

Roma, 1 ottobre 2004

Circolare n. 100/2004

Oggetto: Tributi – Iva – Concessione in uso di carri ferroviari - Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 107/E del 3.8.2004.

Rispondendo ad un quesito della Confetra, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito la modalità di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto sulla *concessione in uso* di vagoni ferroviari per l'esecuzione di trasporti intracomunitari.

Il chiarimento riguarda le imprese di spedizione proprietarie di carri ferroviari che svolgono la loro attività avvalendosi di una rete di ditte corrispondenti situate in altri Paesi. Nel caso di spedizioni intracomunitarie via ferrovia accade spesso che l'impresa di spedizione metta a disposizione i vagoni ferroviari di sua proprietà e l'impresa corrispondente di un altro Stato membro stipuli il contratto con l'azienda ferroviaria locale.

In quelle ipotesi occorre stabilire quale operazione configuri ai fini Iva la *concessione in uso* dei carri ferroviari: infatti se la prestazione è ricondotta a quella di "locazione, noleggio e simili di mezzi di trasporto" l'imposta deve essere applicata dal prestatore del servizio (cioè dal proprietario dei carri), secondo quanto previsto dall'articolo 7 comma 4 lettera f del DPR 633/72; se viceversa la prestazione è assimilata a quella di trasporto, in base alla disciplina dell'Iva intracomunitaria l'imposta è dovuta dal committente (articolo 40 commi 4 e 5 D.L. 331/93 convertito dalla L. 427/93).

L'Agenzia delle Entrate ha ora affermato che la *concessione in uso* dei carri deve essere assimilata al trasporto - e conseguentemente rileva ai fini Iva nel paese del committente del servizio - quando l'impresa titolare dei carri ferroviari mette a disposizione i propri mezzi senza dismetterne la disponibilità giuridica, cioè mantenendo l'assunzione del rischio derivante dall'utilizzo dei mezzi, ed inoltre partecipa direttamente al buon esito del trasporto.

Ulteriore elemento per escludere che la *concessione in uso* possa essere ricondotta alla locazione di mezzi di trasporto è la mancanza sulle fiancate dei vagoni del nome dell'impresa utilizzatrice. La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate sottolinea che nel caso di vagoni dati in locazione le *Norme per l'applicazione delle Condizioni generali uniformi per la messa in servizio e la circolazione dei carri privati* prevedono che il locatario possa far valere gli stessi diritti spettanti al titolare dei carri solo se il suo nome è stato iscritto sulla fiancata del vagone. In mancanza dell'iscrizione chi utilizza il carro non ha alcun diritto suo proprio nè alcun obbligo nei confronti dell'impresa ferroviaria che effettua la trazione e conseguentemente non può essere qualificato giuridicamente come locatario.

f.to dr. Piero M. Luzzati

Per riferimenti confronta *circ.re conf.le n.30/2001*
Allegato uno
D/d

© CONFETRA - La riproduzione totale o parziale è consentita esclusivamente alle organizzazioni aderenti alla Confetra.

AGENZIA DELLE ENTRATE
Direzione Centra Normativa e Contenzioso
Risoluzione n.107/E del 3.8.2004

Oggetto: Trattamento ai fini Iva delle prestazioni di concessione in uso di vagoni ferroviari per l'esecuzione di trasporti intracomunitari (Documento in fase di trattamento redazionale.)

La Confederazione generale italiana XX, in merito alle prestazioni di concessione in uso di vagoni ferroviari per l'esecuzione di trasporti intracomunitari, ha richiesto chiarimenti sulla corretta applicazione dell'articolo 40, commi 5 e 6, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, relativamente al luogo di effettuazione delle operazioni.

Quesito:

Nella pratica dei trasporti internazionali di merci le imprese di spedizione, anche se situate in Paesi diversi, operano generalmente in rete, instaurando fra loro rapporti di "corrispondenza"; in base a questi rapporti, ad esempio, per il buon esito di un trasporto dal Paese A al Paese B la casa di spedizioni del Paese B puo' avvalersi della collaborazione di una "corrispondente" con sede nel Paese A, la quale effettuera' le prestazioni convenute con l'impresa del Paese B a fronte di un corrispettivo versato dalla stessa.

