Civ. 27 gennaio 1982, n. 544; Cass. Civ. 23 agosto 1978, n. 3949.

Sono considerati quindi accessori tutti gli atti materiali, giuridici e formali che siano strumentali o conseguenti alla conclusione del negozio di trasporto, tra cui:

- **la custodia della merce del mittente⁷⁵;**
- **l'assicurazione delle merci, quando prevista dalle parti o dagli usi⁷⁶;**
- **il deposito, il magazzinaggio, il carico e lo scarico, la pesatura della merce;**
- **il ritiro e la consegna della merce⁷⁷;**
- **la consegna della merce al trasportatore con modalità tali da non esporla a rischi evitabili;**
- **tutte le operazioni necessarie ed utili al trasporto, come per esempio, l'imballaggio, il trasbordo della merce negli scali intermedi, la scorta della merce;**
- **la riscossione dei crediti o degli assegni al momento della riconsegna;**
- **gli accertamenti peritali;**
- **gli adempimenti di natura amministrativa.**

Tuttavia, se il contratto ha ad oggetto il compimento delle sole operazioni accessorie, esso non ricade nell'ambito della spedizione ma può invece definirsi come un **mandato** o un **contratto d'opera, di deposito o di appalto⁷⁸**.

75. Nel contratto di spedizione, la custodia delle cose da trasportare, affidata allo spedizioniere, rientra tra le operazioni accessorie alla conclusione del contratto di trasporto alle quali egli si obbliga, ai sensi dell'art. 1737 c.c.. Pertanto, la prestazione di temporanea custodia, cui è tenuto lo spedizioniere in attesa della stipula del contratto di trasporto per conto del mandante, è soggetta alla disciplina degli artt. 1768 e 1780 c.c. in tema di deposito, con la conseguenza che lo spedizioniere stesso risponde dell'avaria e della perdita della merce durante tale temporanea custodia, salvo che provi il fatto a lui non imputabile verificatosi malgrado l'uso delle diligenza del buon padre di famiglia (Cass. Civ. 18 ottobre 1991, n. 11010).

76. Salvi gli usi contrari del luogo di stipulazione del contratto, lo spedizioniere non ha l'obbligo di provvedere all'assicurazione delle cose spedite e quindi non è inadempiente se ha scelto un vettore non protetto da adeguata copertura assicurativa (Cass. Civ. 27 gennaio 1995, n. 1016). Tuttavia lo spedizioniere deve assicurarsi quando il mittente gli chiede espressamente di stipulare un'assicurazione per le merci trasportate (App. Firenze 23 maggio 1973).

77. Cass. Civ. 22 maggio 1997, n. 4567; Cass. Civ. 6 aprile 1982, n. 2133.

78. Allorché al contratto di spedizione ineriscano prestazioni accessorie, che di per sé darebbero vita a negozi di natura diversa per effetto della regola della prevalenza causale nel negozio complesso, le cause accessorie vengono assorbite nel regime giuridico della causa principale del negozio. Ove quella causa manchi, viene meno la possibilità dell'assorbimento della causa delle prestazioni accessorie in quella del negozio principale e risorge la possibilità di autonomia dei diversi contratti (Cass. Civ. 70/1158).

1.2.2.a Il trattamento IVA del contratto di spedizione come particolare figura di mandato senza rappresentanza.

Nel capitolo precedente si sono chiariti alcuni aspetti relativi ai presupposti oggettivi e territoriali dell'IVA, con specifico riferimento alla disciplina delle prestazioni di trasporto. Qui ci occuperemo brevemente della disciplina IVA del contratto di mandato – ricorrendone le condizioni – e del contratto di spedizione. Come si è visto, infatti il contratto di spedizione non è altro che una particolare fattispecie di mandato a concludere, in nome proprio e per conto del mandante, un contratto di trasporto e a compiere le operazioni accessorie che rende applicabile un regime IVA particolare e caratteristico.

Sia le prestazioni di servizi derivanti dal mandato che quelle più specificamente derivanti da un rapporto di spedizione rientrano tra quelle che nel capitolo introduttivo si sono definite “generiche”, cioè assoggettate alla regola generale di localizzazione del domicilio/residenza del prestatore dei servizi stessi. Quindi, tali prestazioni sono rilevanti ai fini IVA quando siano

rese da un soggetto che ha il domicilio o la residenza in Italia⁷⁹.

Come è noto, il mandato può essere conferito con o senza rappresentanza:

- nel **mandato con rappresentanza** il mandatario (cosiddetto “*intermediario trasparente*”) compie atti giuridici in nome e per conto del cliente, per cui i negozi conclusi si riproducono e ricadono direttamente e immediatamente in capo al mandante (articolo 1704 Codice Civile);
- nel **mandato senza rappresentanza** – quale è appunto la spedizione – il mandatario (cosiddetto “*intermediario opaco*”) agisce in nome proprio ma per conto altrui, acquistando i diritti ed assumendo gli obblighi nella propria sfera giuridica per poi ritrasmetterli al mandante con un atto distinto (articolo 1705 Codice Civile).

In base all'articolo 3, comma 3, ultimo periodo del D.P.R. 633/72, le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario.

⁷⁹. Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 19/E del 22 gennaio 2002.

80. In tal senso si è più volte espresso l'allora Ministero delle Finanze, con Risoluzioni 11 febbraio 1998, n. 6, 27 settembre 1999, n. 146, 27 dicembre 1999, n. 170):

81. La formulazione della disciplina nazionale, acquisita dall'articolo 6, quarto periodo, della sesta Direttiva comunitaria n. 388/77/CEE intende assicurare il meccanismo della detrazione dell'imposta sia in testa al mandante che in capo al mandatario proprio conferendo "opacità" al rapporto stesso. La particolarità risiede nella circostanza che le prestazioni rese dal mandante sono rappresentanza al mandante hanno oggettivamente la stessa natura di quelle rese o ricevute dal mandatario, mentre resta al contrario fermo l'eventuale diverso trattamento IVA per ciascuna delle due operazioni in relazione alla diversa posizione fiscale soggettiva del mandante e del mandatario. Sicché nei rapporti tra mandante e mandatario resta immutata la qualificazione oggettiva della prestazione eseguita, mentre il trattamento fiscale della stessa va determinato secondo la posizione soggettiva del mandante e del mandatario che restano giuridicamente soggetti distinti.

82. Tali regole sono contenute nell'articolo 13, comma 2, lettera b) del D.P.R. 633/72.

83. Infatti, secondo quanto previsto all'articolo 13, comma 2, lettera b) del D.P.R. 633/72 i corrispettivi su cui calcolare la base imponibile sono costituiti "(...) per le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza, di cui al comma 3 dell'articolo 3, rispettivamente dal prezzo di fornitura del servizio pattuito dal mandatario, diminuito della provvigione, e dal prezzo di acquisto del servizio ricevuto dal mandante, aumentato della provvigione." A corollario di tali regole, il successivo comma 4 alla lettera h), non considera prestazioni (autonome) di servizio le prestazioni rese dal commissionario e quelle rese dal mandatario senza rappresentanza al mandante.

84. La Risoluzione ministeriale n. 31/E del 30 aprile 1998 ha chiarito che anche se la provvigione è chiamata "sconto" ed è prevista la gratuità della stessa, la base imponibile per le prestazioni rese da mandatari senza rappresentanza va applicata con i criteri stabiliti dal citato articolo 13. Più di recente, la Risoluzione ministeriale n. 67/E del 23 maggio 2000 ha ulteriormente precisato che la disposizione in esame, che consente di evitare un'autonoma fatturazione spettante al mandatario per la provvigione di propria competenza, trova applicazione solo quando entrambe le parti del contratto di mandato rivestano la qualifica di soggetti passivi di imposta. Ciò significa che le prestazioni rese a soggetti privati sono da assoggettare autonomamente ad IVA secondo le regole ordinarie.

Ciò significa che:

- le prestazioni di servizi rese o ricevute dal mandatario senza rappresentanza per conto del suo mandante conservano la stessa natura oggettiva delle prestazioni originarie⁸⁰;
- ciò che resta nettamente distinto sono le posizioni "soggettive" del mandante e del mandatario: i due operatori mantengono autonome soggettività tributarie⁸¹.

Proprio per le peculiarità riconosciute alla figura del mandato senza rappresentanza la legge IVA stabilisce regole particolari per la determinazione della base imponibile della prestazione (o del complesso di prestazioni, come nel caso del contratto di spedizione) resa al mandante dal mandatario⁸².

Per ciò che riguarda l'attività dello spedizioniere, pertanto, per la parte delle sue prestazioni che configurino un mandato per l'acquisto di servizi, come detto, viene considerata avente la medesima natura sia la prestazione "ricevuta" dal mandatario ad opera del prestatore – terzo (il trasportatore scelto dallo spedizioniere, ad esempio), sia quella "ricevuta" dal mandan-

te da parte dello spedizioniere mandatario. Allora: il prestatore – terzo fattura al mandatario l'importo totale pattuito per la prestazione resa (il trasporto, nell'esempio fatto), mentre il mandatario fattura al mandante l'importo della medesima prestazione (di trasporto) resa dal terzo aumentato della provvigione a lui spettante⁸³.

In sostanza, l'operatore che agisce in nome proprio ma per conto altrui, pur mantenendo autonoma soggettività tributaria, si interpone nel rapporto tra il committente e il terzo provvedendo ad emettere le fatture con l'applicazione sempre della medesima disciplina del rapporto sottostante⁸⁴. Ciò significa che, ai fini dell'IVA, la provvigione del mandatario senza rappresentanza per l'acquisto di servizi – quale può essere lo spedizioniere - non assume autonoma evidenza, scontando il tributo soltanto in via indiretta, come differenza di importo tra la fatturazione ricevuta dal mandatario per mano dei terzi prestatori del servizio acquistato e quella effettuata ad opera del mandatario stesso alla casa mandante per un identico ammontare aumentato della provvigione.

Da tutto quanto detto, scaturiscono

importanti conseguenze anche per ciò che concerne il regime IVA con cui i servizi ricevuti dal mandatario per l'acquisto vengono da questi trasferiti al proprio mandante. La prestazione tra l'operatore terzo e il mandatario e tra quest'ultimo e il mandante segue la natura del servizio oggetto del mandato sia per ciò che concerne l'aliquota applicabile o l'eventuale regime di esenzione/non imponibilità specificamente previsto. La stessa resta autonoma solo in relazione alla diversa posizione fiscale ai fini IVA dei soggetti. In particolare, quindi, se una certa prestazione di servizi gode di un particolare trattamento di favore (aliquota ridotta, esclusione dall'imposta, esenzione da IVA, non imponibilità) in ragione della condizione *oggettiva* propria della stessa, lo stesso trattamento si rende applicabile sia nel rapporto tra il mandatario e l'operatore terzo che nel rapporto tra il mandante e il mandatario⁸⁵.

Si impongono a questo punto alcune osservazioni, per meglio comprendere ciò che si è appena esposto.

1) In primo luogo, è da sottolineare come al disposto delle norme citate sul trattamento IVA delle prestazioni

del mandatario senza rappresentanza si attribuisca natura cogente.

In altre parole, perché operi il regime che si è illustrato occorre che venga rispettato quanto stabilito dalla legge, con particolare riferimento alla determinazione della base imponibile della prestazione (o del complesso di prestazioni, come nel caso del contratto di spedizione) resa dal mandatario al mandante – articolo 13, comma 2, lettera b) D.P.R. 633/72. Cioè, affinché la provvigione del mandatario senza rappresentanza per l'acquisto di servizi – quale può essere lo spedizioniere – non assuma come detto autonoma evidenza e possa scontare il tributo soltanto in via indiretta, beneficiando del regime IVA stabilito per il servizio acquistato in nome e per conto del cliente (in ipotesi, non imponibile o esente), occorre che lo spedizioniere computi la propria provvigione direttamente in aumento del corrispettivo con cui viene riaddebitato il servizio acquistato. L'esposizione in fattura della provvigione pattuita separatamente dal corrispettivo addebitato per l'acquisto del servizio (riaddebitato al costo) o la fatturazione sepa-

85. A titolo esemplificativo, è stato chiarito che le prestazioni rese da odontotecnici consorziati ad un consorzio tra gli stessi costituito e che agisce in qualità di mandatario senza rappresentanza, sono esenti IVA in quanto le stesse prestazioni fornite dal consorzio ai clienti – pazienti sono oggettivamente esenti ai sensi dell'articolo 10 comma 1, n. 18 (Risoluzione n. 250/E del 30 luglio 2002). Medesimo principio dovrebbe pertanto valere, ad esempio, in presenza di un mandato alla stipula di un contratto assicurativo: la prestazione resa dal mandatario (la cui remunerazione sarà fatturata unitariamente al trasferimento in capo al mandante del corrispettivo pagato all'assicuratore) sarà da considerarsi oggettivamente esente ai sensi dell'art. 10, comma 1, numero 1. Il Ministero ha infatti già avuto modo di precisare come il riaddebito ad una società nazionale o estera, di costi sostenuti per suo conto, rientri tra le prestazioni rese in qualità di mandatario senza rappresentanza. Pertanto il riaddebito mantiene la stessa natura della prestazione sottostante sia per quanto riguarda l'aliquota che il servizio trasferito (RM 6/E, dell'11 febbraio 1998).

rata della stessa, rende tale provvigione imponibile ad IVA secondo le regole ordinarie (e pertanto all'aliquota del 20%)⁸⁶.

In tal caso, assumendo che il ruolo svolto dallo spedizioniere si configuri come mera intermediazione (nei sensi indicati nella Risoluzione n. 377 del 02.12.2002) solo il corrispettivo addebitato al cliente come ribaltamento alla pari del costo sostenuto per l'acquisto del servizio potrà continuare a godere del particolare regime stabilito per il servizio acquistato. In altri termini, se lo spedizioniere – nell'ambito dello specifico contratto concluso⁸⁷ – acquista per 100 una assicurazione per le cose spedite o trasportate in regime di esenzione IVA⁸⁸, affinché tale regime di esenzione si estenda anche alla sua provvigione, occorre che egli addebiti al cliente – per quello specifico servizio di assicurazione – un corrispettivo unitario in cui sia incluso anche il suo guadagno (in ipotesi, 10). La fattura al cliente, cioè, dovrà recare un imponibile IVA di 110, tutto esente IVA in forza del combinato disposto dell'art. 10 (esenzione delle prestazioni di assicurazione) e

dell'art. 3, comma 3 della legge IVA (regime del mandatario senza rappresentanza)⁸⁹. Se viceversa, per ragioni legate al metodo di calcolo – in ipotesi forfetario o dovuto in ragione di parametri non determinabili al momento della operazione⁹⁰ –, la provvigione di 10 fosse fatturata separatamente dal riaddebito del costo (100) sostenuto per acquistare quello specifico servizio di assicurazione, l'esenzione IVA si continuerebbe ad applicare solo a tale corrispettivo (100)⁹¹, rimanendo la provvigione (10) esposta separatamente soggetta alla aliquota ordinaria del 20%⁹².

2) Considerazioni analoghe a quest'ultima vanno svolte con riferimento a quelle voci della fattura dello spedizioniere/mandatario con cui lo stesso addebita al cliente quote di propri costi di impresa, costi, cioè, non direttamente correlati allo svolgimento del mandato (stampati, spese telefoniche, accessori, diritti fissi, quote di assicurazioni stipulate dal mandatario globalmente con riferimento alla intera sua attività, recupero forfetario di spese ammi-

86. Può accadere, infatti, come implicitamente riconosciuto dall'Agenzia delle Entrate, che la provvigione del mandatario sia calcolata con metodi che non ne consentono la determinazione immediata per singola operazione compiuta. Con Risoluzione 377/E del 02.12.2002, pur in presenza di un rapporto riconosciuto come di mandato senza rappresentanza, l'Agenzia pare consentire che il mandante rimborsi al proprio mandatario l'importo esatto delle fatture dei fornitori esterni, mentre la provvigione per la complessiva attività d'intermediazione sia corrisposta anticipatamente, proprio in quanto commisurata a parametri che non tengono direttamente conto delle quantità o del valore dei beni e servizi acquistati. Con successiva pronuncia, la stessa Agenzia ha tuttavia ribadito la natura cogente dell'articolo 13, comma 2, lettera b) D.P.R. 633/72.

87. Non si deve cioè trattare, come si preciserà al punto che segue, di ripartizione pro quota ai vari committenti di un costo che lo spedizioniere ha sostenuto globalmente (come nell'ipotesi che l'assicurazione sia stata acquistata una tantum con unica polizza presso la stessa Compagnia a copertura di tutte le operazioni da compiersi in un determinato periodo). In tal caso non opera la norma sul mandato senza rappresentanza, in quanto non vi è coincidenza tra il servizio (globale) acquistato dal mandante e quello (pro quota) goduto dal mandante.

88. Art. 10, comma 1, numero 2 D.P.R. 633/72.

89. Tali norme andranno indicate in fattura, in luogo della esposizione dell'imposta, come statuito dall'art. 21, comma 2, lettera c).

90. Come nel caso preso in esame nella citata Risoluzione 377/2002 (vedasi nota 86).

91. Infatti, solo tale importo è espressione diretta del servizio acquistato (assicurazione) e solo questo non muta la propria natura di operazione esente nel trasferimento dal mandatario al mandante.

92. Come si dirà, il regime IVA è esclusivamente proprio di tale imposta. Le particolari regole di fatturazione non incidono sulle differenti regole contabili da seguire nella determinazione del reddito di impresa ai fini delle imposte dirette.

nistrative generali). Tali voci, benché inserite in una fattura emessa con riferimento a servizi anche oggettivamente non imponibili (ad esempio, trasporto o spedizione di merce all'esportazione)⁹³, se non relativi direttamente al mandato, scontano il tributo all'aliquota ordinaria del 20%, senza potere accedere alla specifica disciplina del mandato dettata dall'articolo 13, comma 2, lettera b.

3) L'operatività del regime del mandato senza rappresentanza non esclude che per talune specifiche prestazioni si possa rendere applicabile il disposto dell'articolo 15, comma 1, numero 3 della legge IVA, secondo cui sono fuori dalla applicazione del tributo le anticipazioni fatte in nome e per conto del cliente quando le stesse siano a questo riaddebitate alla pari. Trattasi di ipotesi di esecuzione di un mandato con rappresentanza, nelle quali il prestatore (lo spedizioniere) è abilitato ad effettuare determinate spese non solo per conto ma direttamente nel nome del cliente. La prova del rapporto sottostante tra mandante e

mandatario è costituita dalla duplice intestazione della fattura di acquisto del servizio dal fornitore terzo: essa va intestata infatti, oltre che allo spedizioniere, anche al cliente per conto ed in nome del quale lo specifico acquisto è stato compiuto⁹⁴. Ricorrendo tali condizioni, l'importo esposto nella fattura dello spedizioniere a titolo di mero recupero delle somme anticipate per il cliente, sarà da considerare fuori dal campo di applicazione dell'IVA ex art. 15 D.P.R. 633/72⁹⁵.

Benché – per tutto ciò che si è detto – le prestazioni rese dal mandatario senza rappresentanza al mandante conservino la stessa natura oggettiva di quelle rese o ricevute dal mandatario per conto del mandante, il trattamento IVA previsto per ciascuna delle due operazioni può risultare differente in ragione della eventuale particolare posizione soggettiva di uno degli operatori che intervengono nella transazione. In sostanza, il carattere pure opaco riconosciuto dalla normativa IVA al rapporto di mandato senza rappresentanza non deve consentire di trasferire al mandante un regime IVA

93. Si veda oltre, il capitolo sui servizi internazionali.

94. Una autorevole dottrina (MANDO' Manuale dell'imposta sul valore aggiunto, IPSOA, 2005, 273) sottolinea come la norma dell'articolo 15, comma 1, numero 3 del D.P.R. 633/72 possa dare adito ad alcune difficoltà applicative in tutti quei casi in cui a causa della natura del servizio acquistato in nome e per conto di altri (si pensi, ad esempio, proprio al trasporto), non sia agevole far constare dal documento emesso da parte del soggetto che rende quel servizio che esso è stato eseguito non a favore di chi lo ha richiesto, bensì in nome e per conto di un soggetto terzo, dominus dell'affare. La stessa Amministrazione Finanziaria ha infatti escluso che possa invocarsi l'articolo 15 nel rapporto tra società di gestione di un aeroporto e vettore e tra questo ed i passeggeri: i diritti di imbarco devono essere fatturati dalla società di gestione al vettore e da questo ai passeggeri, senza possibilità di considerare tali diritti riscossi dal vettore quali rimborsi di anticipazioni fatte in nome e per conto della società di gestione. Pertanto l'IVA va applicata anche sulla parte di corrispettivo addebitato dal vettore ai passeggeri a titolo di rivalsa del diritto di imbarco (Ris. 31 luglio 2003, n. 164).

95. Sono altresì fuori campo IVA l'importo degli imbaraggi e dei recipienti, quando ne sia espressamente pattuito il rimborso alla resa.

96. Sul regime di non imponibilità di cui all'art. 9, numero 6 D.P.R. 633/72, si veda oltre, nel capitolo 2.

97. Analogamente, l'Agenzia ha chiarito che, nel caso di un Consorzio (nella veste tipica di mandatario senza rappresentanza delle imprese consorziate) che stipuli con la NATO un appalto per il servizio di trasporto di persone in Italia, laddove il servizio venga effettuato dalle imprese consorziate le quali fatturano al predetto proprio mandatario senza rappresentanza delle imprese, il quale a propria volta fattura dette prestazioni alla NATO, le prestazioni fatturate dalle singole imprese al Consorzio e quelle fatturate da quest'ultimo al cliente finale (NATO) sono entrambe da considerarsi operazioni di trasporto. Tuttavia, l'agevolazione soggettiva (non imponibilità IVA delle prestazioni ricevute) prevista dall'articolo 72 D.P.R. 633/72 per il committente (NATO) si applica solo alle fatture emesse dal Consorzio nei confronti della NATO stessa. In quanto agevolazione soggettiva, non può estendersi a soggetti diversi, quali sono i consorziati, quando riaddebitano i costi sostenuti al proprio consorzio (Risoluzione n. 145/E del 15 maggio 2002).

