

Risposta n. 778/2021

OGGETTO: Versamento dell'IVA per immatricolazione di auto extra-UE

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

QUESITO

La società istante Alfa svolge attività di commercio all'ingrosso, importazione ed esportazione di autovetture, autocarri, rimorchi e semirimorchi, autoambulanze, autotreni, autobus, nuovi ed usati e di parti di ricambio. L'attività prevalente è il commercio di autobus usati, che spesso vengono approvvigionati da mercati sia UE che extra-UE.

Per la circolazione in Italia di veicoli di provenienza estera è necessario che gli stessi siano immatricolati presso l'ufficio provinciale della Motorizzazione Civile (UMC) ed iscritti al Pubblico Registro Automobilistico (PRA).

In sede di immatricolazione, l'UMC verifica la regolarità della documentazione tecnica e degli adempimenti fiscali, con particolare riguardo all'assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto.

La società Alfa riferisce che, secondo l'ufficio provinciale della Motorizzazione Civile, ai fini dell'immatricolazione di veicoli di provenienza non comunitaria, la

corretta modalità di assolvimento dell'IVA sarebbe il versamento tramite "F24 immatricolazione auto UE".

La società sostiene, invece, che la procedura di assolvimento dell'IVA è diversa a seconda che si tratti di veicoli di provenienza intracomunitaria o non comunitaria:

a. ai fini dell'immatricolazione di veicoli oggetto di acquisto intracomunitario, l'IVA è versata tramite apposito modello "*F24 immatricolazione auto UE*" recante il numero di telaio e l'ammontare dell'imposta assolta in occasione della prima cessione interna (art. 1, comma 9 del decreto legge 3 ottobre 2006 n. 262);

b. ai fini dell'immatricolazione di veicoli oggetto di importazione (acquisto non comunitario), è richiesta invece la certificazione doganale attestante l'assolvimento dell'imposta o l'utilizzazione di idonea dichiarazione d'intento (art. 1, comma 10, del d.l. n. 262 del 2006).

Adottare la procedura richiesta dall'UMC comporterebbe, secondo l'istante, il rischio concreto di dovere procedere ad un doppio versamento per poter "sbloccare" l'immatricolazione.

La società chiede quale sia la corretta modalità di assolvimento dell'IVA ai fini dell'immatricolazione di veicoli di provenienza non comunitaria, precisando che il caso oggetto dell'interpello è "*incidentalmente connesso*" all'applicazione della disciplina dei depositi IVA di cui all'articolo 50-*bis* del decreto legge n. 331 del 1993 e al fatto che detti veicoli possano essere sia nuovi, sia non nuovi.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che, ai fini dell'immatricolazione di veicoli di provenienza non comunitaria, la corretta modalità di assolvimento dell'IVA sia quella prevista dall'articolo 1, comma 10, del d.l. n. 262 del 2006, cioè tramite versamento all'importazione o presentazione in Dogana di idonea dichiarazione d'intento.

L'ambito di applicazione dell'articolo 1, comma 9, del d.l. n. 262 del 2006 - con

assolvimento dell'IVA tramite modello "F24 immatricolazione auto UE" - apparirebbe ben definito, essendo espressamente riferito ai veicoli oggetto di "*acquisto intracomunitario*".

Al riguardo, l'istante evidenzia che l'articolo 38 del Decreto Legge del 30 agosto 1993 n. 331 contiene la definizione di "*acquisti intracomunitari*" riferendosi alla provenienza "*da altro Stato membro*" dei beni oggetto di acquisto.

Con riferimento al concetto di "*Stato membro*" di cui al citato articolo 38, viene ritenuto che questo coincida con i soli Stati membri dell'Unione Europea in quanto l'articolo 7 del DPR n. 633 del 1972 definisce espressamente come "*Comunità*" o "*territorio della Comunità*" il territorio di applicazione del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, salvo dettagliate esclusioni e inclusioni.

Pertanto, per potere configurare un "*acquisto intracomunitario*", gli "*Stati membri*" di provenienza dei veicoli sono i soli Paesi appartenenti all'Unione Europea e restano esclusi dall'ambito di applicazione dell'articolo 1, comma 9, del d.l. n. 262 del 2006 i veicoli provenienti dai Paesi non membri dell'Unione Europea, tra cui Norvegia e Svizzera.

L'istante considera che l'opinione dell'ufficio provinciale della Motorizzazione Civile in merito al necessario versamento dell'IVA in sede di prima cessione interna tramite modello "*F24 immatricolazione auto UE*" potrebbe derivare dalla erronea interpretazione dell'appartenenza allo Spazio Economico Europeo (SEE) di alcuni Stati che non sono membri dell'Unione Europea. Tale Accordo si applica ai ventisette Stati membri dell'Unione Europea e a tre dei quattro Paesi dell'Associazione europea di libero scambio (EFTA): Islanda, Liechtenstein e Norvegia. Il quarto Stato dell'EFTA, la Svizzera, non ha invece preso parte all'Accordo SEE, avendo preferito sviluppare le proprie relazioni con l'UE attraverso accordi bilaterali.