Posto che l'esecuzione di un mandato di spedizione comporta il compimento di una serie di atti, piu' o meno complessi, una parte dei quali puo' essere affidata ad una impresa corrispondente, e' stato chiesto di conoscere il trattamento applicabile, agli effetti dell'imposizione Iva, alle prestazioni di concessione in uso di vagoni ferroviari effettuate da una impresa di spedizioni corrispondente (ad es., con sede in Italia) nei confronti dell'impresa di spedizioni mandante operante in un altro Paese dell'Unione europea (ad es., Francia).

In particolare, in materia di territorialita' dell'imposta, si chiede se e' possibile riconoscere a dette prestazioni il carattere di prestazioni accessorie ai servizi di trasporto intracomunitario da assoggettare alle disposizioni contenute nell'articolo 40, comma 6, del decreto-legge n. 331 del 1993, ovvero, al contrario, se sono da qualificarsi come prestazioni derivanti da contratti di locazione di mezzi di trasporto soggette alla disciplina dell'articolo 7, quarto comma, lettera f) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Normativa di riferimento

L'articolo 7, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 stabilisce, in materia di territorialita' dell'Iva per le prestazioni di servizi, una regola generale secondo la quale l'imposta si applica nel paese del prestatore del servizio; infatti secondo detto principio "le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese da soggetti che hanno il domicilio nel territorio stesso (...)".

In deroga a questa regola generale, per quanto riguarda le prestazioni derivanti da contratti di locazione, noleggio e simili di mezzi di trasporto, il quarto comma, alla lettera f), dello stesso articolo 7 prevede che dette prestazioni, se sono "rese da soggetti domiciliati o residenti in Italia, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono utilizzate in Italia o in altro Stato membro della Comunita'".

Inoltre, per quanto concerne le prestazioni di trasporto, la lettera c) del citato quarto comma dell'articolo 7 fissa un ulteriore criterio di territorialita' stabilendo che le medesime "si considerano effettuate nel territorio dello Stato in proporzione alla distanza ivi percorsa"; per le operazioni accessorie ai trasporti di beni, infine, la lettera b) della stessa norma le considera effettuate nel territorio dello Stato "quando sono eseguite nel territorio stesso".

Occorre ricordare che, nel caso in cui le prestazioni di trasporto e quelle accessorie siano soggette ad imposta in Italia, le medesime risultano non imponibili, ai sensi dell'articolo 9, primo comma, nn. 2), 4) e 5) del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, se sono relative a trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonche' di beni in importazione per i quali l'imposta e' stata applicata anche sui relativi corrispettivi a norma del primo comma dell'articolo 69 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633; analogo trattamento e' riservato, ai sensi dell'articolo 9, primo comma, n. 3) del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, anche ai noleggi e alle locazioni di navi, aeromobili, autoveicoli, vagoni ferroviari, cabine-letto e containers adibiti ai predetti trasporti.

In materia di prestazioni di trasporto intracomunitario e delle relative prestazioni accessorie, l'articolo 40, commi 5 e 6, del decreto-legge n. 331 del 1993, prevede, nel caso in cui il committente del servizio e' soggetto passivo d'imposta in un Paese della Comunita', un criterio alternativo con il quale l'imposta e' applicata nel Paese del committente del servizio.

Giova ricordare che, in base a quanto previsto al comma 7 del citato articolo 40, e' da intendersi come trasporto intracomunitario quello effettuato con luogo di partenza in uno Stato membro e luogo di arrivo in un altro Stato membro, anche se si attraversa una tratta non comunitaria o se, nell'ambito di un contratto di trasporto fra due Stati membri, si esegue una singola tratta nazionale.

Interpretazione

La questione posta dall'Associazione istante sorge nel contesto dei trasporti ferroviari internazionali, in cui intervengono diversi soggetti appartenenti anche a Paesi diversi, i quali, ognuno nel proprio ruolo, contribuiscono al buon esito del trasporto.

Sviluppando l'esempio formulato nel quesito, si puo' far riferimento ad un trasporto da effettuarsi dalla Francia all'Italia via ferrovia per il quale possono intervenire diversi soggetti, secondo due differenti modalita' cosi' schematizzate:

1 caso

1. Il committente italiano

del trasporto, che ha necessita' di trasferire merci da una localita' francese ad una italiana, da' incarico ad uno

2. Spedizioniere francese

di concludere per suo conto un contratto di trasporto e di predisporre quanto necessario per l'effettuazione delle relative operazioni accessorie.