98. Ciò, in forza della regola generale secondo cui la prestazione è rilevante ai fini IVA se il prestatore è soggetto passivo di imposta in Italia (articolo 7, comma 3 D.P.R. 633/72).

agevolativo che dipenda esclusivamente dalla condizione soggettiva del soggetto terzo con cui il mandatario entra in rapporto per dare esecuzione al suo incarico. Tale principio è stato ribadito di recente dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 355/E del 14 novembre 2002: il regime agevolativo IVA di non imponibilità previsto all'articolo 9, primo comma n. 6 per le opere di manutenzione portuale, avendo natura di agevolazione soggettiva, si applica soltanto per le fatture emesse direttamente dalle imprese prestatrici del servizio nei confronti dell'ente appaltante beneficiario dell'agevolazione (in quanto avente sede in ambito portuale)⁹⁶. Tale regime di non imponibilità non può quindi applicarsi alle fatture con cui il consorzio costituito tra dette imprese per la realizzazione di tali lavori, emette in qualità di mandatario senza rappresentanza per ribaltare ai consorziati i costi di esecuzione delle opere portuali sostenuti per loro conto⁹⁷.

Quanto sin qui detto non deve poi assolutamente interferire con la corretta individuazione del requisito territoriale dell'imposta, che – come si è visto nei

paragrafi che precedono – a seconda del tipo di servizio ricevuto o prestatore risulta legato al verificarsi di presupposti differenti (luogo della prestazione, domicilio del prestatore, domicilio del committente, etc.).

L'intermediario senza rappresentanza che interviene nel rapporto di acquisto (o di vendita) di servizi, agendo in nome proprio, infatti, si frappone tra il mandante e il terzo contraente. Di conseguenza, è vero che il servizio trasferito mantiene sempre la natura oggettiva della prestazione sottostante al mandato; tuttavia, ai fini dell'inquadramento dei due distinti rapporti giuridici (prestatore – mandatario; mandatario – mandante), il requisito della territorialità sarà influenzato dalla diversa posizione soggettiva di tutti e tre gli operatori coinvolti. Pertanto, potrebbe accadere che il mandatario acquisti presso un soggetto non domiciliato, né residente in Italia un servizio rientrante tra quelli che danno rilevanza allo status soggettivo o alla residenza del prestatore: l'acquisto sarà fuori campo IVA⁹⁸; quando il mandatario trasferirà l'addebito al proprio mandante, proprio perché il servizio cd. generico mantiene la stessa natura originaria, il mandata-

rio emetterà fattura con IVA in quanto la sua prestazione (identica a quella da lui acquistata, maggiorata della provvigione concordata) è rilevante territorialmente in Italia in quanto resa da un prestatore (il mandatario) domiciliato/residente nel territorio dello Stato. Ovviamente, il problema non si porrà in tutti quei casi in cui – benché il servizio sia acquistato dallo spedizioniere presso un soggetto domiciliato all'estero - le regole IVA della territorialità attribuiscono rilevanza non allo status del prestatore (o del committente⁹⁹), bensì, ad esempio – come nel caso del trasporto e dei servizi accessori – al luogo di esecuzione della prestazione: ricorrendo il presupposto territoriale (per il trasporto, la tratta italiana), rileveranno ai fini IVA in Italia tanto la fattura ricevuta dallo spedizioniere per il servizio acquistato¹⁰⁰ quanto la fattura dallo stesso emessa nei confronti del suo cliente. Viceversa, non ricorrendo il presupposto territoriale (per il trasporto, la tratta estera), non rileveranno ai fini IVA in Italia né l'acquisto del servizio da parte dello spedizioniere, né il trasferimento dello stesso al proprio mandante.

Va infine ricordato che - a completamento della esposta disciplina sul contratto di

spedizione come particolare fattispecie di mandato senza rappresentanza - con una norma autonoma il decreto IVA prevede la non imponibilità all'IVA di taluni servizi di spedizione. Si tratta di ipotesi in cui i servizi tipici dello spedizioniere si riferiscono a trasporti anch'essi oggettivamente non imponibili, in particolare, connessi ai servizi internazionali¹⁰¹:

- i servizi di spedizione relativi ai trasporti internazionali di persone;
- i servizi di spedizione relativi ai trasporti di merce, alle stesse condizioni previste per le prestazioni di trasporto medesime: pertanto, come chiarito in precedenza, sono oggettivamente non imponibili i servizi di spedizione, allorché afferiscano ad un trasporto che abbia ad oggetto beni in esportazione, in transito, in importazione temporanea, o anche in importazione definitiva, ma – se del caso – solo se i corrispettivi del trasporto abbiano già concorso alla formazione della base imponibile IVA all'atto della importazione dei beni, secondo le regole proprie dell'IVA sulle importazioni¹⁰²;
- in ogni caso, i servizi relativi alle operazioni doganali¹⁰³.

99. Si pensi ai servizi di trasporto intracomunitario (si veda la definizione ai paragrafi precedenti). Lo spedizioniere italiano che debba concludere un contratto di trasporto intracomunitario con un vettore residente per conto di un soggetto di imposta comunitario riceverà dal proprio vettore fattura con IVA. All'atto del riaddebito del costo maggiorato della provvigione al committente comunitario, lo spedizioniere dovrà tuttavia applicare la regola dell'articolo 40, comma 5 D.L. 331/93: pertanto emetterà fattura senza addebito di IVA (sarà il committente a rendere imponibile la prestazione - di trasporto intracomunitario - ricevuta nel proprio Paese di residenza).

100. Nel caso in cui lo spedizioniere acquisti un servizio di trasporto da un vettore estero non identificato ai fini IVA in Italia, lo spedizioniere – per la tratta di trasporto italiana – dovrà autofatturarsi e rendere rilevante l'operazione ai fini IVA in Italia (eventualmente applicando i titoli di non imponibilità previsti dall'articolo 9, di cui si dirà nel seguito del presente e del successivo capitolo).

101. Articolo 9, comma 1, numero 4 D.P.R. 633/72.

102. Si richiamano pertanto tutte le considerazioni già svolte nei paragrafi precedenti circa le condizioni ed i limiti alla non imponibilità dei trasporti cd. internazionali di merce.

103. Che i servizi relativi alle operazioni doganali siano sempre e comunque non imponibili IVA è stato chiarito già con la Circolare 03.08.1979, n. 26, parte 3. In particolare, sono non imponibili anche le operazioni volte ad ottenere il rilascio da parte dei competenti organi amministrativi, di certificati, licenze, dichiarazioni afferenti l'importazione dei beni (R.M. 548783 del 07.12.1973), nonché l'attività svolta dagli spedizioniieri doganali per la emissione dei documenti di transito T2 per la spedizione di merci dall'Italia verso Paesi comunitari con attraversamento di Paesi extraUE (Circolare 13 del 23.02.1994).

Per una migliore comprensione di quanto da ultimo esposto e per una disamina delle voci più frequenti contenute in fatture concernenti operazioni di import/export si vedano le tabelle inserite nel capitolo che segue, alle pagine 63, 65, 70, 71.

1.2.2.b Il trattamento ai fini delle imposte dirette

Il presupposto per l'applicazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di redditi in denaro o in natura che rientrino in una delle categorie previste dal Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917¹⁰⁴.

I redditi prodotti dagli spedizionieri saranno, quindi, rilevanti ai fini dell'imposizione diretta in relazione alla loro possibile classificazione in una delle citate categorie.

L'attività dello spedizioniere è tipicamente un'attività di natura imprenditoriale, volta alla fornitura di servizi, e determina, di conseguenza, redditi inquadrabili nella categoria dei redditi d'impresa¹⁰⁵ il cui regime fiscale è regolato dal capo VI del Titolo I del TUIR.

In particolare alcuni dubbi sono sorti in relazione al trattamento fiscale dei componenti positivi e negativi di reddito che derivano dai contratti di spedizione, stipulati dallo spedizioniere in nome proprio ma per conto del cliente.

L'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di esprimere la propria posizione in

104. Si rammenta che le categorie di reddito previste dall'articolo 6 del TUIR sono:

- 1) redditi fondiari;
- 2) redditi di capitale;
- 3) redditi di lavoro dipendente;
- 4) redditi di lavoro autonomo;
- 5) redditi d'impresa;
- 6) redditi diversi.

105. Il problema della classificazione dei redditi appare maggiormente complesso in relazione agli spedizionieri doganali. Per una più ampia trattazione della problematica si rimanda al paragrafo 1.3.3.

materia con la Risoluzione 2 dicembre 2002, n. 377. Con la prassi citata, che costituisce una risposta ad istanza di interpello, è stato chiarito il regime fiscale del mandato senza rappresentanza ai fini delle imposte dirette.

Le conclusioni cui è pervenuta l'Agenzia, che verranno di seguito riassunte, danno preminenza alla sostanza dell'operazione.

Va sottolineato che il caso affrontato dalla prassi in argomento riguarda il trattamento fiscale del riaddebito di costi dal mandatario al mandante. In particolare si tratta del riaddebito dei soli costi sostenuti, mentre la commissione per l'attività di mandatario viene evidenziata in separata fattura.

In tale ottica il mandatario svolge esclusivamente un'attività d'intermediazione che consiste nell'acquisto di beni o servizi in nome proprio, ma per conto e nell'interesse del mandante. A fronte di tale attività d'intermediazione, strumentale a quella del mandante, l'interesse del mandatario è limitato a conseguire la provvigione contrattualmente prevista e non a conseguire la proprietà dei beni o l'utilità dei servizi acquisiti, per poi cederli al man-

dante lucrando un eventuale utile di negoziazione¹⁰⁶.

Gli esborsi sostenuti dal mandatario, pertanto, non rappresentano dal punto di vista economico costi propri, ma "impegni finanziari", parallelamente i successivi rimborsi da parte del mandante non rappresentano ricavi, i quali sono invece costituiti esclusivamente dalle provvigioni pattuite. Anche i principi contabili internazionali affermano la prevalenza degli aspetti sostanziali delle operazioni economiche; di conseguenza, ad esempio, devono essere considerati ricavi solo le entrate conseguite dall'impresa in nome e per conto proprio e che determinano un incremento del patrimonio netto (cfr. IAS 18, paragrafo 8).

In conclusione, nella fattispecie rappresentata, gli effetti economici e reddituali delle operazioni di acquisto di beni e servizi poste in essere dal mandatario si producono solo in capo al mandante, proprio perché il ruolo del primo si limita in realtà alla mera intermediazione nell'attività del secondo¹⁰⁷.

Di conseguenza, il conto economico del mandatario non deve essere influenzato dagli esborsi effettuati per gli acquisti di

106. Tale disciplina dei rapporti tra le parti è coerente con l'impostazione prevalente in dottrina, ed esplicitamente riconosciuta anche dall'Amministrazione Finanziaria (cfr. Circolare 16 febbraio 1973, n. 15 e Risoluzione n. 292237 del 21 dicembre 1985), secondo la quale il mandante acquista direttamente la proprietà dei beni mobili non registrati, mentre la successiva consegna degli stessi da parte del mandatario rappresenta una mera fase esecutiva del rapporto. A conferma di tale interpretazione basti osservare che l'art. 1706 del codice civile espressamente attribuisce al mandante l'azione di rivendicazione, tipica azione a difesa della proprietà, per ottenere la consegna delle cose mobili acquistate dal mandatario in nome proprio, fatti salvi solo i diritti acquistati dai terzi per effetto del possesso di buona fede.

107. Si tenga conto che, allo stesso modo, gli effetti economici dell'attività di un consorzio che opera in nome proprio e per conto delle imprese consorziate si producono direttamente ed esclusivamente in capo a queste ultime (cfr. Risoluzioni n. 888 del 30 maggio 1986 e n. 98 del 28 marzo 2002).

beni e servizi effettuati per conto del mandante e dai relativi riaddebiti, ma solo dai costi sostenuti in nome e per conto proprio per il funzionamento della propria struttura e dalle provvigioni spettanti per l'opera d'intermediazione prestata. Solo tali ultimi oneri e proventi costituiscono componenti rilevanti nella determinazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi.

Tale soluzione non è contraddetta dalla disciplina IVA che prevede, al contrario, l'obbligo di fatturazione per i passaggi tra committenti e commissionari, considerato che, come già affermato con Risoluzione n. 9/2156 dell'8 luglio 1977, tale obbligo è richiesto per ragioni operative proprie di tale imposta e non assume invece rilevanza né agli effetti delle imposte dirette, né ad altri effetti.

In accordo con questa impostazione si è anche pronunciata l'Associazione dei Dottori Commercialisti di Milano con la Norma di comportamento n. 139.

Ai fini contabili, il mandatario deve includere fra i ricavi solamente la commissione e gli accessori ad esso spettanti, senza che ciò comporti una compensazione di partite. Anche ai fini delle imposte sui redditi, solo le even-

tuali commissioni e relativi accessori costituiscono componenti positive, in quanto non è prevista una disposizione che nell'ambito del reddito d'impresa riproponga il comportamento prescritto dall'articolo 3, terzo comma, ultimo periodo del D.P.R. n. 633 del 1972.

Consegue che l'eventuale indeducibilità, totale o parziale, dei costi relativi ai servizi acquistati dal reddito d'impresa o dalla base imponibile Irap (es. telefonia cellulari, leasing auto, spese di rappresentanza etc.), si produce direttamente in capo al mandante.

Questa autorevole posizione deve essere messa a confronto con le realtà operative. Nella pratica le aziende non sempre si attengono allo schema che è stato tratteggiato ma adottano alcuni comportamenti i cui effetti fiscali vanno attentamente valutati.

In primo luogo il riaddebito dei costi non avviene sempre con emissione di doppia fattura (fornitore – mandatario, mandatario – mandante). In alcuni casi il mandatario procede al pagamento per il bene o il servizio acquistato per conto del mandante ma la fattura del fornitore viene emessa direttamente a nome del mandante¹⁰⁸. In questo caso il

¹⁰⁸. Secondo uno schema che sarebbe più correttamente riconducibile al mandato con rappresentanza.

riaddebito del costo sarà fuori dal campo di applicazione dell'IVA, a norma dell'articolo 15 del D.P.R. n. 633 del 1972. Ai fini dell'imposizione diretta nessuna componente economica dovrà essere registrata in relazione a dette transazioni. In contabilità si dovrà trovare traccia dei soli movimenti finanziari (pagamenti, etc.).

Un caso che presenta maggiori difficoltà riguarda, invece, l'inserimento in fattura di quote di costi che non sono direttamente collegabili con la singola prestazione effettuata per conto del cliente, con applicazione di una quota di ricarico. Questa fattispecie può assumere forme complesse nel caso in cui, per esempio, oggetto del riaddebito sia un costo complessivamente sostenuto per l'intero esercizio dal mandatario e riaddebitato in varie quote ai diversi clienti/mandanti.

Va sottolineato che perché si possa entrare nello schema fiscale del riaddebito di costi sulla base del contratto di mandato, i costi devono evidentemente essere identificabili e non può trattarsi delle spese generali che lo spedizioniere sostiene per lo svolgimento della propria attività. Il riadde-

bito delle spese sostenute, infatti, ai fini IVA deve essere sottoposto al regime di imponibilità, mentre ai fini imposte dirette i costi ed i relativi ricavi devono trovare spazio in conto economico e contribuire alla determinazione del reddito d'impresa. Va da sé che in questo caso i costi ed i ricavi dovranno essere presi in considerazione in base alle regole di imposizione previste dal TUIR, per cui, a titolo esemplificativo, potrebbe accadere che un costo risulti in tutto o in parte indeducibile e gli effetti dell'indeducibilità ricadere sul mandatario.

1.2.2.c Le scritture contabili

Di seguito verranno evidenziati due distinti sistemi di contabilizzazione dei costi e dei ricavi sostenuti dal mandatario in nome proprio ma per conto del mandante; il primo privilegia la forma giuridica dell'operazione rispetto alla sua sostanza economica, mentre il secondo appare rispondente allo schema suggerito dall'Agazia delle entrate con la Risoluzione n. 377 del 2002. Gli esempi sono stati tratti da F. Dezzani e L. Dezzani, "Risoluzione n. 377/E del 2 dicembre 2002: mandato senza rappresentanza nell'imposizione diretta. La prevalenza della sostanza sulla forma" in Il fisco n. 47 del 23 dicembre 2002.

Prevalenza della forma sulla sostanza: ipotesi non conforme all'orientamento dell'Agazia delle Entrate ed alla norma di comportamento n.139 dell'Associazione Dottori Commercialisti di Milano.

Secondo questo schema il mandatario registra due distinte transazioni anche dal punto di vista economico:

- da un lato, rileva l'acquisto dal fornitore imputando il prezzo tra i costi con contropartita tra i debiti;
- dall'altro, rileva l'addebito al man-

dante imputando un importo pari a detto prezzo tra i ricavi con contropartita tra i crediti.

Le scritture contabili tenute dalla società istante (mandatario senza rappresentanza) secondo questa impostazione sarebbero le seguenti:

- a) l'acquisto di beni in nome proprio e per conto del mandante:

Diversi	a Debiti		1.200
Spese per acquisti		1.000	
Iva a credito		200	

- b) la ri-fatturazione dei beni al mandante:

Crediti	a Diversi		1.200
	a Ricavi	1.000	
	a Iva a debito		200

- c) la contabilizzazione della provvigione attiva:

Crediti	a Diversi		120
	a Provvigione attiva	100	
	a Iva a debito	20	

Nel conto economico, le operazioni sono così rappresentate:

Conto economico
della società mandataria:

A) Valore della produzione:

1) Ricavi	1.000
5) Altri proventi	100
	1.100

B) Costi della produzione:

6) Per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	1.000.
--	--------

Si noti che gli effetti economici della fattura di rivendita e quella di acquisto dei beni si annullano, avendo lo stesso importo. Nel caso in cui la commissione fosse fatturata quale maggiorazione del prezzo all'atto del riaddebito, l'effetto netto, al contrario, sarebbe proprio pari all'importo della commissione addebitata. Nella particolare ipotesi di imputazione al cliente di quote di spese generali, che sfuggono, quindi, alla logica del riaddebito vero e proprio, questo sarà lo schema contabile che dovrà essere seguito per dare corretta rappresentazione alla realtà economica dell'operazione.

Le scritture contabili secondo la struttura posta dalla Risoluzione n. 377/E del 2 dicembre 2002.

In base al "principio della prevalenza

della sostanza sulla forma", gli aspetti dell'operazione da evidenziare saranno i seguenti:

- il conseguimento di una provvigione attiva sull'attività svolta per conto del mandante;
- i movimenti finanziari (o "impegni finanziari") relativi alle operazioni di acquisto/rivendita dei beni.

Le scritture contabili sono le seguenti:

a) l'acquisto di beni in nome proprio e per conto del mandante:

Diversi	a Debiti	1.200
Crediti verso il mandante		1.000
Iva a credito		200

b) la rivendita dei beni al mandante:

- sotto il profilo IVA, il mandatario deve emettere la fattura di vendita con assoggettamento dell'operazione ad IVA;
- sotto il profilo contabile, la scrittura deve registrare esclusivamente l'iva, dato che l'imponibile è già stato registrato nel conto del mandante in sede di contabilizzazione della fattura di acquisto:

Crediti verso il mandante	a Iva a debito	200
---------------------------	----------------	-----

c) la contabilizzazione della provvigione attiva relativa all'attività svolta per conto del mandante:

Crediti verso il mandante	a Diversi		120
	a Provvigioni attive	100	
	a Iva a debito	20	

Nel conto economico, l'operazione viene così rappresentata:

Conto economico
della società mandataria

A) Valore della produzione:

1) Ricavi	-
5) Altri proventi	100

B) Costi della produzione:

6) Per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci.	-
---	---

Nel conto economico risulta imputata solamente la provvigione attiva di 100, relativa all'attività svolta per conto del mandante. Si noti che lo stesso risultato avrebbe dovuto emergere anche nel caso in cui il mandatario avesse proceduto ad un'unica fatturazione del riaddebito aumentato della propria provvigione. In contabilità il mandatario avrebbe dovuto operare una distinzione tra la quota di costo effettivamente riaddebitato (che non deve produrre

alcuna influenza sul conto economico) e la quota di mark-up che rappresenta la provvigione, che al contrario deve avere rilevanza economica, rappresentando l'incremento patrimoniale derivante dall'operazione.

1.3 Figure particolari di spedizioniere

1.3.1 Lo spedizioniere internazionale

Sebbene il profilo, la funzione ed i compiti dello **spedizioniere internazionale** siano derivazione immediata di quanto già esposto sub paragrafi 1.2.1 e 1.2.2 è bene osservare ed aggiungere come la figura dello spedizioniere internazionale si sia imposta a seguito della necessità, fortemente avvertita nell'ambito delle relazioni commerciali internazionali, di interporre tra il cliente/acquirente, il fornitore/venditore ed il vettore, un soggetto che riuscisse ad organizzare e gestire, in forza della propria competenza professionale, il trasferimento delle merci da un punto di partenza ad un punto di arrivo, secondo modalità, costi e conoscenze tecniche tali da garantire la migliore esecuzione.

L'organizzazione di un trasporto internazionale comporta una molteplicità di importanti scelte che non si limitano alla pura individuazione del vettore ed alla conseguente conclusione del contratto di trasporto, ma implica anche lo svolgimento di numerose altre operazioni, più o meno complesse, analizzate nei paragrafi precedenti, che richiedono un alto livello di preparazione professionale, legate alla conoscenza della normativa commerciale comunitaria ed internazionale, a quella doganale, fiscale, consolare etc., alle leggi, agli usi e alle consuetudini vigenti in ogni singolo Paese.

1.3.2 Lo spedizioniere vettore

Lo spedizioniere che, con mezzi propri o altrui, assume l'esecuzione del trasporto, in tutto o in parte, ha gli obblighi e i diritti del vettore¹⁰⁹.

La figura dello **spedizioniere-vettore** è ravvisabile solo quando un soggetto assuma nei confronti del committente l'unitaria obbligazione dell'esecuzione, in piena autonomia, del trasporto della merce, con mezzi propri o altrui, verso un corrispettivo commisurato al rischio normale inerente al risultato finale della prestazione complessiva¹¹⁰.

Il vantaggio consiste nella semplicità del contratto per il mittente, il cui interlocutore si occupa sia della spedizione che del trasporto, oltre che nell'assunzione, da parte di un'unica impresa, della responsabilità per tutte le operazioni connesse al trasporto.

Lo spedizioniere-vettore svolge dunque le attività ed assume le responsabilità tipiche dello spedizioniere, oltre ai diritti, agli obblighi ed alla responsabilità del vettore per quella parte della sua attività consistente nella materiale esecuzione del trasporto¹¹¹.