Lo spedizioniere francese, se dispone in proprio di vagoni ferroviari in numero superiore per il trasporto in questione, stipula con la

3. Societa' ferroviaria francese

un contratto di trasporto per la trazione dei vagoni stessi dalla Francia all'Italia.

2 caso

Puo' accadere che lo spedizioniere francese non abbia vagoni disponibili per il trasporto; in tal caso chiede ad uno

4. Spedizioniere italiano

di partecipare alla spedizione mettendogli a disposizione detti vagoni per uno o piu' determinati viaggi.

Lo spedizioniere italiano fatturerà, quindi, allo spedizioniere francese la "messa a disposizione dei vagoni" così come da richiesta di quest'ultimo.

Si possono così rappresentare graficamente i due casi analizzati con l'indicazione delle prestazioni fatturate:



Caso 1: lo spedizioniere francese ha la disponibilità dei vagoni



Caso 2: lo spedizioniere italiano ha la disponibilità dei vagoni

Preliminarmente si ritiene che la società ferroviaria debba fatturare il corrispettivo ricevuto in relazione alla prestazione di trasporto (trazione dei vagoni), oggetto del contratto stipulato con lo spedizioniere; posto che in entrambe le ipotesi il committente del servizio è soggetto passivo francese, la prestazione di trasporto resa dalla società ferroviaria non rileva ai fini dell'Iva in Italia, conformemente al disposto dell'articolo 40, comma 5, del decreto-legge n. 331 del 1993.

Merita un'analisi più approfondita la prestazione fatturata nel caso

2 dallo spedizioniere italiano, consistente nella messa a disposizione dei vagoni ferroviari occorrenti allo spedizioniere francese per effettuare il trasporto intracomunitario.

Al fine di chiarire se detta prestazione di servizi debba essere assoggettata al regime delle locazioni di mezzi di trasporto, di cui all'articolo 7, quarto comma, lettera f) del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, ovvero del trasporto tout court, di cui all'articolo 40, comma 5, del decreto-legge n. 331 del 1993, occorre procedere ad un inquadramento giuridico dei rapporti instaurati dallo spedizioniere italiano (che mette a disposizione i propri vagoni) con il suo omologo francese.

Torna utile richiamare, al riguardo, le sentenze della Corte di Cassazione 29 agosto 1997, n. 8248 e 4 dicembre 1997, n. 12303 in materia di locazione di cose mobili.

In tali pronunce la Suprema Corte ha messo in luce i tratti distintivi del contratto di locazione onerosa di cosa mobile (locatio rei), in virtù del quale "si concede in godimento una cosa mobile (macchinario) per un certo tempo e dietro corrispettivo determinato o comunque determinabile, con acquisto da parte del conduttore della detenzione della cosa medesima che entra nell'ambito della sua disponibilità"; in tal modo "su di lui ricadono i rischi inerenti all'utilizzazione di essa".

Il contratto di locazione - precisa la Suprema Corte - non deve confondersi con il noleggio propriamente detto, nel quale "il noleggiante, senza attribuire al noleggiatore il godimento della cosa mobile, si obbliga a compiere con questa, mediante l'opera propria od altrui, determinate attività a favore della controparte ed il rischio delle attività compiute e, quindi, a suo carico in quanto la cosa resta nella sua sfera di disponibilità e viene da lui usata sotto la sua direzione tecnica e senza alcuna ingerenza da parte del noleggiatore".

In quest'ultima ipotesi, invero, non si ha la concessione in godimento del bene, ma la prestazione di un servizio specifico sotto la direzione tecnica del proprietario.

Con riguardo alla fattispecie prospettata all'esame della scrivente, occorre preliminarmente verificare se lo spedizioniere italiano, nel mettere a disposizione i vagoni, intenda concederli o meno in godimento al corrispondente francese, facendoli entrare nell'ambito della sua sfera di disponibilità giuridica con assunzione dei rischi derivanti dal relativo utilizzo.

In caso affermativo, comunque venga denominato il contratto di "messa a disposizione", la prestazione deve essere ricondotta ad un rapporto di locazione di cose mobili, afferente un "contratto di locazione, noleggio e simili" di mezzi di trasporto, per il quale l'articolo 7, quarto comma, lettera f) del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 prevede l'assoggettamento ad imposta in Italia se resa da soggetti ivi residenti e a condizione che sia utilizzata nel territorio italiano o in altro Stato membro.