La figura dello spedizioniere-vettore

¹⁰⁹. Art. 1741 Codice Civile.

¹¹⁰. Cass. Civ. 24 maggio 1993, n. 5823. La suddetta ipotesi pertanto, non ricorre qualora lo spedizioniere stipuli con un terzo un contratto di trasporto in nome proprio ma per conto del mandante, il quale impartisca istruzioni relative alla scelta del mezzo, della via e delle modalità di trasporto della merce, con la conseguente esclusione (anche se implicita) della responsabilità personale e diretta dello spedizioniere per l'esecuzione del trasporto (Cass. Civ. 20 dicembre 1986, n. 7795).

¹¹¹. In campo internazionale, la FIATA (Federation Internationale des Associations de Transitaires et Assimiles) ha predisposto specifici documenti diretti a provare l'esistenza dello spedizioniere-vettore e le condizioni che ne regolano l'attività, suggerendone l'adozione a tutti i propri associati, ovvero gli spedizionieri iscritti alle associazioni di categoria.

ricorre ad esempio:

- quando lo spedizioniere emette un proprio **documento di trasporto**¹¹²;
- quando il mittente rilascia allo spedizioniere la **lettera di vettura**¹¹³;
- quando emergono rilevanti **indizi di fatto**: ad esempio quando lo spedizioniere cura le operazioni di trasporto, provvede al ritiro della merce e predispone le relative lettere di vettura, senza richiedere informazioni o istruzioni al mittente, ma in maniera autonoma e automatica¹¹⁴;
- quando tra mittente e spedizioniere si pattuisce un compenso globale ed unitario, comprensivo del corrispettivo per l'esecuzione della spedizione e anche delle spese e delle prestazioni accessorie relative al contratto di trasporto collegato a quello di spedizione¹¹⁵.

quei casi in cui lo spedizioniere assume il trasporto solo per alcuni tratti del percorso (ad esempio per il ritiro della merce al domicilio del committente, identificandosi tale prestazione con una di quelle operazioni accessorie ricomprese nella definizione dello stesso contratto di spedizione).

112. Cass. Civ. 13 agosto 1997, n. 7556, art. 7.1 Formulario contrattuale Fiata.

113. Trib. Trieste 24 marzo 1993.

114. Cass. Civ. 9 aprile 1999, n. 3468.

115. Cass. Civ. 9 novembre 1982, n. 5881, anche se altra giurisprudenza non ritiene tuttavia sufficiente questa caratteristica in quanto anche nella spedizione può convenirsi una somma globale comprensiva del rimborso delle spese e dei compensi spettanti allo spedizioniere (Cass. Civ. 13 agosto 1997, n. 7556).

La volontà dello spedizioniere di eseguire personalmente il trasporto, si manifesta, avendo il contratto di trasporto natura consensuale, attraverso una dichiarazione espressa che assume notevole importanza soprattutto in

1.3.3 Lo spedizioniere doganale

Lo **spedizioniere doganale**, per la sua attività professionale di rappresentanza in dogana dei proprietari della merce, è figura diversa dallo spedizioniere ai sensi dell'art. 1737 c.c.¹¹⁶

Lo spedizioniere doganale infatti, è un **libero professionista**¹¹⁷ che rappresenta in dogana il proprietario della merce destinata all'importazione o all'esportazione, provvedendo, in nome e per conto di quest'ultimo, agli atti ed agli adempimenti fiscali, merceologici e valutari rientranti nell'ambito del commercio internazionale, richiesti dalla legislazione doganale¹¹⁸.

Nella sua anzidetta qualità, lo spedizioniere doganale provvede infatti, alla dichiarazione delle merci in Dogana ed alla loro successiva presentazione nonché al compimento delle operazioni conseguenti (visita delle merci, pagamenti, operazioni di transito, temporanea importazione ed esportazione, cauzionamento, sdoganamento delle merci, etc.), assumendo la responsabilità dell'obbligazione doganale soltanto nel caso che agisca in rappresentanza indiretta (in nome proprio e per conto del proprietario della merce, il

quale è solidalmente responsabile dell'obbligazione doganale).

La rappresentanza diretta per il compimento delle operazioni doganali (in nome e per conto del dichiarante, così come definito nell'art. 4 del Codice Doganale) può essere conferita esclusivamente ad uno spedizioniere doganale iscritto all'**albo professionale** istituito presso le sedi dei Compartimenti Doganali¹¹⁹.

A fronte dell'iscrizione, in virtù della particolare disciplina pubblicistica, in un albo speciale lo spedizioniere doganale può essere pertanto considerato quale **professionista intellettuale**¹²⁰.

Il problema della qualificazione fiscale dei redditi prodotti dagli spedizionieri doganali è stato oggetto di approfondimento da parte del Ministero delle Finanze, a seguito di uno specifico quesito posto dal Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali.

L'attività di spedizioniere doganale è sostanzialmente regolata da un duplice corpo di leggi: la legge 22 dicembre 1960, n. 1612, concernente "Riconoscimento giuridico della professione di spedizioniere doganale ed istituzione degli albi"¹²¹, e il Testo Unico delle

116. Lo spedizioniere doganale in particolare, non è soggetto agli obblighi contributivi verso il fondo nazionale di previdenza per gli impiegati delle imprese di spedizione e delle agenzie marittime, ai quali è tenuto solo ove eserciti, sotto forma di impresa, anche attività di spedizione secondo la legge comune (Cass. Civ. 6 gennaio 1982, n. 27).

117. La Suprema Corte di Cassazione si è più volte pronunciata in merito alla configurabilità giuridica dello spedizioniere doganale, precisando che costui è libero professionista e non imprenditore commerciale, a meno che la relativa attività non costituisca semplice elemento di una più ampia organizzazione in forma d'impresa.

118. Cass. Civ. 6 gennaio 1982, n. 27; Cass. Civ. 17 giugno 1982, n. 3679; Trib. Milano 24 ottobre 1985.

119. La legge disciplina espressamente la figura e le attribuzioni dello spedizioniere doganale (L. 1612/60, istitutiva dell'albo professionale; DM 10 marzo 1964; Testo Unico in materia doganale D.P.R. 43/73). L'iscrizione all'albo impedisce allo spedizioniere doganale di esercitare altre professioni all'infuori di quelle di: esperto o perito in settori di sua competenza; spedizioniere; vettore (art. 7 L. 1612/60).

120. Come tale, lo spedizioniere doganale è pertanto vincolato al segreto professionale, il quale però non sussiste nei confronti degli organi doganali (art. 41 t.u. Dogana). La vigilanza dei Consigli Compartimentali e del Consiglio Nazionale, l'accertamento dei requisiti per l'iscrizione negli albi e negli elenchi, la tenuta dei medesimi, nonché la determinazione delle tariffe dei compensi professionali costituiscono inoltre un chiaro indice dell'intenzione del legislatore di riconoscere carattere professionale alla figura dello spedizioniere doganale.

121. Il fondo previdenziale ed assistenziale a favore degli spedizionieri doganali è stato infatti soppresso con L. 16 Luglio 1997, n. 230.

Disposizioni legislative in materia doganale, approvato con D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 e successive modificazioni, per la parte (artt. 40 - 54) relativa ai poteri e ai criteri di nomina di detti soggetti.

Ora, dal complesso delle norme regolatrici della figura dello spedizioniere doganale, risulta chiaramente la sua natura di prestatore d'opera e, in particolare, di prestatore d'opera intellettuale, ai sensi degli artt. 2229 e segg. del Codice Civile. La precitata legge n. 1612 del 1960 stabilisce, infatti, che quella di spedizioniere doganale è una "professione", e precisamente una "professione qualificata avente per oggetto le materie: fiscale, merceologica, valutaria e quant'altro si riferisce al campo doganale" (art. 1).

Tale professione viene disciplinata secondo i caratteri propri di ogni altra fattispecie professionale; è infatti prevista l'istituzione di un albo professionale, con l'attribuzione dei poteri disciplinari agli organi di autogoverno; sono, soprattutto, fissate regole di condotta, da parte dello spedizioniere doganale, proprie del professionista, quali il divieto di rifiutare, senza giustificato motivo,

il proprio ufficio (cfr. art. 3, primo comma, legge citata), l'obbligo del segreto professionale (cfr. art. 2, terzo comma), il divieto di esercitare altra professione, salve le eccezioni espressamente previste dalla legge (cfr. art. 7).

Il carattere sostanzialmente professionale dell'attività dello spedizioniere doganale è confermato, poi, anche dal T.U. delle Disposizioni Doganali.

E invero, a parte il fatto che la nomina si consegue sia attraverso il possesso di specifici requisiti (cfr. art. 48), sia mediante il superamento di esami che tendono ad accertare il grado delle specifiche conoscenze del candidato (cfr. articoli 50 - 52), va rilevato che, ai fini del compimento delle operazioni doganali cui principalmente la nomina a spedizioniere doganale è diretta, il soggetto interessato riveste, per legge, la figura del rappresentante del dichiarante della merce (cfr. art. 40 del T.U.).

Ciò sta a significare l'attribuzione di poteri di natura squisitamente giuridica (lo spedizioniere doganale agisce, istituzionalmente, in nome e per conto del proprietario della merce), volti o all'effettuazione di una dichiarazione, o al compimento di determinati atti, o

all'osservanza di speciali obblighi e norme, ovvero all'esercizio di determinati diritti (ex primo comma, art. 40 citato), che certamente inquadrano l'attività dello spedizioniere doganale in quella resa tipicamente da un prestatore d'opera intellettuale, a differenza, quindi, di un'attività imprenditoriale la cui caratteristica fondamentale è l'esercizio di un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi (ex art. 2082 Codice Civile)¹²².

In senso sostanzialmente conforme si è pronunciata la Corte di Cassazione, la quale, con sentenza n. 3679 Sezione 1 del 17 giugno 1982, ha affermato la qualità di libero professionista dello spedizioniere doganale, il quale può tuttavia essere assoggettato, per es., alle procedure concorsuali ove l'attività intellettuale costituisca semplice elemento di una più ampia organizzazione in forma d'impresa¹²³.

Il Ministero ha concluso che lo spedizioniere doganale è, in linea di principio, un professionista e che pertanto il trattamento tributario dei relativi redditi è quello proprio dei redditi di lavoro autonomo a carattere professionale,

con conseguente obbligo del rispetto delle disposizioni degli articoli artt. 53 e 54 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con D.P.R. 22.12.1986, n. 917, e dell'art. 19 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600; e con obbligo, da parte del sostituto d'imposta (cliente) dell'effettuazione delle ritenute alla fonte sui compensi pagati, ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600¹²⁴.

Tuttavia lo spedizioniere doganale non deve necessariamente limitarsi ad operare esclusivamente quale esercente una attività professionale ma, data la natura particolare della attività svolta, può assumere, sia ai fini sostanziali che tributari, una diversa qualificazione.

Già con la Circolare n. 20 del 1985 sono state, infatti, identificate quattro diverse forme di svolgimento dell'attività di spedizioniere doganale. In primo luogo è possibile che l'attività sia svolta sulla base di un rapporto di lavoro dipendente (lo spedizioniere doganale è dipendente del soggetto per conto del quale opera in dogana).

In questo caso, il reddito derivante dall'attività svolta sarà qualificato quale reddito di lavoro dipendente per lo spedizioniere ed assoggettato al regime

122. L'attività dello spedizioniere doganale, argomenta il Ministero, non può essere qualificata come attività d'impresa neppure in quanto "ausiliaria" di una delle attività previste dall'art. 2195 Codice Civile (n. 5): ciò sia per motivi di forma che di sostanza. Infatti, sotto il profilo formale, lo spedizioniere doganale, in quanto tale, è soggetto alla disciplina dell'iscrizione all'albo professionale ex legge n. 1612/1960 citata, e non è, quindi, tenuto agli obblighi di iscrizione previsti dal citato art. 2195 Cod. Civ.; sotto il profilo sostanziale, il carattere "ausiliario" di un'attività complementare ad altra attività di natura industriale o commerciale non può che essere concettualmente riferito ad un tipo di attività che di per sé rientra tra quelle di carattere industriale o commerciale. In altri termini, la mera ausiliarità materiale di un'attività ad un'altra non basta a far ritenere la prima di pari natura della seconda, ove non abbia, di per sé, gli stessi caratteri tipologici dell'attività industriale o commerciale, altrimenti dovrebbe concludersi che tutte le attività di tipo professionale comunque inserite o collegate strumentalmente ad un'attività industriale o commerciale, in quanto "ausiliarie" in senso materiale di questa, dovrebbero essere parimenti considerate attività di tipo commerciale.

123. L'impiego, da parte dello spedizioniere doganale, di sostituti, di ausiliari o di personale dipendente non costituisce di per sé elemento sufficiente ai fini di una eventuale, diversa qualificazione del reddito professionale dallo stesso prodotto.

124. A quest'ultimo proposito va precisato che, ove la spedizione doganale ponga in essere rapporti contrattuali in tale sua esclusiva qualità, il cliente, quale sostituto d'imposta, è tenuto ad operare la ritenuta indipendentemente dalla diversa qualificazione giuridica e materiale che, come si vedrà di seguito, lo spedizioniere doganale può rivestire.

fiscale previsto dal Titolo I, Capo IV, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

Oltre a quello professionale in senso tecnico, finora esaminato, lo spedizioniere doganale, per l'attività d'istituto svolta, può essere produttore anche dei seguenti tipi di reddito:

- 1) d'impresa (persona fisica), qualora l'attività istituzionale sia svolta congiuntamente ad altre attività, purché compatibili con la prima;
- 2) di partecipazione, qualora lo spedizioniere sia socio attivo di una società di persone.

In ordine al punto 1), si precisa che lo spedizioniere doganale, ai sensi della legge professionale (art. 7 della legge 22.12.1960, n. 1612), può svolgere anche altre attività economiche. Oltre a quella di esperto o perito in materia o settori di competenza classificati e riconosciuti dalle Camere di Commercio – che deve ritenersi attratta nell'ambito dell'attività professionale, presentando caratteristiche simili a quest'ultima – lo spedizioniere doganale può svolgere attività di spedizioniere (ordinario), ai sensi degli artt. 1737 e segg. Codice Civile e/o di vettore, ai sensi

degli artt. 1678 e segg. Codice Civile.

Giova subito sottolineare che l'attività di spedizioniere doganale (anche doganalista¹²⁵) non va concettualmente confusa, pur mutuandone parzialmente il nome, con quella di spedizioniere (ordinario), la cui attività è regolata, come accennato, dagli artt. 1737 e segg. del Codice Civile, nonché – sotto l'aspetto istituzionale e procedimentale – dalla legge 14.11.1941, n. 1442.

Come si è già avuto modo di sottolineare, infatti, a termine di legge la spedizione, che nella prassi si riassume nell'attività delle c.d. case di spedizione o agenzie, consiste nell'assumere, per conto del cliente, l'obbligo della stipula di contratti di trasporto, compiendo anche le operazioni accessorie, il che nulla ha a che vedere con l'attività propria dello spedizioniere doganale la quale, come sopra precisato, consiste nella rappresentanza in dogana, ad ogni effetto, del proprietario delle merci soggette al regime doganale. Ai fini tributari, come del resto ai fini classificatori civilistici, lo spedizioniere ordinario è un imprenditore e quindi un soggetto produttore di reddito d'impresa.

125. L. 25 Luglio 2000, n. 213, recante "Norme di adeguamento dell'attività degli spedizionieri doganali alle mutate esigenze dei traffici e dell'interscambio internazionale delle merci".

Poiché, tuttavia, l'attività di spedizionale (ordinario) può essere svolta dallo spedizionale doganale, data l'indubbia complementarità, sotto il profilo materiale, delle due attività va precisato che ove le dette attività, per le esigenze dei traffici, siano svolte congiuntamente, deve ritenersi – come, peraltro, autorevolmente affermato dalla Corte di Cassazione con la citata sentenza n. 3679 del 1982 – che vada assunta come attività economica prevalente quella della spedizione (organizzazione in forma d'impresa dell'attività globalmente svolta), mentre l'attività svolta dal titolare dell'impresa di spedizione nella qualità di spedizionale doganale deve essere qualificata come "elemento di un'attività organizzata in forma d'impresa" cui si rendono applicabili le disposizioni del libro V, titolo secondo, del Codice Civile ("Del lavoro nell'impresa") ai sensi dell'art. 2238 dello stesso Codice Civile. In altri termini, se lo spedizionale doganale è anche spedizionale ordinario e/o vettore (anche spedizionale vettore: cfr. art. 1741 Cod. Civ.), la relativa attività va necessariamente inquadrata nell'ambito imprenditoriale, e il relativo trattamento tributario costituirà un

unico inscindibile con riferimento all'attività imprenditoriale vera e propria.

La posizione nei riguardi dei terzi, ai fini tributari, dello spedizionale doganale che sia anche spedizionale ordinario e/o vettore sarà quella tipica dell'imprenditore commerciale (anche ai fini della non effettuazione delle ritenute alla fonte ove i relativi compensi siano rilevati e addebitati in un contesto unitario, ancorché separatamente)¹²⁶.

In ordine al punto 2), va rilevato che la specifica attività svolta dal socio spedizionale doganale si identifica, necessariamente, con l'attività propria della società commerciale (di fatto, in nome collettivo o in accomandita semplice) per la quale lo stesso opera, nel senso che deve trattarsi di attività svolta nell'ambito operativo di società che realizza l'attività doganale svolta dal socio in possesso della qualifica abilitante come elemento di una più ampia attività propria, nel campo dei servizi di spedizione e di trasporto: non è, infatti, possibile configurare una società commerciale, ancorché a base personale, che svolga esclusivamente il servizio della spedizione doganale, atteso che, per prevalente dottrina e giuri-

126. Resta, peraltro, da stabilire la posizione dello spedizionale doganale che, pur rivestendo la qualità di spedizionale e/o di vettore, effettui specifiche prestazioni a terzi unicamente nella sua qualità di spedizionale doganale. Fermo restando l'obbligo dell'effettuazione della ritenuta alla fonte da parte del cliente – che conosce lo spedizionale doganale quale professionista – sta di fatto che anche tale attività, per il principio dell'università del trattamento tributario, deve ritenersi compresa nell'ambito dell'attività economica principale e assorbente e cioè di quella a carattere imprenditoriale – con diritto, comunque, allo scomputo delle ritenute eventualmente subite – sempre che, beninteso, l'attività di spedizionale doganale non si manifesti, nei confronti dei terzi, come succedanea di quella imprenditoriale, nel qual caso le conseguenze fiscali del rapporto all'uopo instaurato saranno da inquadrare nell'ambito del trattamento tributario proprio del reddito d'impresa.

sprudenza, non é consentito l'esercizio di attività professionali attraverso lo strumento della società commerciale (di persone e di capitali), né l'attività di spedizioniere doganale é attività esercitabile da soggetto diverso dalla persona fisica a ciò abilitata, giusta quanto stabilito dal T.U. delle Disposizioni Doganali.

Sotto il profilo tributario, trattandosi di attività necessariamente compresa nell'ambito della più ampia attività commerciale (spedizione e/o trasporto) svolta dalla società, non sorgono particolari problemi nei confronti dei terzi (clienti): le relative operazioni vanno comprese nel quadro della più ampia attività svolta dalla società commerciale e i relativi ricavi costituiscono, pertanto, componente positiva del reddito d'impresa di quest'ultima, quali che siano le modalità di fatturazione delle somme in questione.

Per quanto attiene alla posizione del socio spedizioniere doganale nei confronti della società, si ritiene che la sua attività doganale in favore della stessa non acquisti, sempre sotto il profilo tributario, particolare rilievo, in quanto i compensi che ne deriverebbero vanno

ritenuti compresi (ove, beninteso, non siano previsti compensi specifici o particolari), nella remunerazione, in senso civilistico, che il socio vanta verso la società per la sua stessa qualità di socio, ovvero per altro particolare rapporto giuridico che lo stesso nell'ambito dell'autonomia privatistica, abbia eventualmente posto in essere con la società: ciò sembra valere quale che sia la posizione assunta nella società (amministratore; prestatore d'opera, anche con riferimento al socio accomandante nella s.a.s. ex art. 2320, secondo comma, Cod. Civile; lavoratore subordinato; lavoratore autonomo con rapporto di collaborazione coordinata e continuativa anche per attività parzialmente diverse da quella che interessa).

Va da sé che, ove si verta nell'ipotesi di società semplici cui é consentito l'esercizio di attività di tipo professionale – o, a maggior ragione, di associazioni tra professionisti – l'apporto dello spedizioniere doganale (socio o associato) sarà fiscalmente valutato nell'ambito dell'attività istituzionale rispettivamente svolta dagli organismi citati.

Parimenti, ove si verta nell'ambito di rapporti fra lo spedizioniere doganale e

una società di capitali cui il medesimo é comunque interessato (socio, amministratore o altro), il rapporto va inquadrato tenendo conto dei due diversi soggetti giuridici e della diversa organizzazione della società di capitali, e pertanto le prestazioni dello spedizioniere doganale nei confronti della stessa non potranno consistere che in attività professionali in senso proprio rese a quest'ultima, con le conseguenti implicazioni fiscali sopra descritte.

1.3.4 Lo Spedizioniere Nave

Tra le figure specialistiche ad alto contenuto professionale che sono andate a svilupparsi negli anni, merita particolare attenzione quella dello **spedizioniere nave**, al quale, in qualità di spedizioniere patentato, sono riconducibili le considerazioni svolte nel paragrafo precedente.

Lo spedizioniere nave opera come ausiliario dell'armatore e dell'agente marittimo, occupandosi di tutte le formalità relative all'assistenza della nave nei confronti della Dogana tanto per le operazioni di arrivo che di partenza. Ricordiamo, in sintesi alcune di queste: presentazione Manifesto Merci in Arrivo (MMA); emissione Manifesto Merci in Partenza (MMP); cancellazioni ed iscrizioni postume a MM; movimenti e spostamenti merci per conto armatore; sbarco e imbarco provviste e dotazioni; pagamento tassa di approdo/ancoraggio; sbarco ed imbarco marittimi; nulla osta imbarco e sbarco merci pericolose; nulla osta partenza; rinnovo certificazioni sanitarie della nave e relative autorizzazioni; accesso ai Consolati per il rilascio dei nulla osta di partenza e il disbrigo di formalità

varie in arrivo; accesso alle Prefetture per il rilascio dei nulla osta relativi alla movimentazione e al trasporto di armi, munizioni e materiale strategico militare; assistenza presso il Tribunale in caso di contenzioso o avaria.

Tra le operazioni che ne contraddistinguono l'attività è bene ricordare tutte quelle legate al manifesto doganale di arrivo (MMA) all'interno del quale viene fornito un preciso dettaglio delle merci imbarcate sulla nave in arrivo, di quelle in transito che rimarranno a bordo, di tutte le forniture effettuate durante la sosta della nave, delle provviste, del gasolio e dei generi di monopolio posti sotto sigillo doganale durante la permanenza della nave in porto.

Una volta presentato in Dogana, al manifesto viene attribuito un numero di riferimento (il c.d. **allibramento**) che verrà poi ripreso al momento della presentazione del Manifesto Doganale di Partenza (MMP).

Una volta presentato il MMP alla Dogana e concluso da questa l'allibramento, viene rilasciato allo spedizioniere nave il permesso di partenza che verrà consegnato al raccomandatario marittimo e da questi, per il tramite

dello spedizioniere nave, alla Capitaneria di Porto affinché quest'ultima conceda alla nave il permesso di partenza.

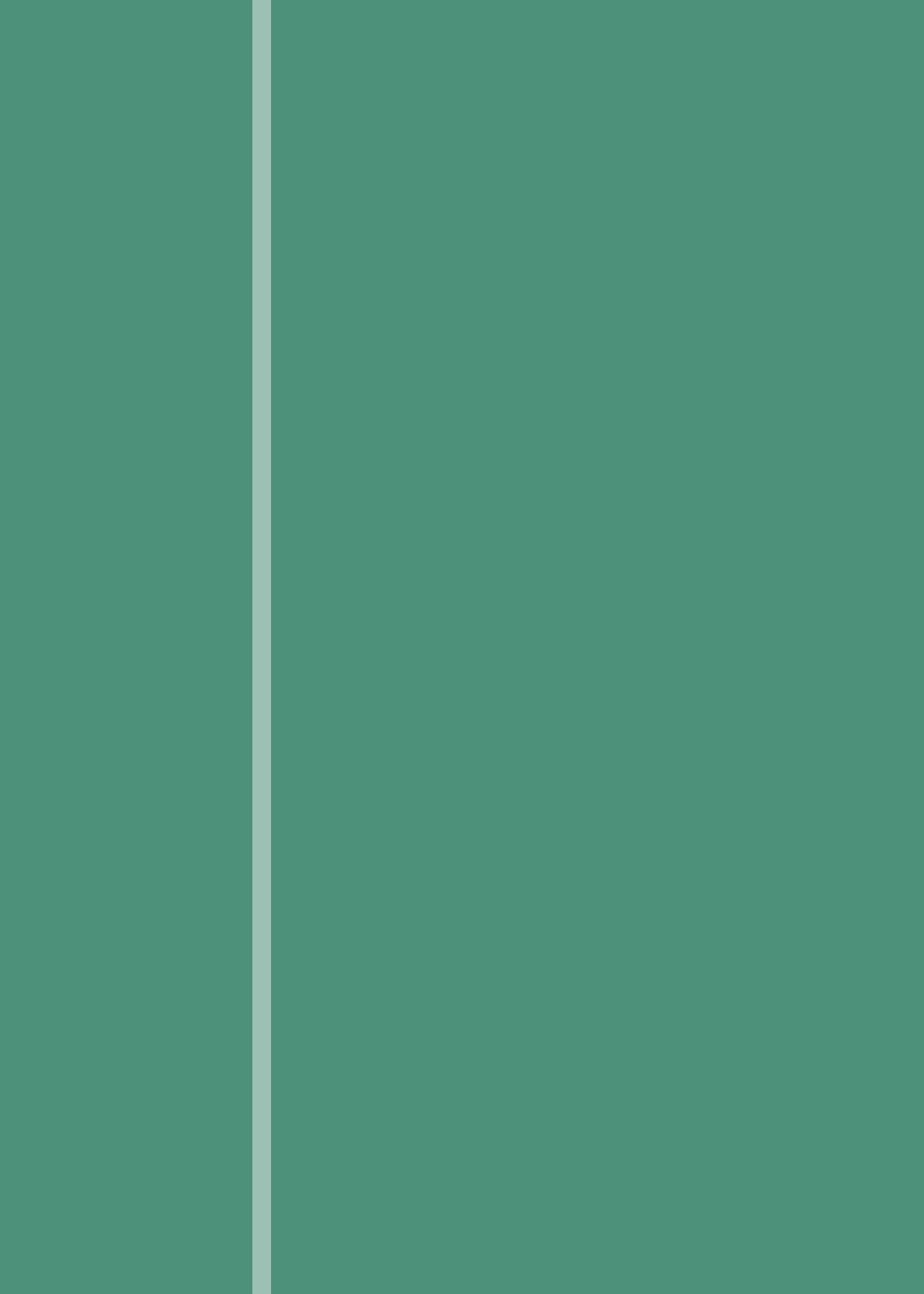
Tavola IV. Servizi ed operazioni resi dallo spedizioniere nave

SERVIZI ED OPERAZIONI RESI DALLO SPEDIZIONIERE NAVE
Presentazione Manifesto Merci in Arrivo (MMA)
Emissione Manifesto Merci in Partenza (MMP)
Cancellazioni ed iscrizioni postume a MM
Movimenti e spostamenti merci per conto armatore
Sbarco e imbarco provviste e dotazioni
Pagamento tassa di approdo/ancoraggio
Sbarco ed imbarco marittimi
Nulla osta imbarco e sbarco merci pericolose
Nulla osta partenza
Rinnovo certificazioni sanitarie della nave e relative autorizzazioni
Accesso ai Consolati per il rilascio dei nulla osta di partenza e il disbrigo di formalità varie in arrivo
Accesso alle Prefetture per il rilascio dei nulla osta relativi alla movimentazione e al trasporto di armi, munizioni e materiale strategico militare
Assistenza presso il Tribunale in caso di contenzioso o avaria

Trattamento IVA delle operazioni compiute dalle particolari figure di spedizioniere.

Alle operazioni compiute dalle figure di spedizioniere appena illustrate torna applicabile la disciplina IVA esposta ai paragrafi che precedono per ciò che riguarda i presupposti di imposta, le operazioni di trasporto e quelle di spedizione. In particolare, per le figure dello spedizioniere doganale e dello spedizioniere nave si rinvia a quanto si dirà al capitolo secondo in materia di regime IVA dei servizi cd. internazionali o connessi agli scambi internazionali (articolo 9 del D.P.R. 633 del 1972).

Per talune delle operazioni compiute da tali soggetti è infatti previsto un regime di non imponibilità all'IVA, subordinato alla ricorrenza di particolari e tassative condizioni.



II. Lo spedizioniere e le operazioni internazionali

Shipping & Fisco

2.1 Le operazioni all'esportazione

L'esportazione definitiva di beni è concetto squisitamente doganale e per essa, a far data dall'1/1/1993, deve intendersi l'uscita degli stessi beni dal territorio della Comunità Europea.

Ai fini IVA la cessione all'esportazione è operazione non imponibile, ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. nr. 633/72: è soggetta agli obblighi caratteristici dell'imposta, ma non viene gravata dal tributo. La fatturazione in regime di non imponibilità della cessione all'esportazione necessita per la sua regolarità del documento doganale comprovante l'uscita dei beni dalla Comunità Europea.

Sono altresì non imponibili, come si vedrà specificamente oltre nel testo, per specifica previsione normativa (art. 9, comma 1, punti 4, 5 e 6 stesso decreto), tutta una serie di servizi inerenti l'operazione principale di esportazione, in quanto indispensabili per eseguirla.

Atteso che allo spedizioniere, figura centrale in questa materia, ed a chi ad esso si rivolge come cliente, interessa in primo luogo individuare con esattezza il regime IVA da applicare alle pro-

prie prestazioni di servizio, nei paragrafi che seguono sarà posta l'attenzione sulle operazioni tipiche dell'attività di shipping, quando essa abbia a che fare con i traffici internazionali.

Nella tabella che segue, vengono descritte le operazioni da effettuarsi per le spedizioni delle merci all'estero e addebitate dallo spedizioniere al cliente. Del regime IVA si dirà dopo avere affrontato nello specifico i problemi posti dalla norma dell'articolo 9 del D.P.R.633/72.

La temporanea esportazione/il perfezionamento passivo.

Con tali locuzioni si indica merce nazionale temporaneamente esportata per prove, lavori etc. per la quale sono comprese le stesse operazioni elencate e dettagliatamente descritte nel precedente paragrafo (esportazione).

La riesportazione.

Con tale termine si indica la merce estera che torna all'estero una volta esauriti gli scopi che ne avevano consentito la temporanea importazione (es: prove, riparazioni, etc.) e per la quale sono comprese le medesime operazioni elencate e previste nel paragrafo dedicato all'esportazione.

Tavola V. Le operazioni all'esportazione

OPERAZIONE	DESCRIZIONE
Imballaggio	Sia i materiali necessari che il confezionamento dei colli
Trasporto dallo stabilimento alla dogana, porto	E' il trasporto dal luogo di partenza alla dogana e/o luogo di inoltro aeroporto, autoporto e/o luogo di inoltro
Scarico,ricarico,imbarco/THC e/o movimentazioni simili	E' l'insieme delle operazioni manuali e meccaniche necessarie allo scarico delle merci nei magazzini portuali/aeroportuali/interportuali etc., al loro successivo ricarico e all'avvio allo stesso imbarco su navi convenzionali. Tali operazioni caratterizzano anche il consolidamento, la movimentazione e l'imbarco delle merci su navi container
Soste e magazzinaggio	Spese e costi maturati in caso di attesa dell'imbarco
Refrigerazione	Giacenza delle merci in apposite aree e/o magazzini attrezzati per la conservazione dei prodotti alle necessarie temperature in attesa dell'imbarco
Trasbordo (da camion a container e viceversa)	In tale voce vengono fatte rientrare le voci di spesa relative al trasferimento della merce da un mezzo di trasporto all'altro per necessità operative
Contributi ISPS	Acronimo che indica i contributi corrisposti per unità di carico della merce a remunerazione dell'adeguamento e mantenimento dei porti e delle navi agli standard internazionali di sicurezza post 11 settembre 2001
Controlli doganali, di presidio e simili	Spese sostenute per la messa a disposizione della merce, per l'apertura/chiusura dei colli necessarie all'espletamento dei controlli richiesti dall'Agenzia delle Dogane o da Presidi vari
Controlli commerciali e peritali	Spese sostenute per l'apertura e chiusura dei colli necessarie all'espletamento dei controlli richiesti dall'operatore/esportatore
Campionature doganali, di presidio e simili	Spese sostenute per la messa a disposizione della merce, apertura/chiusura dei colli, prelevamento ed analisi di campioni per l'espletamento di controlli da parte dell'Agenzia delle Dogane e/o dagli Istituti di presidio
Campionature commerciali e peritali	Spese sostenute per la messa a disposizione della merce, apertura/chiusura dei colli, prelevamento ed analisi di campioni per l'espletamento di controlli da parte dell'operatore/esportatore e/o destinatario
Redazione, emissione, rilascio P/C - AWB - L/V e similari, e diritti accessori	Spese inerenti alla compilazione/emissione/ritiro/rilascio del/dei documento/i di viaggio o di trasporto
Emissione e rilascio dichiarazioni sulla nave (età, bandiera, registro e dichiarazioni complementari)	Spese per l'ottenimento di eventuali dichiarazioni richieste dalla lettera di credito e/o dall'esportatore sull'età della nave, la bandiera, il registro di appartenenza, etc. più eventuali spese per visti CCIAA e/o consolari
Operazione doganale	Comprende i compensi dovuti agli spedizionieri e/o similari per l'espletamento delle pratiche doganali di esportazione
Diritti di esecuzione mandato	Comprende il compenso globale per la gestione, organizzazione, coordinamento dell'attività posta in essere per il ritiro, inoltro e consegna al destinatario
Stampati, postali e telefoniche, diritti fissi	Rimborso di tutte le spese vive sostenute nell'esecuzione del mandato

2.2 Le operazioni all'importazione

L'importazione definitiva di beni, secondo la descrizione degli artt. 67 e segg. del D.P.R. 633/72, è, per quanto indicato nell'art. 1 del medesimo decreto, operazione imponibile da chiunque effettuata (imprenditore, professionista, privato, ente non commerciale). Con l'entrata in vigore del mercato unico europeo, per importazione deve intendersi, nella sua accezione più semplice, l'introduzione nel territorio dello Stato di beni provenienti da Paesi terzi¹²⁷.

L'art. 9 della legge IVA prevede un regime di non imponibilità anche per una serie di operazioni inerenti le importazioni, ma – come si avrà modo di sottolineare – non si tratta di non imponibilità generale, atteso che, in taluni casi, essa è subordinata a determinate condizioni.

Infatti, ai sensi e per gli effetti di quanto disposto dall'art. 9 numero 6) della legge IVA, tutte le operazioni ivi comprese sono oggettivamente non imponibili. Si discosta da tale regime quanto previsto al numero 5) dell'art. 9 laddove la non imponibilità dell'operazio-

ne è subordinata alla condizione che il corrispettivo di quel servizio sia già stato assoggettato al tributo in dogana all'atto dell'importazione. La differenza dipende dalle ragioni e dal luogo di esecuzione di tali operazioni, che ne determinano il regime.

Riproponiamo la tabella che descrive le operazioni usuali che vengono poste in essere dallo spedizioniere, con le specifiche inerenti le importazioni.

127. Ovvero dai territori esclusi dalla UE a norma dell'art. 7, comma 1 lett. b) della legge IVA.

Tavola VI. Le operazioni all'importazione

OPERAZIONE	DESCRIZIONE
Nolo (se del caso)	Qualora dovuto, perché così previsto nei termini di resa, viene compreso ai fini imponibili nella dichiarazione d'importazione
Contributi ISPS	Acronimo che indica i contributi corrisposti per unità di carico della merce a remunerazione dell'adeguamento e mantenimento dei porti e delle navi agli standard internazionali di sicurezza post 11 settembre 2001
Inspection Fee	E' il contributo per il controllo dello stato dei contenitori al loro rientro nei terminal dopo lo svuotamento
Pratica di svincolo marittimo/aereo/portuale e diritti accessori	Spese per lo svincolo della merce al suo arrivo in porto
Sbarco, scarico, facchinaggio, ricarico, simili	Spese di sbarco, scarico/ricarico nei magazzini THC e/o movimentazioni portuali/aeroportuali/interportuali delle merci provenienti da navi convenzionali e/o lo sbarco, ricarico e movimentazioni similari che si avranno con le navi container
Soste e magazzinaggio	Spese sopportate dalla merce in attesa del perfezionamento delle operazioni doganali e del ritiro
Refrigerazione	Giacenza delle merci in apposite aree e/o magazzini attrezzati per la conservazione dei prodotti alle necessarie temperature in attesa del ritiro
Trasbordo (da camion a container e viceversa)	Spese relative al trasferimento della merce da un mezzo di trasporto all'altro per necessità operative
Controlli doganali, di presidio e simili	Spese sostenute per la messa a disposizione della merce, per l'apertura/chiusura dei colli necessarie all'espletamento dei controlli richiesti da Agenzia delle Dogane e/o dagli Istituti di Presidio
Controlli commerciali e peritali	Spese sostenute per l'apertura e chiusura dei colli necessarie all'espletamento dei controlli richiesti dall'operatore-importatore e/o fornitore
Campionature doganali, di presidio e simili	Spese sostenute per la messa a disposizione della merce, apertura/chiusura dei colli, prelevamento ed analisi di campioni per l'espletamento di controlli da parte dell'Agenzia delle Dogane e/o dagli Istituti di Presidio
Campionature commerciali e peritali	Spese sostenute per la messa a disposizione della merce, apertura/chiusura dei colli, prelevamento ed analisi di campioni per l'espletamento di controlli da parte dell'operatore-importatore e/o fornitore
Operazione doganale	Comprende i compensi dovuti agli spedizionieri e/o similari per l'espletamento delle pratiche doganali di importazione
Indennità e/o fuori circuito Dogana/G.d.F.	Spese per le operazioni di Dogana/G.d.F. in fuori orario o in fuori circuito
Trasporto a destino	Si tratta del trasporto dopo lo sdoganamento al destinatario finale
Diritti di esecuzione mandato	Comprende il compenso globale per la gestione, organizzazione, coordinamento dell'attività posta in essere per il ritiro, inoltro e consegna al destinatario
Stampati, postali e telefoniche, diritti fissi	Rimborso di tutte le spese vive sostenute nell'esecuzione del mandato

La temporanea importazione/il perfezionamento attivo.

Con tali locuzioni si indica merce estera temporaneamente importata per prove, lavori, etc., per la quale sono comprese le stesse operazioni di cui al precedente paragrafo dedicato alle operazioni di importazione.

La reimportazione.

Con tale definizione si indica merce nazionale temporaneamente esportata per prove, lavori, etc. che rientra nel territorio dello Stato dopo aver esaurito gli scopi della temporanea esportazione e per la quale sono previste le stesse operazioni già descritte ed esaminate trattando dell'importazione.

La reintroduzione in franchigia (nei tempi e nei modi previsti).

Si tratta di merce esportata definitivamente che ritorna nel territorio dello Stato e per la quale si rimanda all'elenco delle operazioni descritte nel paragrafo relativo all'importazione.

Il transito (trasferimento di merce allo stato estero).

Si tratta di un regime doganale che implica il trasferimento da dogana/

magazzino doganale ad altra dogana/magazzino doganale o altra dogana comunitaria o di Paesi extra UE di merce allo stato estero e per il quale sono previste le operazioni descritte all'interno del paragrafo sull'importazione.

2.3 Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali

Nei capitoli che precedono si è già parlato delle ipotesi nelle quali i servizi di trasporto e di spedizione possono godere del titolo di non imponibilità IVA. Il decreto IVA, allo stesso articolo 9, prevede due ulteriori fattispecie di servizi connessi agli scambi internazionali non imponibili. Trattasi di fattispecie di grande rilevanza nell'ambito della attività di shipping. Ci riferiamo a:

- servizi di carico, scarico, trasbordo, manutenzione, stivaggio, disstivaggio, pesatura, misurazione, controllo, refrigerazione, magazzinaggio, deposito, custodia e simili relativamente ai beni in esportazione, in transito, in importazione temporanea o in importazione definitiva, ma – in tale ultima ipotesi – solo allorché il corrispettivo di dette pre-

stazioni sia stato già dichiarato in dogana all'atto della importazione dei beni cui i servizi si riferiscono ai fini della determinazione della base imponibile IVA (articolo 9, comma 1, numero 5 del decreto IVA)¹²⁸. Qualora detti servizi siano resi nell'ambito di porti, autoporti etc. e riflettano direttamente la movimentazione di beni e/o mezzi di trasporto, essi sono non imponibili a prescindere dalla destinazione doganale, a norma del successivo numero 6 dello stesso articolo;

- servizi di carico, scarico, trasbordo, manutenzione, stivaggio, disstivaggio, pesatura, misurazione, controllo, refrigerazione, magazzinaggio, deposito, custodia e simili relativamente ai beni in esportazione, in transito, in importazione temporanea o in importazione definitiva per i quali si applica la non imponibilità oggettiva ai sensi e agli effetti dell'art. 9 comma 1, numero 6);
- gli stessi servizi prestati nei porti, aeroporti, autoporti e negli scali ferroviari di confine, quando riflettono direttamente il movimento di beni, a prescindere dallo status doganale

delle merci cui ineriscono – status viceversa che potrebbe essere rilevante, come si è visto, per le ipotesi elencate al punto che precede – (articolo 9, comma 1, numero 6 del decreto IVA).

Proprio le disposizioni del numero 6 dell'articolo 9 del decreto IVA si sono dimostrate di difficile e controversa interpretazione, per ciò che riguarda l'ambito di applicazione del titolo di non imponibilità. Già con diverse Risoluzioni emanate negli anni '80¹²⁹, l'allora Ministero delle Finanze chiariva che la norma agevolativa non poteva applicarsi a quelle prestazioni di servizi che – benché effettuate nelle aree elencate al numero 6) – non riguardassero direttamente il movimento delle merci destinate ad entrare o ad uscire dal territorio dello Stato, ma fossero rese nell'esclusivo interesse del committente¹³⁰; così come non si estendeva alle prestazioni espletate non in ambito strettamente portuale, bensì in magazzini o recinti ubicati solo nelle adiacenze del porto medesimo.

Al contrario, però, sempre con riferimento all'ambito spaziale di applicazione della disposizione (aree portuali

128. Il numero 5 dell'articolo 9, comma 1 D.P.R. 633/72, nel riconoscere la non imponibilità dei servizi elencati, pone esattamente le stesse condizioni già ampiamente esaminate con riferimento alla non imponibilità dei servizi di trasporto e di spedizione. Si intendono pertanto richiamate tutte le osservazioni svolte nei capitoli precedenti, con riferimento in particolare ai limiti entro i quali opera il descritto regime di non imponibilità. Così, ad esempio, è stato chiarito che i servizi di custodia inerenti beni in importazione sono normalmente imponibili, salvo che si dimostri che abbiano concorso a formare il valore dei beni per il pagamento dei diritti doganali (RM 420724 del 23.10.1980).

129. In particolare, si veda la Circolare 41 del 02/07/1986.

130. Tra quelle rese nell'interesse esclusivo del committente, la Risoluzione 2851 del 28/11/1988 individua in particolare le prestazioni di magazzinaggio rese agli importatori dai gestori di depositi aeroportuali di temporanea custodia, giacché tali prestazioni sono richieste allorché l'importatore non intenda dare alle merci in arrivo nel territorio doganale una immediata destinazione doganale.

e simili), da subito l'Amministrazione Finanziaria ha ritenuto che la non imponibilità spetti anche alle operazioni eseguite nei magazzini generali e nei centri di smistamento – fuori quindi dal porto strettamente inteso –, a condizione, però, che detti magazzini o centri abbiano tutte le caratteristiche degli autoporti. Devono pertanto necessariamente esservi installati uffici doganali e devono essere organizzati ed attrezzati per la confluenza di automezzi adibiti al trasporto internazionale di beni relativi al traffico con l'estero nei sensi voluti dall'art. 127 della legge doganale¹³¹.