Al contrario, qualora lo spedizioniere italiano metta a disposizione del corrispondente francese i propri vagoni, senza dismetterne la disponibilità giuridica, partecipando direttamente al buon fine del servizio di trasporto, la prestazione dovrà essere assimilata al servizio di trasporto e conseguentemente rileverà agli effetti dell'Iva:

in Italia, ai sensi dell'articolo 7, quarto comma, lettera c) del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato;

nel paese del committente del servizio, se soggetto passivo d'imposta, nell'ipotesi di trasporto intracomunitario, ai sensi dell'articolo 40, comma 5, del decreto-legge n. 331 del 1993.

Nel caso di specie, si osserva che il corrispettivo della prestazione e' determinato avendo riguardo non alla messa a disposizione in se' dei vagoni, ma al numero degli specifici viaggi effettuati e che lo spedizioniere francese non ha la potesta' con trattuale di utilizzare liberamente i vagoni secondo le proprie esigenze.

Le modalita' di utilizzo dei vagoni inducono a ritenere, in definitiva, che lo spedizioniere francese ottenga dal proprietario dei vagoni un servizio assimilabile a quello di trasporto.

Tale affermazione trova conforto anche dalle "Norme per l'applicazione delle Condizioni generali uniformi (CGU-Fiche UIC 433-O) per la messa in servizio e la circolazione dei carri privati immatricolati nel parco della Divisione Cargo" delle Ferrovie dello Stato, che regolano i rapporti tra i proprietari dei vagoni e l'impresa ferroviaria.

Sulla base di questo documento, si rileva che il sistema di circolazione dei carri privati e' fondato su un contratto di immatricolazione che il proprietario del vagone (c.d. "titolare" del contratto) deve stipulare con l'impresa ferroviaria.

A seguito dell'immatricolazione, sorgono in capo al titolare tutti i diritti e gli obblighi che derivano dalla circolazione del vagone sull'infrastruttura ferroviaria; in particolare, il titolare assume la responsabilita' per i danni causati dal proprio vagone alle ferrovie o al titolare di un altro vagone a seguito della sua circolazione; analogamente, il titolare ha diritto ad un indennizzo in caso di perdita o di avaria del vagone durante l'effettuazione di un trasporto da parte dell'impresa ferroviaria.

Le stesse norme prevedono, per il caso di vagoni dati in locazione, che il locatario del vagone possa far valere gli stessi diritti che competono al titolare (diritto a disporre del carro, diritti in caso di avarie, etc.) nei confronti dell'impresa ferroviaria solo se il suo nome sia stato iscritto sulla fiancata del vagone.

Nella fattispecie esaminata, in cui - come si e' ricordato - il corrispettivo della prestazione e' commisurata al numero dei viaggi, i due spedizionieri non provvedono ad iscrivere sulla fiancata del carro il nome dello spedizioniere francese, il quale pertanto non avra' alcun diritto suo proprio ne' alcun obbligo nei confronti dell'impresa ferroviaria che effettua la trazione. Conseguentemente, egli non puo' essere qualificato giuridicamente come locatario.

In conclusione, si ritiene, sulla base degli elementi sopra evidenziati, che la "messa a disposizione" dei vagoni realizza una prestazione assimilata ai servizi di trasporto, da assoggettare al trattamento, sopra illustrato, previsto dall'articolo 40, comma 5, del decreto-legge n. 331 del 1993.

Diverso e' invece il trattamento delle prestazioni derivanti da un contratto di locazione nel quale il conduttore, avendo la disponibilita' giuridica dei vagoni, assume tutti gli obblighi derivanti dal loro utilizzo e fa iscrivere il proprio nome sulle fiancate dei vagoni stessi al fine di far valere i propri diritti nei confronti dell'impresa ferroviaria.

In questo caso l'utilizzo dei vagoni avviene sotto l'esclusiva responsabilita' del soggetto utilizzatore e, quindi, si verifica una cessione del mero godimento dei vagoni, secondo lo schema proprio del contratto di locazione di mezzi di trasporto da assoggettare ad imposta ai sensi dell'articolo 7, quarto comma, lettera f) del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

IL DIRETTORE CENTRALE
Vincenzo Busa