Negli anni '80 si è posto il problema del rapporto tra i servizi indicati nel numero 5) e le operazioni tipicamente portuali prese in considerazione dal numero 6): in alcuni casi si è sostenuto che i servizi del numero 5 potessero godere del regime di non imponibilità solo alle condizioni stabilite dallo stesso numero, anche quando fossero rese in ambito portuale (e quindi per gli stessi non dovesse applicarsi la disposizione più ampia del numero 6)¹³². Il corretto rapporto tra le disposizioni dei numeri 5) e 6) dell'articolo 9 del D.P.R.

633/72 è stato chiarito – dopo vicende travagliate – dallo stesso legislatore con una norma di interpretazione autentica¹³³: tra i servizi previsti nel numero 6) devono intendersi compresi anche quelli indicati al numero 5), oltre che i servizi relativi al movimento delle persone e di assistenza ai mezzi di trasporto, purché resi – ovviamente – nell'ambito locale individuato dallo stesso numero 6). Deve trattarsi insomma di quei servizi indispensabili per il normale spostamento delle merci, delle persone e dei mezzi di trasporto in ambito portuale: se di questi si tratta, la non imponibilità è riconosciuta a prescindere dalla provenienza o destinazione delle merci cui i servizi resi si riferiscono¹³⁴.

Recentemente, il Ministero ha ulteriormente precisato che la non imponibilità IVA prevista dal numero 6) dell'articolo 9 del D.P.R. 633/72 è caratterizzata dal luogo in cui le prestazioni sono rese e dalla riferibilità delle prestazioni stesse all'attività tipicamente svolta nei medesimi luoghi. Viceversa, dal beneficio della non imponibilità concessa dal citato numero 6) devono ritenersi escluse le prestazioni diverse da quelle

131. Risoluzioni 410239 e 412600 del 08.04.1978. In senso conforme, già una nota della Direzione Centrale delle Dogane del 25 ottobre 1997, n. 4054.

132. Si veda in particolare la Delibera SECIT del 23.06.1988, n. 39.

133. Art. 3, comma 13 D.L. 90 del 27.04.1990.

134. Nota Min. Fin. 048 del 16 febbraio 1995. Per il corretto inquadramento delle prestazioni di servizi occorre allora fare riferimento al disposto dell'art. 21 comma 2 lett. b) del D.P.R. n. 633/72, secondo il quale nella fattura devono essere indicate "natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione". Solo con la puntuale descrizione della prestazione potrà essere legittimamente invocata la relativa norma di eventuale non imponibilità al tributo. Questo soprattutto proprio per quanto concerne quelle prestazioni di servizi che possono essere qualificate imponibili o non imponibili, a seconda che siano state eseguite per necessità operativa ovvero nell'interesse del committente.

indicate ai numeri 5) e 6), in quanto per le stesse non può che emergere un interesse esclusivo del committente¹³⁵.

Atteso che la disposizione del numero 6) riconosce il titolo di non imponibilità alle prestazioni di servizi tipicamente portuali rese nel medesimo ambito spaziale, è da ritenere che tale regime possa essere mantenuto anche all'atto del riaddebito da parte dello spedizioniere dei costi di acquisto dei servizi portuali sostenuti per conto del cliente nell'ambito – come più volte detto – di un rapporto di mandato senza rappresentanza¹³⁶. La natura della prestazione “portuale” ricevuta dallo spedizioniere non muta infatti natura oggettiva all'atto del riaddebito del costo (maggiorato della provvigione) al cliente: quindi, tale agevolazione¹³⁷, così come le altre previste dallo stesso articolo 9, può essere trasferita al fruitore finale delle prestazioni di servizio. Allora, lo spedizioniere riceverà fattura con corrispettivo non imponibile IVA per i servizi acquistati nei porti e aree assimilabili, ed emetterà fattura con il medesimo titolo di non imponibilità all'atto del ribaltamento del costo (maggiorato della propria provvigione) di tali servi-

zi al proprio cliente. Restano ovviamente salvi gli autonomi titoli di non imponibilità stabiliti dai numeri 4) e 5) dello stesso numero 9 del decreto IVA (servizi di spedizione e prestazioni accessorie ai trasporti), allorché ne ricorrano le condizioni (la merce abbia cioè la specifica destinazione doganale prevista dai citati numeri).

Siamo a questo punto in grado di individuare il corretto trattamento ai fini IVA delle operazioni indicate e descritte nelle tabelle alle pagine 63 (esportazione) e 65 (importazione) e che costituiscono – assieme al corrispettivo per il servizio di trasporto - le voci più ricorrenti delle fatture con cui lo spedizioniere riaddebita al proprio cliente (maggiorandoli della propria provvigione) i costi da esso sostenuti per dare esecuzione al mandato ricevuto.

135. Tra le prestazioni fuori dal campo di applicazione del regime di non imponibilità del numero 6, benché rese nei porti, sono state individuate, ad esempio, il servizio portabagagli in arrivo e partenza o il servizio di emissione di lettere di trasporto aereo per conto terzi. Anche la Corte di Cassazione, con sentenza 2003/7250, ha ribadito che la disposizione dell'articolo 9, numero 6, del decreto IVA, in quanto norma agevolativa, non può che essere di stretta interpretazione.

136. Sulla disciplina IVA del mandato senza rappresentanza si veda il capitolo che precede.

137. L'Agenzia delle Entrate con Risoluzione 14.11.2002, n. 355 ha tuttavia precisato che la non imponibilità prevista dal numero 6 dell'articolo 9 del decreto IVA è una agevolazione fiscale concessa in via generale a chi opera in ambito portuale. Coerentemente, è stato escluso che una società consortile costituita per operare come centro di acquisto per la realizzazione di opere di manutenzione in ambito portuale da parte di un raggruppamento di imprese possa emettere ai propri consorziati fattura non imponibile IVA per il riaddebito dei costi sostenuti per l'acquisto dei beni e dei servizi necessari alla realizzazione delle opere stesse: il consorzio, infatti non è il fruitore della prestazione di servizio resa in ambito portuale, in quanto il fruitore è solo l'ente appaltante (il quale appunto riceverà da parte delle imprese consorziate per i lavori eseguiti in ambito portuale fatture con corrispettivo non imponibile ad IVA ai sensi dell'articolo 9, numero 6).

Tavola VII. Servizi connessi alla movimentazione di merce all'esportazione o in transito doganale

OPERAZIONE	REGIME IVA	NOTE
Trasporto verso il luogo d'inoltrato	Non imponibile	Articolo 9, numero 2 D.P.R. 633/72
Imballaggio/confezionamento in luoghi diversi da porti, autoporti e luoghi assimilati	Imponibile	Si tratta di prestazione non imponibile per l'art. 12, D.P.R. 633/72 nei rapporti tra esportatore e cliente
Imballaggio/confezionamento in porti, autoporti e luoghi assimilati	Non imponibile	Articolo 9, numero 6 D.P.R. 633/72
Scarico, ricarica, imbarco e/o movimentazioni simili	Non imponibile	Articolo 9, numeri 5 e 6 D.P.R. 633/72
Soste e magazzinaggio	Non imponibile	Articolo 9, numeri 5 e 6 D.P.R. 633/72 ¹³⁸
Refrigerazione	Non imponibile	Articolo 9, numeri 5 e 6 D.P.R. 633/72 ¹³⁹
Controlli doganali, di presidio e simili	Non imponibile	Articolo 9, numero 6 D.P.R. 633/72
Controlli peritali e commerciali resi nell'interesse del committente	Imponibile	Articolo 3, D.P.R. 633/72
Campionature doganali, di presidio e simili	Non imponibile	Articolo 9, numero 6 D.P.R. 633/72
Campionature commerciali e peritali rese nell'interesse del committente	Imponibile	Articolo 3, D.P.R. 633/72
Redazione, emissione, rilascio P/C - AWB - L/V e similari, e diritti accessori	Non imponibile	Articolo 9, D.P.R. 633/72
Emissione e rilascio dichiarazioni sulla nave (età, bandiera, registro e dichiarazioni complementari)	Non imponibile	Articolo 9, D.P.R. 633/72
Diritti di esecuzione mandato	Imponibile, se riferiti al complesso della attività esercitata Non imponibile, solo se direttamente e specificamente connessi all'operazione doganale	Articolo 3, D.P.R. 633/72 Articolo 9, numero 4 D.P.R. 633/72 ¹⁴⁰
Stampati, postali e telefoniche, diritti fissi	Imponibile Non imponibile, solo se direttamente e specificamente connessi all'operazione doganale	Articolo 3, D.P.R. 633/72 Articolo 9, numero 4 D.P.R. 633/72 ¹⁴¹
Operazione doganale	Non imponibile	Articolo 9, numero 4 D.P.R. 633/72 ¹⁴²
Indennità e/o fuori circuito Dogana/G.d.F.	Non imponibile	Articolo 9, D.P.R. 633/72

138. Restano escluse dal regime di non imponibilità le prestazioni rese nell'esclusivo interesse del committente, quando cioè esse non sono indispensabili per portare a termine l'operazione (si veda infra, ampiamente nel testo).

139. Restano escluse dal regime di non imponibilità le prestazioni rese nell'esclusivo interesse del committente, quando cioè esse non sono indispensabili per portare a termine l'operazione (si veda infra, ampiamente nel testo).

140. Vedi Ris. 15/02/1980, prot. 4075.

141. Vedi Ris. 15/02/1980, prot. 4075.

142. Vedi Ris. 15/02/1980, prot. 4075.

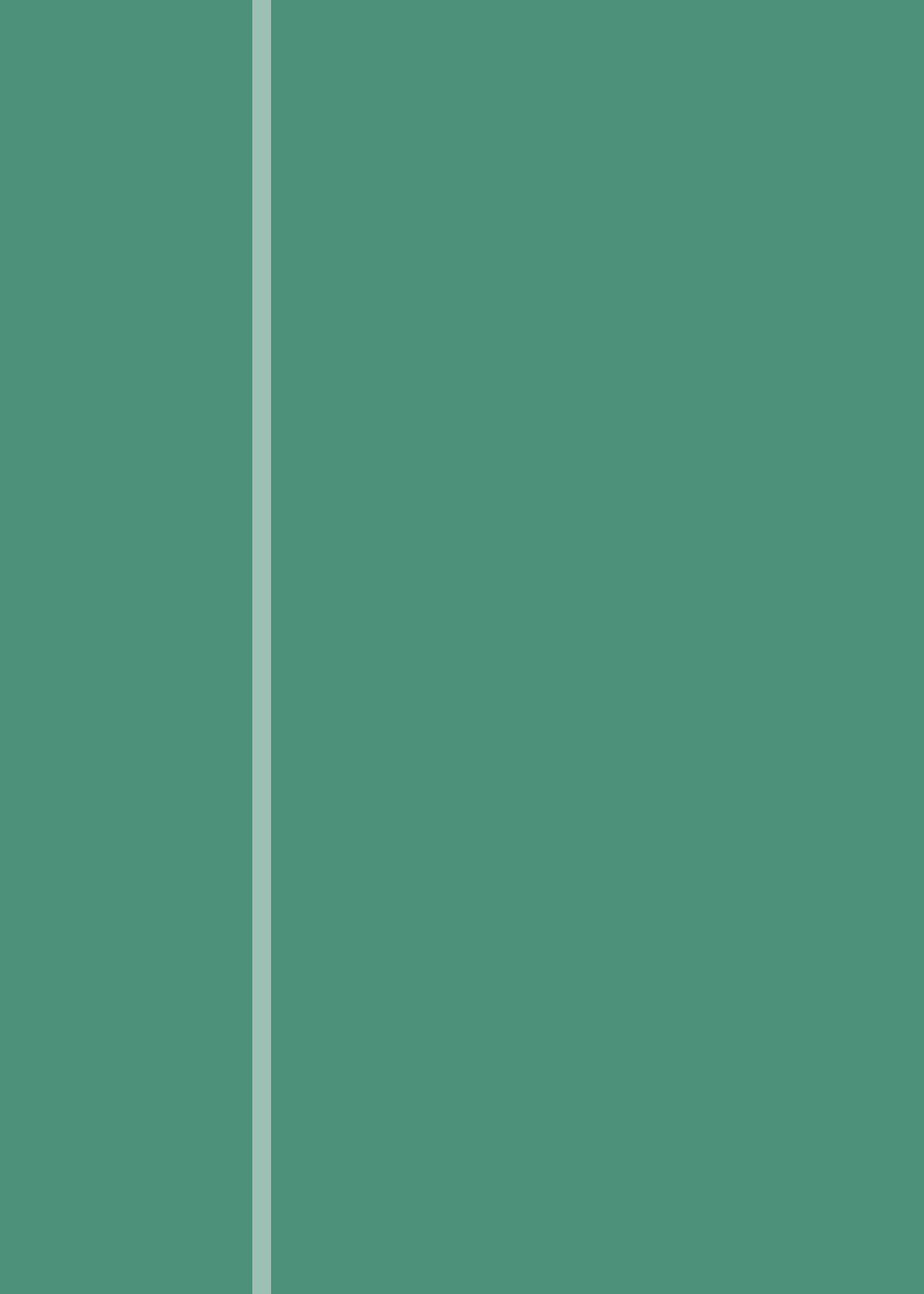
Tavola VIII. Servizi connessi alla movimentazione di merce in importazione

DESCRIZIONE	REGIME IVA	NOTE
Trasporto dal luogo d'inoltr. Nolo.	Non imponibile solo se assoggettato ad imposta ai sensi dell'art. 69 D.P.R. 633/72	Articolo 9, numero 2 D.P.R. 633/72
Contributi ISPS	Non imponibile	Articolo 9, numero 6 D.P.R. 633/72
Inspection FEE	Non imponibile, se ricorre il presupposto della territorialità	Articolo 9, D.P.R. 633/72
Pratica di svincolo marittimo/aereo/portuale e diritti accessori	Non imponibile	Articolo 9, D.P.R. 633/72
Sbarco, ricarica, e/o movimentazioni simili fuori da porti, aeroporti e luoghi assimilati	Non imponibile solo se il corrispettivo sia stato assoggettato ad imposta ai sensi dell'art. 69 D.P.R. 633/72	Articolo 9, numero 5 D.P.R. 633/72
Sbarco, ricarica, e/o movimentazioni simili in porti, aeroporti e luoghi assimilati	Non imponibile	Articolo 9, numero 6 D.P.R. 633/72
Soste e magazzinaggio in ambito portuale e luoghi assimilati	Non imponibile comunque se strettamente funzionale alla movimentazione Imponibile se resi nell'interesse del committente portuale e luoghi assimilati	Articolo 9, numero 6 D.P.R. 633/72
Soste e magazzinaggio fuori dall'ambito portuale e luoghi assimilati	Non imponibile solo se il corrispettivo sia stato assoggettato ad imposta ai sensi dell'art. 69 D.P.R. 633/72	Articolo 9, numero 5 D.P.R. 633/72
Refrigerazione	Non imponibile alle condizioni di cui ai due punti che precedono, a seconda che la prestazione sia svolta entro o fuori dall'ambito portuale	Articolo 9, numeri 5 ¹⁴³ e 6 D.P.R. 633/72
Controlli doganali, di presidio e simili	Non imponibile	Articolo 9, numero 6 D.P.R. 633/72
Controlli peritali e commerciali resi nell'interesse del committente	Imponibile	Articolo 3, D.P.R. 633/72
Campionature doganali, di presidio e simili	Non imponibile	Articolo 9, numero 6 D.P.R. 633/72
Campionature commerciali e peritali rese nell'interesse del committente	Imponibile	Articolo 3, D.P.R. 633/72
Trasporti a destino	Si applica la disciplina in materia di trasporti	Si veda al Cap.1, Par.1.1.2.b, il regime IVA del trasporto nazionale ed internazionale
Diritti di esecuzione mandato	Imponibile	Articolo 3, D.P.R. 633/72
Stampati, postali e telefoniche, diritti fissi	Imponibile Non imponibile ¹⁴⁴ solo se direttamente e specificamente connessi all'operazione doganale	Articolo 3, D.P.R. 633/72 Articolo 9, numero 4 D.P.R. 633/72
Operazione doganale	Non imponibile ¹⁴⁵	Articolo 9, numero 4 D.P.R. 633/72
Indennità e/o fuori circuito Dogana/G.d.F.	Non imponibile	Articolo 9, D.P.R. 633/72

143. Restano escluse dal regime di non imponibilità le prestazioni rese nell'esclusivo interesse del committente, quando cioè esse non sono indispensabili per portare a termine l'operazione (si veda infra, ampiamente nel testo).

144. Vedi Ris. 15/02/1980, prot. 4075.

145. Vedi Ris. 15/02/1980, prot. 4075.



III. Il deposito doganale

Shipping & Fisco

3.1 Il deposito doganale

Il deposito doganale viene utilizzato per immagazzinare merci non comunitarie, senza che siano assoggettate ai dazi di importazione, alle misure di politica commerciale ed all'obbligazione tributaria nonché beni comunitari per i quali una specifica normativa comunitaria prevede, per effetto del loro collocamento nel deposito doganale, il beneficio di misure connesse in genere con l'esportazione delle merci. Sono previste diverse categorie di deposito a seconda del tipo di utilizzo: A, B, C, D, E, F. Il deposito doganale può essere gestito in forma pubblica o privata. La gestione da parte di un privato è subordinata al rilascio dell'autorizzazione dell'autorità doganale. I soggetti autorizzati a gestire un deposito doganale possono amministrare, senza altre particolari concessioni, il cosiddetto **deposito fiscale** o **deposito IVA** previsto dall'art. 50-bis del D.L. 331/1993, di cui, nel paragrafo che segue, illustreremo le caratteristiche ed in particolare l'introduzione di beni comunitari ed alcuni tipi di beni nazionali, senza il pagamento dell'IVA (vd. anche Circolare Agenzia delle Dogane - Area Cen-

trale di Roma - Nr. 16/D del 28.04.2006).

Le definizioni **deposito doganale pubblico** e **deposito doganale privato** sono contenute nell'art. 99 del Regolamento CEE 2913/1992 (Codice Doganale Comunitario). Con la prima espressione si deve intendere un deposito doganale utilizzato da qualsiasi persona per l'immagazzinamento delle merci, mentre con la seconda, si deve fare riferimento a un deposito doganale destinato unicamente a immagazzinare merci del depositario.

Classificazione ed ubicazione

L'elenco e la descrizione dei vari tipi di deposito doganale sono contenuti nell'art. 525 del Regolamento CEE 2454/1993 (Disposizioni di Applicazione del Codice Doganale Comunitario – DAC).

Tavola IX. Deposito doganale. Tipologie

TIPO A	Deposito di tipo pubblico, utilizzabile da qualsiasi persona per l'immagazzinamento delle merci sotto la responsabilità del depositario.
TIPO B	Deposito di tipo pubblico, utilizzabile da qualsiasi persona per l'immagazzinamento delle merci sotto la responsabilità di ogni depositante. Non è prevista la procedura della contabilità di magazzino.
TIPO C	Deposito di tipo privato, destinato all'immagazzinamento di merci da parte del depositario ove si identifichi con il depositante senza essere necessariamente il proprietario dei beni.
TIPO D	Deposito di tipo privato, destinato all'immagazzinamento di merci da parte del depositario ove si identifichi con il depositante senza essere necessariamente il proprietario dei beni, con riconoscimento, all'atto dell'assoggettamento al regime di deposito doganale, della natura, del valore in dogana, della quantità delle merci. È prevista l'applicazione di procedure semplificate.
TIPO E	Deposito di tipo privato. Il depositario si identifica con il depositante senza essere necessariamente il proprietario delle merci; l'immagazzinamento viene effettuato in impianti di stoccaggio del titolare dell'autorizzazione.
TIPO F	Deposito di tipo pubblico, gestito dall'autorità doganale e utilizzabile da chiunque per immagazzinare merci.

Le disposizioni comunitarie escludono la combinazione dei suddetti tipi di deposito doganale per lo stesso luogo e locale.

Il deposito doganale, eccettuati i tipi E e F, è costituito da locali, oppure da altri spazi ben delimitati, riconosciuti dall'Autorità Doganale. Quando la stessa decide di gestire un deposito doganale di tipo F, indica il locale o lo spazio da destinare al deposito con decisione che deve essere pubblicata dallo Stato membro di appartenenza. Qualsiasi luogo ammesso dall'Autorità Doganale come deposito temporaneo ai sensi dell'art. 185 del Regolamento CEE 2454/1993 ovvero gestito dall'Autorità Doganale può essere riconosciuto come deposito di tipo A, B, C o D, oppure gestito come deposito di tipo F. I depositi doganali di tipo A, C, D e E possono essere anche autorizzati come depositi di approvvigionamento secondo le disposizioni stabilite dall'art. 526 del DAC 2454/1993 (ai sensi dell'art. 40 del Regolamento CE 800/1999 del 15 aprile 1999).

Autorizzazione

L'apertura e la gestione di un deposito doganale sono subordinate all'ottenimento di un'autorizzazione da parte dell'Autorità Doganale. Le disposizioni si applicano a qualsiasi tipo di deposito doganale, eccettuato il tipo F. L'istanza deve essere presentata all'Autorità Doganale designata dallo Stato membro in cui sono ubicati i luoghi destinati ad essere riconosciuti come depositi doganali, oppure, nel caso di deposito di tipo E, all'Autorità Doganale indicata dallo Stato membro in cui è tenuta la contabilità principale del depositario. L'autorizzazione viene concessa ai soggetti residenti nell'Unione Europea solo quando l'autorità competente si è accertata dell'esistenza di tutte le condizioni previste per la concessione, ovvero quando il richiedente ha dimostrato l'esistenza di una reale esigenza economica di immagazzinamento e che il deposito doganale è destinato principalmente ad accogliere merci, senza escludere la possibilità di effettuare manipolazioni usuali, operazioni di perfezionamento attivo o di trasformazione sotto controllo doganale, sempreché le stesse non siano predo-

minanti rispetto all'attività di immagazzinamento di merci.

Nell'autorizzazione sono stabilite le condizioni di gestione del deposito. Quando non viene soddisfatta una delle condizioni previste, l'Autorità Doganale respinge la richiesta specificando i motivi della decisione negativa.

Beni oggetto della custodia in depositi doganali:

Beni non Comunitari

- Senza che gli stessi siano soggetti ai dazi all'**importazione**, alle **misure** di politica commerciale e all'**obbligazione tributaria**.

Beni Comunitari

- Per i quali, una specifica normativa comunitaria prevede, per effetto del loro collocamento nel deposito doganale, il beneficio di misure connesse in genere con l'**esportazione delle merci**.

Obblighi del depositario e del depositante

Il depositario deve adempiere alle seguenti prescrizioni:

- garantire che le merci non siano sottratte alla sorveglianza doganale durante la loro permanenza nel deposito doganale;
- rispettare gli obblighi risultanti dall'immagazzinamento delle merci che si trovano in regime doganale;
- osservare le condizioni particolari fissate nell'autorizzazione.

Nell'ipotesi in cui l'autorizzazione venga rilasciata per un deposito pubblico, essa può prevedere che le responsabilità di cui al primo e/o al secondo punto siano esclusivamente a carico del depositante.

Nei depositi di tipo A, C, D, ed E l'Autorità Doganale impone al depositante di tenere la contabilità di magazzino di cui all'art. 105 del Regolamento CEE 2913/1992. Per i depositi doganali di tipo B non deve essere tenuta alcuna contabilità di magazzino. Per quelli di tipo F le scritture contabili costituiscono la contabilità di magazzino. La permanenza delle merci in regime di

deposito doganale non è soggetta ad alcuna limitazione temporale, ma in casi eccezionali l'Autorità Doganale può stabilire un termine entro il quale il depositante deve dare alle merci una nuova destinazione. Possono essere stabiliti termini specifici per talune merci comunitarie contemplate dalla politica comune. Le merci d'importazione possono formare oggetto di manipolazione usuale per garantire la conservazione, migliorare la presentazione o la qualità commerciale o preparare la distribuzione o la rivendita. L'assieme e il montaggio di merci è ammesso solo quando si tratta di una operazione di montaggio su una merce completa di accessori che non svolgono un ruolo essenziale nella fabbricazione della stessa. Le merci comunitarie di cui all'art. 98, paragrafo 1, lettera b, del Regolamento CEE 2913/1992 vincolate al regime del deposito doganale e contemplate dalla politica agricola comune, possono subire soltanto talune manipolazioni espressamente previste. Le manipolazioni devono essere preventivamente autorizzate dall'Autorità Doganale che ne stabilisce le condizioni.

Al momento dell'introduzione delle merci nel deposito deve essere presentato il Documento Amministrativo Unico DAU così come per la successiva estrazione o il trasferimento di merci da un deposito doganale ad un altro.

3.2 Il deposito fiscale IVA

L'istituzione dei depositi IVA nasce dall'esigenza di trasferire beni da uno Stato comunitario all'altro e, in alcuni casi, anche all'interno del territorio nazionale, evitando di assoggettare ad IVA ogni singolo passaggio tra imprese, con l'assolvimento dell'imposta solo da parte dell'acquirente finale, al momento dell'estrazione e commercializzazione in Italia delle merci.

I depositi IVA hanno lo scopo di custodire beni nazionali e comunitari che non siano destinati alla vendita al minuto nei medesimi locali, in quanto sono luoghi ove le cessioni non sono assoggettate ad IVA, ma possono essere adempiute solo le formalità per i controlli; in sintesi, sono luoghi privilegiati in cui vengono immessi beni in regime di sospensione d'imposta.

Sono espressamente ammessi alle agevolazioni derivanti dal regime di depo-

sito fiscale i beni di seguito indicati che devono essere materialmente introdotti nel deposito: non è pertanto ammissibile alcuna forma di deposito "virtuale".

- **Beni provenienti da Paesi terzi e immessi in libera pratica in Italia o all'interno dell'Unione Europea.** L'operatore potrà evitare il pagamento dell'IVA in dogana al momento dell'introduzione dei beni in Italia e nel caso in cui i suddetti beni, dopo l'eventuale lavorazione, siano inviati in altro Stato membro o in un Paese terzo, evitare del tutto il pagamento dell'imposta con contestuale ottenimento del vantaggio della costituzione del plafond IVA spendibile nella fase di acquisizione di ulteriori beni.
- **Beni comunitari provenienti da altri Stati membri.** L'operatore comunitario può provvedere a stoccare i beni in deposito IVA, non assoggettando ad imposta il semplice trasferimento e sempre senza alcun assoggettamento ad IVA, effettuare, in deposito, l'ulteriore cessione dei beni ad altro operatore.
- **Beni nazionali destinati ad operatori identificati in un altro Stato**

membro. La specifica destinazione soggettiva comporta che ogni tipologia di bene, senza alcuna limitazione, possa essere introdotta in un deposito IVA.

- **Beni nazionali per cessioni tra operatori nazionali.** Il legislatore ha creato una specifica tabella di prodotti per rispondere all'esigenza, prospettata da diversi settori economici, di semplificare le cosiddette vendite a catena di quei beni trattati solitamente in borse merci. In altre parole detti beni possono passare per molti operatori prima di essere realmente utilizzati per la commercializzazione; con l'introduzione in deposito IVA, gli operatori non sono più obbligati ad assoggettare ad IVA ogni singola transazione ma questa andrà applicata solo al momento dell'estrazione del bene dal deposito. I beni che possono godere di questo beneficio, sono tassativamente contenuti nella tabella che segue.

DESCRIZIONE dei BENI	CODICE NC
Stagno	8001
Zinco	7901
Rame	7402, 7403, 7405, 7408
Nichel	7502
Alluminio	7601
Piombo	7801
Indio	ex 8112 91, ex 8112 99
Cereali unicamente il risone	da 1001 a 1005, 1006: da 1007 a 1008
Semi e frutti oleosi	da 1201 a 1207
Noci di cocco, noci del Brasile e noci di acagiù	0801
Altra frutta a guscio	0802
Olive	0711 20
Semi e sementi (compresi i semi di soia)	da 1201 a 1207
Caffè non torrefatto	0901 11 00, 0901 12 00
Tè	0902
Cacao in grani, interi e/o infranti, greggio o torrefatto	1801
Zucchero greggio	1701 11, 1701 12
Gomma in forme primarie o in lastre, fogli o nastri	4001, 4002
Lana	5101
Prodotti chimici alla rinfusa	Capitoli 28 e 29
Oli minerali (compresi propano, butano, oli greggi di petrolio)	2709, 2710, 2711 12, 2711 13
Argento	7106
Platino (palladio, rodio)	7110 11 00, 711021 00 7110 31 00
Patate	0701
Grassi ed oli vegetali e loro frazioni, gregge, raffinate, ma non modificate chimicamente	da 1507 a 1515

Tabella A-bis) allegata al D.L. 331/1993

Beni oggetto della custodia agevolata:

Beni Comunitari

- provenienti da altro Stato membro;
- originari di Paesi Extra UE immessi in libera pratica.

Beni Nazionali

- cessioni verso soggetto identificato in altro Stato UE;
- cessioni interne di merci indicate in tabella A-bis.

Tali depositi possono essere gestiti da:

- imprese esercenti magazzini doganali, depositi franchi, oppure operanti in porti franchi;
- imprese autorizzate dalla Direzione Regionale o dalla Direzione Provinciale per le Province Autonome di Trento e Bolzano.

I depositi accise e i depositi doganali, compresi quelli per la custodia e la lavorazione delle lane, possono essere utilizzati anche come depositi IVA per i beni rispettivamente soggetti ad accise e per quelli che possono essere ivi introdotti.

Il Decreto Ministeriale 20 ottobre 1997, n. 419 indica le modalità per richiedere l'autorizzazione con istanza da inviare

alla Direzione Regionale o Provinciale delle Province Autonome, competente in relazione alla localizzazione del deposito, e, per conoscenza, all'Ufficio delle Entrate competente in ragione del domicilio fiscale del richiedente.

L'Amministrazione, se non esistono cause ostative, provvede al rilascio dell'autorizzazione entro il termine di 180 giorni dalla data di presentazione della domanda. Le cause ostative sono rappresentate da: esistenza di procedimento penale o di condanna definitiva per reati finanziari¹⁴⁶, accertamento di gravi e ripetute violazioni delle norme IVA, procedure fallimentari, di concordato preventivo, di amministrazione controllata e di liquidazione.

L'autorizzazione è, in ogni caso, revocata dalla medesima Autorità che l'ha rilasciata, qualora intervenga condanna definitiva per reati finanziari ovvero siano accertate gravi e ripetute violazioni delle norme IVA o irregolarità nella gestione del deposito, oppure se le condizioni per il rilascio vengano meno.

Il controllo dei depositi IVA viene effettuato dall'Ufficio Doganale o dall'Ufficio Tecnico di Finanza per i depositi doganali già autorizzati e per quelli relativi a

¹⁴⁶. Per le società e gli enti i requisiti sussistono nei confronti dei legali rappresentanti degli stessi.

prodotti soggetti ad accise nonché dall'Ufficio delle Entrate.

I depositi per conto terzi, devono necessariamente essere gestiti da società per azioni, in accomandita per azioni o a responsabilità limitata oppure da cooperative o da enti il cui capitale sociale o fondo di dotazione sia di almeno euro 516.456,89. L'intervenuta riduzione del capitale sociale o fondo di dotazione al di sotto del limite disposto dalla legge determina condizione di revoca.

La revoca comporta l'estrazione dal deposito, con il conseguente assoggettamento ad IVA delle giacenze o con il trasferimento dei beni presso altro deposito IVA.

Nel caso in cui il soggetto richiedente l'autorizzazione per un deposito IVA sia il depositario di beni spediti da un soggetto passivo comunitario e destinati esclusivamente al depositario stesso, come nella fattispecie del **consignment stock** nella quale il momento di effettuazione dell'operazione si considera realizzato all'atto del prelievo dei beni da parte del ricevente, la norma prevede che non si applichi il limite – soggettivo e oggettivo – indicato per la gestione del deposito IVA

per conto terzi e che l'acquisto intracomunitario si consideri effettuato dal depositario al momento dell'estrazione dei beni dal deposito.

Nella tipologia "conto deposito" il gestore del deposito IVA assume la qualifica di rappresentante fiscale dell'operatore comunitario ai sensi dell'art. 44, comma 3, secondo periodo, del D.L. 331/1993, ove questi non sia stato preventivamente nominato. Il rappresentante cosiddetto "leggero" deve richiedere la identificazione ai fini IVA in Italia a nome e per conto del soggetto non residente. Tra gli obblighi dei gestori vi è infatti quello di procedere all'integrazione delle fatture estere e all'emissione delle fatture, nonché di compilare, ove necessario, gli elenchi INTRASTAT.

Il gestore del deposito risponde in solido con il soggetto passivo per la mancata o irregolare applicazione dell'imposta, ma solo se non osserva le disposizioni contenute negli artt. 3 e 4 del D.M. 419/1997, relativi alla tenuta del registro ed all'acquisizione o emissione dei documenti relativi ai beni introdotti od estratti, nonché per gli ammanchi poiché costituenti estrazioni non documentate.

Tavola X. Deposito fiscale IVA. Oggetti, ruoli, funzioni

SOGGETTO	RUOLO E FUNZIONE
DEPOSITARIO	<p>Custode dei beni per il cliente.</p> <p>Obbligato principale per il controllo dei beni in deposito attraverso l'istituzione e compilazione del registro di carico e di scarico per la movimentazione dei beni.</p> <p>Responsabile solidale verso l'erario al momento dell'estrazione per la corretta applicazione dell'imposta</p>
DEPOSITANTE	<p>Obbligo di rispettare il vincolo di custodia che ha conferito al depositario.</p> <p>Obbligo di cooperare con il depositario nel predisporre e consegnare a quest'ultimo i documenti idonei e necessari per monitorare le singole operazioni che interessano i beni che sono ammessi al particolare regime IVA</p>

3.3 Il rappresentante fiscale

La legislazione comunitaria impone ai soggetti che realizzano operazioni imponibili sul territorio dell'Unione Europea di identificarsi. Per i non residenti in Italia è prevista la possibilità di nominare un rappresentante fiscale al fine di adempiere alle obbligazioni IVA dettate dal D.P.R. 633/1972.

Nel nostro ordinamento sono diverse le identificazioni del soggetto non residente:

- **Identificazione piena:** si manifesta quando un soggetto non residente svolge in Italia un'attività economica stabile e pertanto diventa qualificabile come soggetto passivo d'imposta nazionale relativamente alle operazioni effettuate nel territorio dello Stato. Siamo in presenza di una stabile organizzazione.

- **Nomina del rappresentante fiscale:** limitatamente per singoli atti economici, rilevanti nel territorio nazionale (contrariamente si ricadrebbe nella figura della stabile organizzazione). Tale nomina è facoltativa laddove l'operatore non residente ha come controparte un cessionario o committente ivi identificato ai fini IVA che può attivare il meccanismo dell'autofatturazione di cui all'art. 17, comma 3, del D.P.R. 633/1972 (**reverse charge**). Dunque si rende obbligatoria quando l'acquirente nazionale è un privato, poiché senza l'identificazione del soggetto passivo non residente, la transazione rimarrebbe totalmente detassata; nonché nelle vendite a distanza.

Tra i casi di nomina obbligatoria:

- deposito di beni dell'impresa;
- installazioni o montaggi per committenti privati;
- trasporti per conto di privati.

Il rappresentante fiscale può essere una persona fisica o persona giuridica residente. La nomina, che deve essere comunicata all'Ufficio delle Entrate competente in relazione al domicilio fiscale del rappresentante, deve risultare da:

- atto pubblico, autenticato da un notaio di Stato estero recante la legalizzazione del Consolato Generale d'Italia presso lo stesso Stato estero;
- scrittura privata registrata;
- lettera annotata in apposito registro presso l'Ufficio delle Entrate.

La nomina deve avvenire prima dell'effettuazione dell'operazione e deve essere comunicata alla controparte. L'Ufficio delle Entrate attribuisce al rappresentante fiscale – a seguito di richiesta su modello AA7/5 – partita IVA e da quel momento il rappresentante può operare. Il medesimo risulterà responsabile in solido con il rappresentato e dovrà operare anche in tutti

gli altri casi in cui rileva, ai fini IVA, il requisito della territorialità.

Il soggetto non residente al quale viene attribuita la partita IVA diventa un contribuente IVA a tutti gli effetti e di conseguenza deve assolvere, tramite per l'appunto il suo rappresentante, tutti gli obblighi IVA – fatturazione, registrazione, dichiarazione annuale, etc. – ed è titolare dei diritti (e facoltà) quali il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta sugli acquisti effettuati in Italia e all'eventuale rimborso dell'eccedenza della stessa. Le fatture emesse e ricevute dal rappresentante fiscale devono contenere gli estremi identificativi di quest'ultimo (e la sua qualità) e del soggetto rappresentato.

Se nello Stato sono effettuate solo operazioni non imponibili, esenti o non soggette ad IVA, la rappresentanza può essere limitata all'esecuzione degli obblighi relativi alla fatturazione delle operazioni intracomunitarie, nonché alla compilazione e presentazione dei modelli INTRASTAT (anche se le operazioni in tal caso non sono soggette all'obbligo di registrazione). In tale ipotesi siamo in presenza del rappresentante fiscale cosiddetto "leggero"

poiché non subordinato agli obblighi di registrazione e dichiarazione ai fini IVA. Si precisa che nel momento in cui dovessero essere effettuate operazioni imponibili con obbligo di registrazione e dichiarazione, il soggetto dovrà munirsi dei registri IVA.

In alternativa alla nomina del rappresentante fiscale, dal 31 agosto 2002 – secondo quanto previsto dalla direttiva comunitaria 2000/65/CE del 17 ottobre 2000, recepita dal Decreto Legislativo 19 giugno 2002, n. 191, che ha inserito l'articolo 35 ter al Decreto IVA 633/1972 – è stata introdotta in Italia la possibilità per il soggetto non residente, appartenente ad un altro Stato membro ovvero ad un Paese terzo con cui l'Italia abbia degli accordi che consentano una cooperazione amministrativa, di ricorrere alla **identificazione diretta**. Il soggetto non residente, attraverso la presentazione della dichiarazione Modello ANR/1, deve chiedere direttamente la partita IVA prima di effettuare qualsiasi operazione territorialmente rilevante nello Stato. L'identificazione diretta tramite l'attribuzione di partite IVA nonché i relativi controlli su tali posizioni fiscali

sono di esclusiva competenza dell'Ufficio di Roma 6, sito in Roma 00144, via Canton n. 10 al quale vanno inoltrate le dichiarazioni citate.

Introduzione di beni in deposito

Rappresentanza “leggera” di operatore comunitario

Se il soggetto che richiede di introdurre i beni in deposito è un operatore comunitario identificato ai fini IVA in un altro Stato membro, il depositario deve, prima dell'introduzione dei beni nel deposito IVA, richiedere al depositante se ha una sua posizione IVA in Italia. Nel caso in cui non sia identificato in Italia o non abbia nominato un proprio rappresentante deve illustrare al depositante che per introdurre la merce deve identificarsi in Italia ovvero nominare un rappresentante fiscale. Il depositario può assumere la veste di rappresentante fiscale “leggero” per l'esecuzione delle operazioni intracomunitarie realizzate dall'operatore comunitario in regime di deposito. Tale posizione consente al depositario di regolarizzare le operazioni di acquisto intracomunitarie realizzate dal rappresentato/depositante con introduzione

delle merci in deposito, ponendo in essere solo i seguenti adempimenti:

- integrazione e conservazione ex art. 46 del D.L. 331/1993 della fattura intracomunitaria emessa dal rappresentato nei suoi confronti, in qualità di rappresentante fiscale. L'integrazione consiste nella determinazione dell'imponibile IVA, comprendente anche le eventuali spese (es.: quota per assicurazione) e nell'indicazione in fattura che l'operazione non è soggetta ad IVA ex art. 50-bis del D.L. 331/1993;
- predisposizione e presentazione in dogana dell'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari, riportando quale fornitore dei beni l'operatore comunitario e quale acquirente il depositario nella sua qualità di rappresentante fiscale.

Occorre tenere presente che il depositario che voglia rivestire anche la carica di rappresentante fiscale deve necessariamente richiedere l'attribuzione di un apposito numero di partita IVA cd. "di deposito", come previsto dal comma 7 ultimo periodo dell'art. 50-bis del D.L. 331 del 1993, che dovrà essere utilizzato per porre in essere gli adempimenti

previsti per tutti i soggetti rappresentati. Tale assunzione di rappresentanza fiscale è possibile solo qualora il soggetto rappresentato non abbia già nominato un proprio rappresentante fiscale, in quanto non è possibile avere sul territorio dello Stato più di un rappresentante fiscale. Il depositario, peraltro, può assumere la rappresentanza fiscale anche per ogni singolo soggetto rappresentato con autonomo numero di partita IVA per ciascuno di essi.

Rappresentanza "pesante" di operatore extracomunitario

Se un soggetto extracomunitario chiede di introdurre beni nazionali o comunitari all'interno di un deposito IVA, dovrà assumere una posizione IVA in Italia al fine di regolarizzare le operazioni poste in essere, anche nel caso in cui le operazioni che avvengono in deposito siano senza imposta. Pertanto, lo stesso soggetto extracomunitario (depositante) deve nominare un rappresentante fiscale "pesante" che provveda a tutte le incombenze IVA tra cui: istituzione dei registri, fatturazione, registrazione nonché presentazione delle dichiarazioni. Ciò, bene inteso, nei limiti in cui non possa-

no essere adempiuti gli obblighi tramite il “rappresentante di deposito”, di cui si è detto sopra.

3.4 **Obblighi contabili dei depositi fiscali**

La gestione dei depositi fiscali è subordinata all’istituzione, anteriormente alla prima introduzione di beni nel deposito, di un registro di carico e di scarico che evidenzia le movimentazioni dei beni.

Il registro deve riportare:

- numero e specie dei colli;
- natura, qualità e quantità dei beni;
- corrispettivo o, in mancanza, valore normale dei beni introdotti in deposito;
- luogo di provenienza e di destinazione per ciascun movimento di introduzione e di estrazione;
- soggetto per conto del quale l’introduzione o l’estrazione viene effettuata.

Le annotazioni in esso effettuate devono essere tali da consentire l’identificazione dei beni oggetto delle movimentazioni in entrata e in uscita, con appo-

siti documenti amministrativi, commerciali o di trasporto quali fatture, bolle o documenti di carico e scarico da cui risultino tutti gli elementi sopra indicati che devono essere trascritti sul registro. Per tutte le operazioni che avvengono in deposito, cessioni di beni tra operatori od effettuazione di prestazioni di servizi sui beni depositati, il depositario deve, solamente, conservare i documenti amministrativi o le fatture che vengono, di volta in volta, emessi dai singoli operatori.

Necessari, in particolari ipotesi, per l’applicazione di eventuale titolo di non imponibilità, sono i seguenti documenti:

- documento doganale di importazione, per le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari e copia di questo, sottoscritta dal depositario, deve essere rimessa alla Dogana emittente;
- dichiarazione doganale di esportazione, nel caso di estrazione per trasporto o spedizione fuori UE.

Tutta la documentazione contabile relativa all’introduzione e all’estrazione dei beni, compreso il registro di cui

sopra, deve essere conservata ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. 633/1972. Se il gestore non rispetta le norme relative alla tenuta del registro e quelle relative all'introduzione o all'estrazione dei beni dai depositi, è responsabile, in solido con il soggetto passivo, della mancata corresponsione dell'IVA dovuta all'atto dell'estrazione.

Tavola XI. Obblighi del depositario all'introduzione dei beni in deposito

SOGGETTO DEPOSITANTE	BENI DEPOSITATI	DOCUMENTI DI INTRODUZIONE	ADEMPIMENTI DEL DEPOSITARIO
Operatore UE identificato ai fini IVA in altro Stato comunitario	Beni comunitari provenienti da altro Stato membro	Fattura di cessione intraUE nei confronti del proprio rappresentante fiscale	Assunzione nel caso in cui il depositante non abbia un rappresentante fiscale in Italia della relativa rappresentanza fiscale. Effettuazione come rappresentante dell'integrazione e conservazione della fattura intraUE ricevuta dal rappresentato, predisposizione e compilazione del modello Intra 2. Registrazione in qualità di depositario della fattura sul registro del deposito
Operatore nazionale	Beni non comunitari immessi in libera pratica	Bolla doganale d'importazione IM – 4	Registrazione della bolla doganale sul registro del deposito. Comunicazione alla Dogana che ha emesso la bolla doganale dell'assunzione in carico dei beni
Operatore nazionale	Beni comunitari acquisiti da operatore comunitario	Fattura di acquisto intraUE con integrazione a cura del depositante	Registrazione della fattura di acquisto intraUE sul registro del deposito
Operatore nazionale	Beni nazionali ceduti ad operatore UE identificato ai fini IVA in un altro Stato membro	Fattura di vendita ad operatore UE con indicazione del codice identificativo IVA attribuito dallo Stato membro di appartenenza del cessionario UE	Registrazione della fattura di vendita sul registro del deposito
Operatore nazionale	Beni nazionali ricompresi nell'allegato A-bis) del D.L. 331/1993	Fattura di vendita ad operatore nazionale	Registrazione della fattura di vendita sul registro del deposito
Operatore extraUE identificato ai fini IVA in Italia	Beni immessi in libera pratica	Fattura di vendita o bolla doganale di importazione	Segue le regole previste per l'operatore nazionale

Tavola XII. Obblighi del depositario per le operazioni che vengono realizzate sui beni custoditi in deposito ex art. 50-bis, comma 4, Lettere E) e H), D.L. 331/1993

CEDENTE O PRESTATORE	CESSIONARIO O COMMITTENTE	DOCUMENTAZIONE	ADEMPIMENTI DEL DEPOSITARIO
Operatore UE identificato ai fini IVA in altro Stato comunitario	Operatore UE identificato ai fini IVA in altro Stato UE o operatore extraUE non soggetto passivo in Italia	Documento commerciale	Ricevimento e conservazione del documento commerciale. Contabilizzazione opzionale solo ai fini della corretta gestione del deposito e non anche per obblighi fiscali
Operatore UE identificato ai fini IVA in altro Stato membro	Soggetto passivo d'imposta in Italia	Documento commerciale da parte del cedente o prestatore. Autofattura da parte del committente	Ricevimento e conservazione del documento commerciale. Contabilizzazione opzionale solo ai fini della corretta gestione del deposito e non anche per obblighi fiscali
Operatore nazionale	Operatore nazionale	Fattura ex art. 21 del D.P.R. 633/1972	Ricevimento e conservazione del documento commerciale. Contabilizzazione opzionale solo ai fini della corretta gestione del deposito e non anche per obblighi fiscali
Operatore nazionale	Soggetto identificato ai fini IVA in un altro Stato membro	Fattura ex art. 21 del D.P.R. 633/1972 con indicazione del codice identificativo IVA dell'acquirente o del committente comunitario	Ricevimento e conservazione del documento commerciale. Contabilizzazione opzionale solo ai fini della corretta gestione del deposito e non anche per obblighi fiscali
Operatore nazionale	Soggetto extraUE non soggetto passivo d'imposta in Italia	Fattura ex art. 21 del D.P.R. 633/1972	Ricevimento e conservazione del documento commerciale. Contabilizzazione opzionale solo ai fini della corretta gestione del deposito e non anche per obblighi fiscali

Tavola XIII. Obblighi del depositario all'estrazione dei beni dal deposito

SOGGETTO CHE ESTRAE	DESTINAZIONE DEI BENI	DOCUMENTI DI ES
Operatore UE identificato ai fini IVA in altro Stato comunitario	Cessione intraUE	Fattura di cessione dal proprio rappresentante nei confronti dell'
Operatore UE identificato ai fini IVA in altro Stato comunitario	Cessione all'esportazione	Bolletta di esportazione e fattura emessa da
Operatore UE identificato ai fini IVA in altro Stato comunitario	Commercializzazione in Italia	Autofattura o fattura emessa dal rappresentante
Operatore nazionale	Cessione intraUE	Fattura intraUE ex
Operatore nazionale	Commercializzazione in Italia	Autofattura o fattura emessa dal rappresentante
Operatore nazionale	Esportazione	Bolletta di esportazione e fattura emessa da
Operatore nazionale	Beni nazionali ricompresi nell'allegato A-bis) del D.L. 331/1993	Fattura di vendita
Operatore extraUE (deve nominarsi un rappresentante fiscale o agire tramite il depositario nella veste di "rappresentante di deposito")	Cessione nella UE Cessione all'esportazione	Fattura di cessione Bolletta di esportazione
Operatore extraUE (deve nominarsi un rappresentante fiscale)	Commercializzazione in Italia	Autofattura o fattura emessa dal rappresentante

ESTRAZIONE	ADEMPIMENTI DEL DEPOSITARIO
Fattura intraUE emessa Rappresentante fiscale Operatore comunitario stesso	Assunzione nel caso in cui il depositante non abbia un rappresentante fiscale in Italia della relativa rappresentanza fiscale. Effettuazione come rappresentante dell'emissione e conservazione della fattura intraUE. Predisposizione e compilazione del modello Intra 1. Registrazione in qualità di depositario della fattura sul registro del deposito
Fattura e relativa bolletta al rappresentante fiscale	Registrazione in qualità di depositario della fattura sul registro del deposito unitamente a copia della bolletta di esportazione
Fattura integrata emessa Rappresentante fiscale	Registrazione in qualità di depositario della fattura sul registro del deposito. Effettuazione come rappresentante (che in questo caso non può configurarsi come "rappresentante leggero" o come "rappresentante di deposito") dell'emissione e conservazione dell'autofattura od integrazione fattura intraUE
Art. 41 e 50-bis del D.L. 331/1993	Registrazione della fattura sul registro del deposito. Controllo dell'esistenza sulla fattura del codice identificativo del cessionario comunitario
Fattura integrata	Registrazione della fattura sul registro del deposito
Fattura con annessa fattura comunitaria	Registrazione della bolletta di esportazione sul registro del deposito
Fattura ad operatore nazionale	Registrazione della fattura di vendita sul registro del deposito
Fattura intraUE Estrazione con annessa fattura	Registrazione del documento di estrazione sul registro del deposito
Fattura integrata	Registrazione del documento di estrazione sul registro del deposito

3.5 Operazioni senza il pagamento dell'IVA

Le operazioni (cessioni ed acquisti) relative a beni che vengono immessi nei depositi IVA sono considerate "senza pagamento dell'imposta" e come tali vanno qualificate per la fatturazione.

Il cessionario provvede alla registrazione della fattura passiva secondo le regole usuali. Identica procedura va seguita nel caso di cessionario non residente, assistito dal rappresentante fiscale, nonché nel caso in cui il cedente sia un soggetto non residente in riferimento a beni nazionali che non siano stati trasferiti in un altro Stato membro.

Se l'immissione in deposito avviene per effetto di una acquisizione comunitaria, il cedente comunitario emette la fattura secondo le regole del proprio Paese. Il cessionario nazionale (effettivo o rappresentante fiscale di un altro soggetto non residente) provvede ad integrare la fattura comunitaria secondo le regole dell'art. 46, comma 1, del D.L. 331/1993, indicando, in luogo dell'imposta, la causa di non imponibilità ex art. 50-bis, comma 4 del D.L. 331/1993; compila e presenta il modello Intra 2.

Nell'ipotesi di immissione in deposito IVA di beni all'atto dell'importazione degli stessi da Paesi extraUE, l'immissione in libera pratica nel territorio interno non è soggetta al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto. Questa disposizione permette agli operatori, anche non residenti, purché rappresentati ai fini IVA, di procedere al ritiro in territorio nazionale dei beni di provenienza extracomunitaria senza il pagamento dell'IVA normalmente dovuta all'importazione. L'operazione è subordinata al rilascio di apposita dichiarazione in Dogana da parte del soggetto importatore, relativamente alla destinazione dei beni immessi in libera pratica.

Tavola XIV. Operazioni senza il pagamento dell'IVA di beni immessi da deposito IVA

CEDENTE	CESSIONARIO	PROVENIENZA DEL BENE	DESTINAZIONE DEL BENE	QUALIFICA DELL'OPERAZIONE	REGIME IVA	NORMA DI RIFERIMENTO
IntraUE	Ita	UE	Deposito IVA	Acquisto IntraUE	NON soggetto	Art. 50-bis/4lett. a), del D.L. 331/1993
Ininfl.	Ininfl.	ExtraUE	Deposito IVA	Immissione in libera pratica	NON soggetto	Art. 50-bis/4lett. b), del D.L. 331/1993
Ita	IntraUE	Ita	Deposito IVA	Cessione Nazionale	NON soggetto*	Art. 50-bis/4lett. c), del D.L. 331/1993
Ininfl.	Ininfl.	Deposito IVA	Deposito IVA	Cessione Nazionale	NON soggetto	Art. 50-bis/4lett. e), del D.L. 331/1993
Ita	Ita ExtraUE	Ita	Deposito IVA	Cessione Nazionale	NON soggetto**	Art. 50-bis/4lett. d), del D.L. 331/1993

* La fattura va emessa nei confronti del cessionario comunitario anche qualora il medesimo abbia nominato un rappresentante fiscale in Italia. Nel caso venga emessa fattura nei confronti di quest'ultimo trova applicazione il beneficio di non imponibilità di cui all'art. 50-bis/4, lett. d) del D.L. 331/1993, posto che i beni ceduti rientrino nelle previsioni della Tabella A-bis, allegata al decreto comunitario (rame, stagno e altri metalli, cereali, tè, caffè, zucchero, olive, patate, oli minerali, etc. . .) cit. Cfr. Risoluzione Ministeriale n. 66/E del 15.05.2001.

** Le merci che beneficiano dell'agevolazione sono tassativamente quelle contenute nella Tabella A-bis allegata al D.L. 331/1993.

Tavola XV. Operazioni senza il pagamento dell'Iva di beni estratti da deposito IVA

CEDENTE	CESSIONARIO	PROVENIENZA DEL BENE	DESTINAZIONE DEL BENE	QUALIFICA DELL'OPERAZIONE	REGIME IVA	NORMA DI RIFERIMENTO
Ita	IntraUE	Deposito IVA	Stato UE	Cessione IntraUE	NON imponibile	Art. 50-bis/4 lett. f), del D.L. 331/1993
Ininfl.	Ininfl.	Deposito IVA	ExtraUE	Esportazione	NON imponibile	Art. 8/1 lett. a), del D.P.R. 633/1972
Ininfl.	Ininfl.	Deposito IVA	Deposito IVA	Cessione Nazionale	NON soggetto*	Art. 50-bis/4 lett. i), del D.L. 331/1993

* Con esclusione di quelle soggette ad IVA nello Stato, come la cessione a titolo gratuito o la cessione a privati, in quanto non costituenti cessioni IntraUE.

3.6 Prestazioni di servizi su beni custoditi in deposito

Particolare attenzione necessitano le prestazioni di servizi sui beni sopra accennati, attraverso il registro di carico e scarico, in quanto il momento di uscita ed il successivo momento di entrata del bene da e per il deposito, devono essere contenuti nel periodo temporale imposto dalla norma. Presupposto che, se mancante, impone l'assoggettamento dell'operazione ad IVA, poiché le prestazioni di servizi rese su beni comunitari sono soggette ad imposta nel caso in cui siano rese nel territorio dello Stato, salvo la deroga prevista dall'art. 40, comma 4 bis, del D.L. 331/1993 secondo cui la stessa non è imponibile in Italia se il committente è soggetto passivo d'imposta in altro Stato membro e se i beni oggetto della prestazione sono spediti o trasportati al di fuori del territorio nazionale.

L'art. 50-bis, comma 4, lett. h), del D.L. 331/1993, prevede che le prestazioni di servizi su beni custoditi in un deposito IVA siano effettuate senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto. La norma, in particolare, prevede il non assoggettamento ad IVA per tutte le prestazioni di servizi, comprese le operazioni di perfezionamento e di manipolazioni usuali, che hanno la caratteristica di intervenire sul bene, modificandone, in alcuni casi, addirittura la struttura tecnica o funzionale, relative a beni custoditi in un deposito IVA, anche se materialmente eseguite non nel deposito stesso ma nei locali limitrofi, sempreché, in tal caso, le suddette operazioni siano di durata non superiore a 60 giorni.

La particolare agevolazione sulle prestazioni di servizi opera solo nel caso in cui le stesse siano state realizzate sui beni custoditi in deposito. Si escludono

Tavola XVI. Operazioni di perfezionamento e manipolazioni usuali

PRESTAZIONE	TIPOLOGIA
OPERAZIONI DI PERFEZIONAMENTO	Lavorazione di merci, compresi il loro montaggio, l'assemblaggio, l'adattamento ad altre merci. Trasformazione delle merci. Riparazioni delle merci, compresi il loro riadattamento e la messa a punto. Utilizzazione di alcune merci che non si trovano nei prodotti ottenuti dal perfezionamento, ma che consentono o facilitano l'ottenimento di tali prodotti, anche se dette merci scompaiono totalmente o parzialmente nel corso della loro utilizzazione
MANIPOLAZIONI USUALI*	Operazioni intese a garantire la conservazione della merce, a migliorarne la presentazione o la qualità commerciale o a prepararne la distribuzione o la rivendita

* Come meglio elencate e specificate all'allegato 72 del Regolamento CE 2454/1993 (DAC).

pertanto dal beneficio tutte le prestazioni che, pur riconducibili, in senso lato, ai beni, non sono state poste in essere durante il periodo di custodia degli stessi, ma prima o dopo di esso. Risultano pertanto escluse le prestazioni di trasporto dei beni dallo stabilimento di un fornitore al deposito IVA; al contrario, nel caso di trasferimento dei beni dal deposito ad un locale limitrofo per l'effettuazione di una lavorazione, ovvero in altro deposito IVA per necessità logistica, le spese di trasporto non sono assoggettabili ad imposta in quanto relative a beni custoditi in deposito.

Le prestazioni rese dallo spedizioniere doganale o doganalista per immettere in libera pratica beni che sono destinati ad essere introdotti in un deposito IVA, non risultano ricomprese nella

particolare agevolazione prevista dal D.L. 331/1993, in quanto il servizio reso si realizza in una fase antecedente rispetto al momento di custodia vera e propria dei beni.

Prestazioni di servizi sui beni custoditi in deposito senza il pagamento dell'IVA

- Spese relative alle prestazioni che sono effettuate dal depositario nell'ambito del contratto di deposito, dunque le spese di deposito e gli oneri ad esse connessi, quali soste e magazzinaggio;
- le prestazioni di carico, scarico, facchinaggio, ricarico, trasbordo effettuate in deposito sui beni custoditi;
- le prestazioni di controllo, verifica, perizia, campionatura, analisi sui beni custoditi in deposito;
- le prestazioni di taglio, confezionamento, pulitura, raffinazione, refrigerazione dei beni custoditi in deposito;
- le prestazioni di riparazione, trasformazione, lavorazione che avvengono in deposito;
- le prestazioni di assiemaggio, montaggio ed adattamento dei beni;
- le eventuali provvigioni per le intermediazioni realizzate su cessioni relative a beni custoditi in deposito;
- le spese di trasporto dei beni dal deposito ai locali limitrofi per sottoporre gli stessi ad un particolare trattamento o per trasferire i beni da un deposito IVA ad un altro.

Tavola XVII. Prestazioni di servizi sui beni custoditi in deposito senza pagamento dell'IVA

Prestatore del servizio Ininfl.	Committente il servizio Ininfl.	Deposito IVA	Deposito IVA o locale limitrofo allo stesso ¹⁴⁷	Prestazioni di servizi, comprese le lavorazioni, riparazioni, manipolazioni usuali a condizione che le stesse non siano di durata superiore a 60 giorni	Non soggette	Art. 50-bis/4 lett.h) del D.L. 331/1993

147. Per locali limitrofi s'intendono quelli contigui, i quali pur non costituendo parte integrante del deposito, devono essere a questo funzionalmente e logisticamente collegati in un rapporto di contiguità e comunque rientranti nel plesso aziendale del depositario, qualunque sia il titolo di detenzione, con esclusione, in ogni caso, di locali gestiti da soggetti diversi dal depositario. Cfr. Risoluzione Ministeriale n. 149/E del 02.10.2000.

3.7 Operazioni soggette al pagamento dell'IVA

Le estrazioni dei beni dal deposito IVA per l'utilizzazione o commercializzazione nello Stato, sono soggette all'imposta sul valore aggiunto, a cura di soggetti passivi d'imposta nazionali o esteri attraverso il rappresentante fiscale o l'identificazione diretta. Gli adempimenti connessi all'estrazione delle merci dai depositi IVA sono rappresentati nella Risoluzione Ministeriale n. 198/E del 21.12.2000.

La documentazione dell'operazione di estrazione dei beni dal deposito IVA avviene mediante autofattura emessa ai sensi dell'art. 17, comma 3, del D.P.R. 633/1972, come consentito dall'art. 50-bis, comma 6, secondo periodo, del D.L. 331/1993. Nell'autofattura si dovrà fare riferimento al documento doganale di importazione, già annotato sul registro degli acquisti di cui all'art. 25 del D.P.R. 633/1972. Tale adempimento è considerato come chiusura dell'operazione, nella sua totalità, ai fini dell'assolvimento dell'IVA non pagata in Dogana all'atto dell'importazione.

Se l'estrazione da parte di un soggetto d'imposta nazionale riguarda beni

immessi in deposito IVA in seguito ad acquisto intracomunitario, l'operazione non perde la qualifica di transazione intracomunitaria e lo scambio rimane senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto. Nel momento in cui il cessionario nazionale provvede ad estrarre i beni dal deposito e all'immissione in consumo nel territorio dello Stato, deve necessariamente provvedere ad integrare la relativa fattura a suo tempo ricevuta dal cedente comunitario. Se sui beni fossero stati resi servizi nel periodo di permanenza all'interno del deposito, l'integrazione prevede anche l'indicazione di questi, del loro imponibile e dell'imposta relativa.

La variazione apportata alla fattura d'acquisto intracomunitario, già annotata a suo tempo distintamente nei registri di cui agli artt. 23, 24 e 25 del decreto IVA ovvero registri sezionali, deve essere annotata sui registri IVA nazionali.

L'annotazione deve avvenire entro 15 giorni dalla data di estrazione per la parte attiva (art. 23 del D.P.R. 633/1972) ed entro il mese successivo per la parte passiva (art. 25 del D.P.R. 633/1972).

Tavola XVIII. Operazioni soggette al pagamento dell'IVA

SERVIZIO ED OPERAZIONE	IMPONIBILITÀ IVA
Operazione doganale di immissione in libera pratica	NO ¹⁴⁸
Registrazione su appositi registri ¹⁴⁹	NO
Cessione di beni in deposito ad altro soggetto	Se non estratti NO
Scarico-Ricarico	NO ¹⁵⁰
Deposito	NO
Quota per Assicurazione	NO
Manipolazione ¹⁵¹	NO
Operazioni di perfezionamento	NO
Trasferimento ad altro deposito IVA con relativo trasporto	NO
Cessione nei confronti di soggetti identificati in altro Stato membro	NO
Cessione di beni con trasporto o spedizione fuori dal territorio della Comunità	NO

148. L'operazione è inquadrabile nell'art. 9, comma 1, n. 4, ultima parte, del D.P.R. 633/1972, se compresa nel significato di servizio relativo alle operazioni doganali;

149. La fattispecie rientra nell'obbligazione principale per il controllo dei beni in deposito attraverso l'istituzione e la compilazione del registro di carico e di scarico.

150. Se effettuati all'interno del deposito.

151. Cfr. tabella al paragrafo "prestazioni di servizi su beni custoditi in deposito".

Base imponibile

La base imponibile dell'autofattura è data dal corrispettivo o valore normale dei beni introdotti nel deposito IVA, ovvero, nel caso di vendite avvenute durante la permanenza della merce presso il deposito, dal corrispettivo attribuito nell'ultima cessione. A tale importo vanno sommati i corrispettivi relativi a tutti i servizi di cui i beni abbiano formato oggetto durante la giacenza, se non già compresi nel corrispettivo o valore.

Registrazioni

L'autofattura, comprensiva dell'imponibile del bene estratto e dell'imposta relativa, dovrà essere, come detto, registrata sia nel registro delle fatture emesse sia in quello degli acquisti con le modalità sotto indicate.

Nel caso in cui l'ammontare dell'imponibile sia identico a quello indicato al momento dell'introduzione del bene nel deposito IVA:

- nel registro delle fatture emesse vanno riportati integralmente sia l'imponibile che l'imposta sul valore aggiunto;
- nel registro degli acquisti andrà annotata esclusivamente l'imposta,

in quanto l'imponibile è già stato indicato sulla base del documento di introduzione (documento doganale d'immissione in libera pratica, ovvero fattura di acquisto).

Nel caso in cui l'ammontare dell'imponibile sia diverso da quello indicato al momento dell'introduzione del bene nel deposito IVA, per intervenuta prestazione di servizio sul bene medesimo nel periodo di sua giacenza all'interno del deposito:

- nel registro delle fatture emesse vanno annotati l'intero imponibile e l'imposta sul valore aggiunto relativa;
- nel registro degli acquisti andrà annotata esclusivamente la differenza dell'imponibile rispetto a quello già annotato all'atto dell'introduzione dei beni nel deposito, nonché l'intera imposta relativa all'operazione di estrazione.

Qualora i beni siano oggetto di esportazione, la fattura emessa con il titolo di non imponibilità di cui all'art. 8, comma 1, del D.P.R. 633/1972, andrà compiutamente annotata solo nel registro delle fatture emesse.

3.8 Consignment Stock e depositi IVA

Nell'ambito della disciplina dei depositi IVA, il legislatore fiscale ha previsto particolari regole per lo specifico contratto del **consignment stock** prevedendo all'art. 50-bis, comma 2, del D.L. 331/1993, che nel caso di spedizione, con introduzione in un deposito IVA da parte di un soggetto passivo d'imposta identificato in altro Stato membro dell'Unione Europea di beni destinati ad essere ceduti al depositario, l'acquisto intracomunitario si verifica solo al momento dell'estrazione dei beni dal deposito a condizione, espressamente prevista dalla norma, che l'acquirente destinatario dei beni si identifichi con il depositario stesso. Da qui si deduce che il contratto di consignment stock non può realizzarsi all'interno di un deposito IVA conto terzi (sul punto vedasi Risoluzione 44/E del 10.04.2000).

Lo specifico contratto di consignment stock si realizza quando una parte consegna uno o più beni mobili all'altra e quest'ultima si obbliga a pagare il prezzo pattuito, salvo che restituisca la merce nel termine stabilito. Si supera dunque l'ipotesi, già regolamentata

dall'art. 39, comma 1, del D.L. 331/1993, del differimento del momento impositivo in presenza di contratti estimatori o simili, trattati all'art. 1556 e segg. del Codice Civile.

La differenza fra le due fattispecie riguarda la durata della sospensione dell'obbligazione tributaria. Nel caso di cui al citato art. 39, il differimento del momento impositivo cessa all'atto della rivendita dei beni o del loro prelievo da parte del ricevente ovvero, se i beni non sono restituiti anteriormente, alla scadenza del termine pattuito dalle parti, in ogni caso, dopo un anno dal ricevimento.

Per l'art. 50-bis, comma 2, ultimo periodo, la sospensione viene meno all'atto dell'estrazione dei beni dal deposito che può avvenire anche oltre i limiti temporali fissati dalla norma, introducendo, pertanto, una deroga al principio generale e agganciando, senza limiti temporali, la manifestazione dell'acquisto ed i dipendenti obblighi contabili all'estrazione dei beni dal deposito IVA.

Il fornitore rimane proprietario della merce fino al momento in cui il cliente non decide di utilizzare o di non resti-

tuire il bene. Oltre che garantito dal mantenimento della proprietà dei beni, il fornitore può rivalersi su colui che ha ricevuto i beni in caso di perimento degli stessi. Infine, le merci non possono essere sottoposte a pignoramento o sequestro da eventuali creditori del ricevente/depositario.

Si ipotizzi che un cedente tedesco invii dei beni al suo cliente italiano, sulla base di un accordo contrattuale che prevede la messa a disposizione del cliente dei beni, senza che ne passi la proprietà, fino a quando il cliente non ritiene di voler utilizzare i beni stessi¹⁵². Il cliente nazionale, d'accordo con il fornitore, introduce i beni nel suo deposito IVA e l'acquisto seguirà, ai fini IVA, lo schema del contratto di consignment stock. Ciò comporta che i beni siano oggetto di un acquisto intracomunitario solo al momento della loro estrazione dal deposito da parte del cliente/depositario.

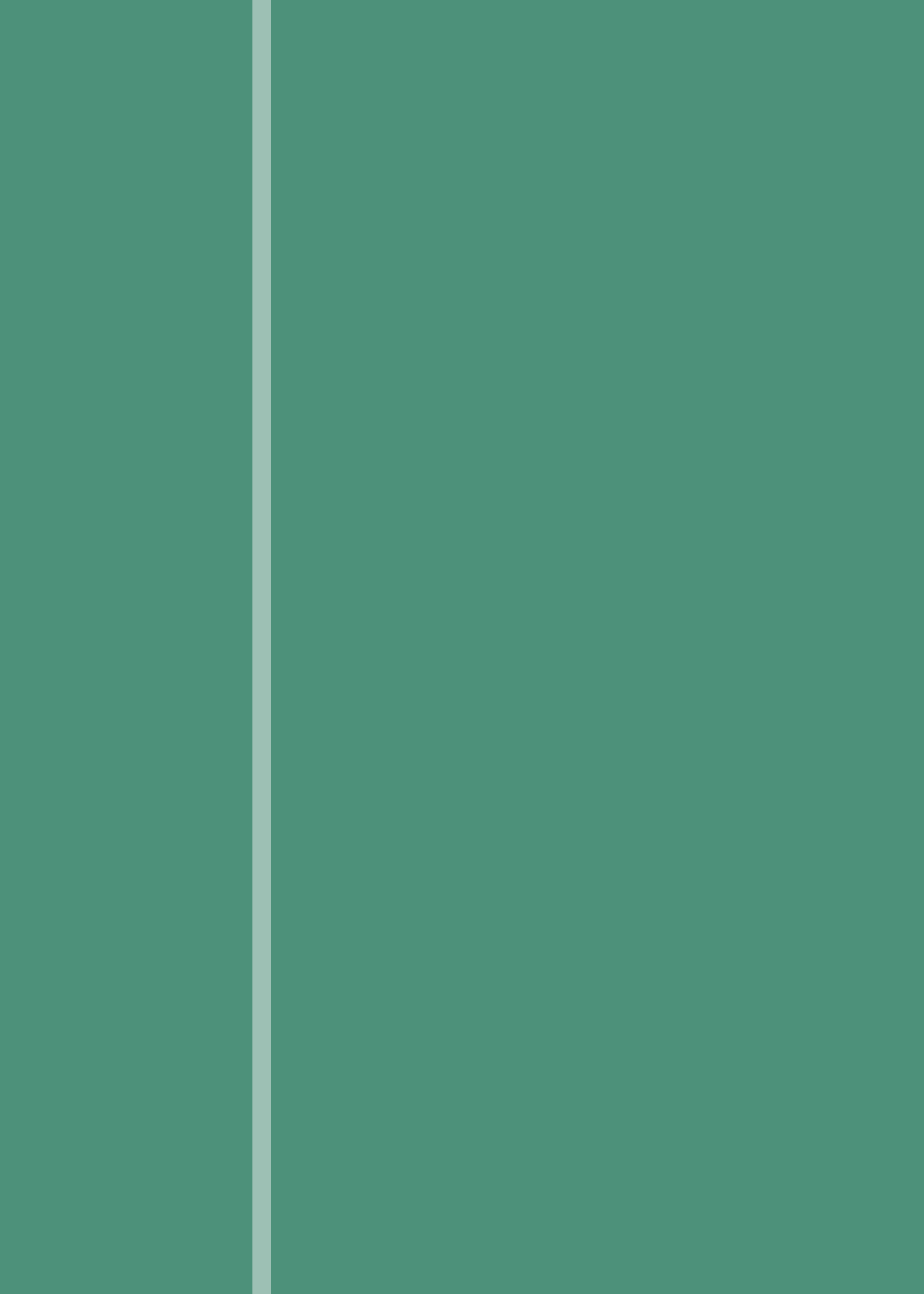
152. Invero il contratto di consignment stock svolge, innanzitutto una funzione civilistica ed economica, che si basa sulla disponibilità dei beni 24 ore su 24 a favore del cliente (spesso riguarda pezzi di ricambio), senza che questi sia costretto a doverne anticipare il prezzo fino a quando non gli necessita di utilizzare i beni stessi. Per contro, in capo al fornitore il contratto ha una funzione quasi di fidelizzazione del cliente.

Tavola XIX. Obblighi del depositario/cessionario all'introduzione dei beni in deposito

SOGGETTO DEPOSITANTE	BENI DEPOSITATI	DOCUMENTI DI INTRODUZIONE	ADEMPIMENTI DEL DEPOSITARIO/CESSIONARIO
Operatore UE identificato ai fini IVA in altro Stato comunitario	Beni comunitari provenienti da altro Stato membro	Documento di trasporto	Registrazione in qualità di depositario della fattura sul registro del deposito

Tavola XX. Obblighi del depositario/cessionario all'estrazione dei beni dal deposito

SOGGETTO CHE ESTRAE	DESTINAZIONE DEI BENI	DOCUMENTI DI ESTRAZIONE	ADEMPIMENTI DEL DEPOSITARIO/CESSIONARIO
Depositario/cessionario che prontamente deve informare del prelievo l'operatore UE identificato ai fini IVA in altro Stato comunitario che invierà una fattura di cessione intraUE	Consumo in Italia (utilizzo diretto o destinazione alla commercializzazione da parte del cessionario)	Fattura di cessione intraUE emessa dall'operatore UE nei confronti del cessionario/depositario	Effettuazione dell'integrazione e conservazione della fattura intraUE ricevuta dal fornitore UE. Compilazione e presentazione del modello Intra 2. Registrazione in qualità di depositario della fattura sul registro del deposito



**IV.
I nuovi servizi
di logistica**

Shipping & Fisco

4.1 Il contratto di logistica

4.1 Definizione. “Una fattispecie contrattuale al servizio della supply chain”

A partire dalla fine degli anni Settanta, gli operatori del trasporto si sono trovati a fare fronte alla richiesta di prestare servizi molto più articolati e complessi rispetto a quelli tipici del contratto di trasporto e di deposito, al fine di garantire un'amministrazione più efficace del flusso di merci e di materiali dal luogo di origine al destinatario finale.

Tali servizi, definiti come **prestazioni logistiche** o **servizi di logistica**, indicano un complesso di operazioni tra loro coordinate, svolte di solito da un unico operatore con continuità fisica, operativa, informativa e di responsabilità di risultati.

In generale si tratta di operazioni relative ai diversi cicli di movimentazione, manipolazione e trasferimento delle merci, dirette ad ottimizzare, da parte delle industrie, il flusso di materiali dal momento dell'approvvigionamento delle materie prime a quello della consegna del prodotto finito al consumatore finale.

L'attività logistica comprende dunque, accanto alle prestazioni tipiche del trasporto (nelle quali sono comprese l'emissione dei documenti di trasporto e le operazioni doganali) una vasta gamma di servizi, tra i quali:

- la ricezione della merce ed il suo stoccaggio in appositi magazzini;
- la preparazione ed il consolidamento delle spedizioni;
- la pesatura e la pulitura;
- l'imballaggio, l'etichettatura e la pezzatura;
- la raccolta degli ordini;
- la predisposizione di packing lists;
- la distribuzione delle merci ai destinatari finali;
- nonché attività particolari quali la gestione contabile, la fatturazione, la riscossione dei crediti;
- adempimenti amministrativi in genere.

Dopo una prima fase di gestione, da parte delle imprese, delle attività logistiche attraverso l'utilizzo di magazzini e di mezzi propri, si è assistito all'avvento della terziarizzazione o outsour-

cing, per cui non solo il trasporto, ma anche le attività connesse alla distribuzione del prodotto vengono affidate a soggetti terzi (soprattutto imprese di trasporto specializzate) che offrono servizi distinti e separati dal mero trasferimento delle merci.

Principale caratteristica delle attività connesse alla logistica industriale è quella di essere estremamente variabili in dipendenza delle esigenze specifiche del singolo cliente.

Molteplici sono le definizioni di logistica industriale, proprio in quanto le concrete modalità di esercizio delle attività di logistica e le prestazioni ad esse connesse, sono estremamente varie.

Pertanto, nell'impossibilità di elaborare una elencazione standard ed esaustiva delle prestazioni che l'operatore logistico dovrebbe fornire, sembra corretto poter affermare che la funzione di logistica, nell'obiettivo di una gestione affidabile e di una riduzione dei costi delle operazioni relative al flusso di materiale considerato, è quella di:

- seguire il flusso di tutti i materiali che attraversano l'azienda con il compito di effettuare una gestione

completamente integrata allo scopo di assicurare un servizio rapido, preciso e regolare al cliente finale¹⁵³.

La figura dell'operatore logistico nasce quindi dall'inevitabile revisione del ruolo del vettore (unimodale prima e multimodale poi) e si modella sulle necessità degli utenti dei servizi di trasporto, che, in particolare quello su strada, si rivela un alleato fondamentale per lo sviluppo del fenomeno logistico.

Proprio le aziende di trasporto e di spedizione diventano quindi i partners logistici delle imprese, nei confronti delle quali offrono servizi differenziati rispetto alle prestazioni tipiche del contratto di trasporto e a quelle ad esso accessorie, quali il deposito, il completamento della produzione e l'imballaggio, il consolidamento e la distribuzione dei prodotti¹⁵⁴.

Mancando a tutt'oggi una definizione unitaria, si può ritenere che il contratto di servizi di logistica si identifichi dunque in una serie coordinata e continuativa di servizi diretta a pianificare, implementare e controllare tutte le operazioni di movimentazione ed immagazzinamento (e relativi flussi informativi), che si connettono al flus-

153. Bianco L.

La logistica integrata verso il 2000: necessità e tendenze, relazione introduttiva al Convegno di Frosinone del 24 maggio 1996, in Atti del Convegno, 6-8.

154. Confetra.

Il libro bianco dei servizi logistici e di trasporto merci, Roma, 1996.

so totale dei materiali (dall'acquisto delle materie prime fino alla consegna al destinatario finale), al fine di garantire un adeguato livello di servizio a costi ragionevoli¹⁵⁵.

La stessa giurisprudenza, nel tentativo di inquadrare le prestazioni di tipo logistico in una precisa categoria giuridica, ha mostrato un orientamento incerto, inquadrandole talvolta nell'ambito del contratto di appalto di servizi, di quello di trasporto o qualificandole come fattispecie atipiche alle quali applicare la disciplina di altre tipologie contrattuali affini (**deposito** – art. 1766 c.c.; **trasporto** – art. 1678 c.c.; **spedizione** – art. 1737 c.c.; **mandato** - art. 1703 c.c.)¹⁵⁶.

In assenza di specifiche disposizioni, si ritiene che, in base al criterio della integrazione (il quale consente di applicare ad un determinato contratto sia le norme riguardanti diversi tipi di contratto), il regime della responsabilità applicabile all'operatore logistico sia quello proprio del vettore terrestre di cose¹⁵⁷.

4.2 La figura dell'NVOCC (Non Vessel Operator Common Carrier)

Nell'ambito delle nuove prestazioni e/o servizi di logistica, che la pratica mercantile e commerciale sono andati a delineare, riteniamo di poter ricondurre anche la figura dell'NVOCC.

Questi è un operatore privato che esercita la funzione di "vettore" per conto terzi in quanto emette una propria polizza di carico, senza peraltro essere proprietario, armatore o vettore della nave che effettuerà il trasporto, esercitando quindi in prima persona l'impresa di trasporto ed assumendosi, conseguentemente, tutti i rischi relativi. (cfr. 1.1.3.).

Nei confronti dell'effettivo armatore/vettore o vettore, l'NVOCC assume la veste di caricatore ed in questo, la sua figura si avvicina a quello dello spedizioniere che emette una propria polizza di carico (House B/L).

155. Consiglio S.
Il trasporto nel sistema logistico d'impresa. Aspetti organizzativi e gestionali, Giappichelli, Torino, 1993.

156. Trib. Genova, 28 febbraio 1992.

157. Una simile soluzione sarebbe infatti perfettamente in linea con costante e consolidata giurisprudenza che ha esteso la possibilità, per il vettore stradale di cose, di avvalersi del beneficio della limitazione di responsabilità, anche in caso di perdita della merce durante la giacenza in magazzino (Cass. Civ. 29 novembre 1996, n. 10647; Trib. Pistoia 12 maggio 1989; Trib. Monza 26 gennaio 1995, n. 677; Pret. Torino 4 marzo 1992).

4.3 La figura dell'MTO (Multimodal Transport Operator)

Anche quella dell'MTO, come la precedente, può certamente essere considerata come una nuova importante figura che ha arricchito, in un recente passato, l'insieme di operatori che intervengono nei traffici internazionali.

Nata per rispondere alle esigenze del caricatore-venditore e dunque della prassi commerciale internazionale, la figura dell'MTO ha progressivamente assunto i tratti di un operatore del trasporto che, occupandosi dell'intera operazione, è venuto ad assumere le vesti di uno spedizioniere-vettore (cfr. 1.3.2) il quale, anziché utilizzare una sola modalità di trasporto, ne usa più di una contemporaneamente per ogni trasporto.

In forza di quanto descritto l'MTO, sia che realizzi tutto il trasporto attraverso la propria organizzazione o ne realizzi in proprio una parte affidando la restante ad altri vettori, o ancora che non realizzi direttamente neppure una tratta di trasporto, ne assume comunque e per intero la responsabilità di fronte al caricatore.

L'MTO si fa carico, inoltre, di tutta una serie di attività altamente tecniche e specializzate come ad esempio: carico, scarico, trasbordo con speciali attrezzature, assicurazione delle merci, adempimenti doganali, amministrativi e fiscali a cui si accompagna un delicato e complesso ruolo di coordinamento di tutti i soggetti che cooperano alla realizzazione del trasporto (vettori, banche, magazzini generali)¹⁵⁸.

158. Nella Convenzione di Vienna del 1980 promossa dall'UNCTAD (United Nations Conference on Trade and Development) compare una definizione di MTO, che viene descritto come la "persona che conclude un contratto di trasporto multimodale per suo conto o attraverso la mediazione di un terzo e che non agisce come preposto o mandatario del mittente o dei vettori partecipanti alle operazioni di trasporto multimodale e che assume la responsabilità dell'esecuzione del contratto".

4.4 La nozione di porto in senso tecnico: la nuova delimitazione delle aree operative.

Le mutate modalità di trasporto delle merci derivanti dall'introduzione del contenitore ha fatto sì che vi sia in atto la tendenza a far perdere al porto la funzione di primario luogo di "movimentazione" delle merci, per assumere invece, in misura sempre più accentuata, la funzione di luogo di snodo essenziale nel sistema logistico e dei trasporti di un determinato sistema economico e produttivo, intensamente collegato alle altre infrastrutture di trasporto.

In tale contesto, le strutture necessarie a svolgere le funzioni logistiche sono essenzialmente tre:

- il magazzino, dove le merci vengono raccolte, stoccate, selezionate e trattate per le operazioni richieste;
- un sistema informatico in grado di gestire completamente le varie fasi dell'operazione;
- una rete di distribuzione fisica locale ben organizzata.

In base alle dimensioni dell'utilizzo e alla relativa funzione sociale, le strut-

ture logistiche fisiche possono essere pubbliche o private.

Sono di tipo pubblico o semi-pubblico (inteso nel senso non della proprietà, ma dell'utilizzo, dato che è garantito l'accesso ad una pluralità di utenti):

- la rete ferroviaria;
- i porti;
- gli aeroporti;
- le stazioni;
- gli interporti;
- gli autoporti;
- i magazzini generali.

Si considerano invece private:

- le strutture di deposito delle aziende di logistica;
- i magazzini e gli uffici delle case di spedizione;
- alcune strutture di scambio modale dedicate;
- i depositi e le strutture leggere quali i carri, i mezzi di sollevamento e di trasporto, i container e le casse mobili.

Nell'ambito del nuovo scenario, l'**interporto** si identifica dunque in un'area (privata) attrezzata nella

quale vengono convogliate le merci per ferrovia/trasporto su strada e successivamente redistribuite verso il luogo di destinazione attraverso il trasporto su strada/ferrovia, in grado di fornire un servizio di consegna e ritiro dei contenitori nel breve e medio raggio, di sbrigare le operazioni doganali e di offrire in generale servizi agli operatori del settore.

In sostanza esso si può definire come “un complesso organico di strutture e servizi integrati e finalizzati allo scambio di merci tra le diverse modalità di trasporto comunque comprendenti uno scalo ferroviario idoneo a formare e ricevere treni completi e in collegamento con porti, aeroporti e viabilità di grande comunicazione”¹⁵⁹.

Analogamente, con il termine **autoporto** si intendono i piazzali e gli spazi (all'interno dei quali sono compresi anche gli uffici doganali) destinati a ricevere automezzi e pertanto alle attività degli spedizionieri e degli autotrasportatori, comprendenti magazzini, depositi di temporanea custodia, uffici veterinari e fitopatologici, stalle per il bestiame.

Lo sviluppo della logistica integrata e

l'esigenza di evitare il congestionamento degli scali portuali hanno quindi condotto alla realizzazione di nuove aree, esterne alla cinta portuale, nei cui spazi si provvede al carico/scarico, magazzinaggio, movimentazione e più in generale a tutte le attività di manipolazione della merce oggetto del contratto di trasporto.

In tale contesto, il concetto tradizionale di magazzinaggio per il deposito della merce si è rapidamente evoluto in quello di **distripark**, inteso quale piattaforma logistica avanzata, allocata a monte dei terminal portuali ed integrata con un sistema di trasporto intermodale, dove la merce scaricata dai container, attraverso operazioni di confezionamento, etichettatura, assemblaggio, controllo di qualità ed imballaggio, viene preparata per la spedizione al cliente finale.

¹⁵⁹ Art. 1 L. 240/90 sugli “Interventi dello Stato per la realizzazione di interporti finalizzati al trasporto merci e in favore dell'intermodalità”.

Tavola XXI. Operazioni all'interno di un distripark su merci nazionali

OPERAZIONI RESE ALL'INTERNO DI UN DISTIPARK SU MERCI NAZIONALI
Movimentazione contenitori
Scarico da mezzi gommati e/o svuotamento contenitori
Controllo quantità e qualità delle merci in arrivo
Gestione carichi
Gestione Stock
Stampa documenti di trasporto
Preparazione ordini
Imballaggio e confezionamento delle merci
Assemblaggio e confezionamento prodotti semilavorati e merci in genere
Gestione dei resi e danneggiati
Preparazione kit
Gestione imballi
Carico dei mezzi destinati alla distribuzione
Trasporto e distribuzione
Copertura assicurativa per la totalità dei servizi forniti
Riempimento contenitori
Rizzaggio colli fuori misura con riempimento flat rack e open top
Depositi nazionali
Distribuzione a privati

Per ciò che concerne il trattamento IVA delle operazioni rese all'interno degli interporti, dei distripark e, più in generale, dei magazzini generali o centri di smistamento, si evidenzia che l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che anche in tali luoghi può applicarsi il particolare regime di non imponibilità di cui all'articolo 9, numero 6 del D.P.R. 633/1972 per le operazioni portuali (per il commento a tale norma si veda ampiamente il paragrafo 2.3). Occorre che i detti magazzini o centri abbiano tutte le caratteristiche degli autoporti: vi devono pertanto necessariamente essere installati uffici doganali e devono essere organizzati ed attrezzati per la confluenza di automezzi adibiti al trasporto internazionale di beni relativi al traffico con l'estero nei sensi voluti dall'art. 127 della legge doganale¹⁶⁰.

160. Risoluzioni 410239 e 412600 del 08.04.1978. In senso conforme, già una nota della Direzione Centrale delle Dogane del 25 ottobre 1997, n. 4054.



Si ringraziano tutti coloro
che hanno collaborato alla stesura
ed alla realizzazione di questo manuale,
ed in particolare:

per l'Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale della Liguria:

Patrizia Gaspari
Rossana Malandrini
Franco Taverniti
Giovanni Accardo
Enrico Macario
Sergio Gabrovec
Roberto Bonfanti

per l'Associazione Spedizionieri Corrieri e Trasportatori di Genova:

Guido Giumelli
Giovanni Battista Giachero
Azzurra Scasso
Giampaolo Botta

ed inoltre:

Claudio Armadoro
A.A. Bosio
Giorgio Maggiolo
Roberta Oliaro