L'istante ritiene che, ai sensi del combinato disposto degli articoli 7 del DPR n. 633 del 1972 e 38 del d.l. n. 331 del 1993, l'ambito applicativo del dell'articolo 1, comma 9 del d.l. n. 262 del 2006 debba riferirsi esclusivamente agli Stati membri

dell'Unione Europea, in quanto l'Accordo SEE riguarda le quattro libertà comunitarie (circolazione di merci, capitali, servizi e persone) e non vi rientrano alcuni specifici settori quali l'unione doganale e la tassazione diretta e indiretta.

A riprova di ciò, la società osserva che, nella pratica, il versamento dell'IVA all'importazione o la presentazione in Dogana di idonea dichiarazione d'intento sono adempimenti necessari, insieme con l'assolvimento degli eventuali dazi e altri oneri connessi per l'importazione di beni non comunitari. In tal caso, essendo l'imposta sul valore aggiunto già assolta e/o comunque l'operazione già palesata ai fini tributari tramite apposite pratiche doganali:

-non sarebbero comunque più possibili le condotte lesive degli interessi erariali che l'articolo 1 del d.l. n. 262 del 2006 è volto a contrastare;

-non potrebbe ritenersi legittima la richiesta da parte dell'ufficio provinciale della Motorizzazione Civile di procedere anche al versamento dell'IVA tramite modello " *F24 immatricolazione auto UE*", poiché si avrebbe doppia imposizione.

L'istante propone altresì le seguenti precisazioni, considerate dallo stesso " *incidentalmente connesse*" all'oggetto dell'interpello presentato:

- resta applicabile l'articolo 50-*bis* del decreto legge n. 331 del 1993 in tema di depositi fiscali, sia per i beni intracomunitari che per quelli non comunitari;

- considerato che il comma 9 del citato articolo 1 fa espresso riferimento agli autoveicoli "*non nuovi*", ai fini dell'applicazione delle disposizioni del d.l. n. 262 del 2006, non è rilevante che il veicolo acquistato si consideri nuovo o usato, a meno che si tratti di veicoli nuovi direttamente provenienti dalle case costruttrici e destinati al mercato nazionale.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il quesito sottoposto attiene alle corrette modalità di adempimento degli obblighi IVA ai fini dell'immatricolazione di veicoli importati da territori non appartenenti

all'Unione Europea.

Occorre preliminarmente osservare come l'articolo 1, comma 9, del decreto legge n. 262 del 2006 stabilisca che: *"ai fini dell'immatricolazione o della successiva voltura di autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi, anche nuovi, oggetto di acquisto intracomunitario a titolo oneroso, la relativa richiesta è corredata di copia del modello F24 per il versamento unitario di imposte, contributi e altre somme, a norma dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, recante, per ciascun mezzo di trasporto, il numero di telaio e l'ammontare dell'IVA assolta in occasione della prima cessione interna. A tale fine, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, al modello F24 sono apportate le necessarie integrazioni"*.

Il comma 10 del medesimo articolo prevede che: *"per i veicoli di cui al comma 9, oggetto di importazione, l'immatricolazione è subordinata alla presentazione della certificazione doganale attestante l'assolvimento dell'IVA e contenente il riferimento all'eventuale utilizzazione, da parte dell'importatore, della facoltà prevista dall'articolo 8, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nei limiti ivi stabiliti"*.

Le norme menzionate sono state introdotte per contrastare le frodi nel settore del commercio dei mezzi di trasporto, acquistati all'estero e rivenduti in Italia.

La disciplina sulla immatricolazione prevede, dunque, la dimostrazione del preventivo corretto adempimento degli obblighi IVA afferenti alla prima cessione interna o all'importazione del veicolo.

La documentazione necessaria ad attestare la suddetta condizione è differenziata a seconda che il bene sia oggetto di acquisto intracomunitario ovvero di importazione.

Nel primo caso è prevista la presentazione del modello F24 con elementi identificativi ("*F24 immatricolazione auto UE*") in relazione all'IVA assolta sulla prima cessione interna del bene.

Il modello F24 suddetto prevede l'indicazione del numero di telaio del veicolo

alla cui cessione il versamento dell'imposta si riferisce.

Con la risoluzione n. 344/E del 5 agosto 2008 è stato chiarito che le disposizioni del comma 9 in esame si applicano ai soli veicoli - nuovi od usati - che sono oggetto di operazioni qualificabili come acquisto intracomunitario, ai sensi dell'articolo 38 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, ai veicoli, cioè, che formano oggetto di operazioni che presentano, congiuntamente, le seguenti caratteristiche:

- l'acquisto è effettuato nell'esercizio di imprese, arti o professioni o comunque da soggetti passivi IVA;
- il cedente è un soggetto passivo d'imposta identificato in un altro Stato membro;
- l'acquisto ha ad oggetto un bene mobile materiale comunitario o immesso in libera pratica nel territorio comunitario;
- l'acquisto è effettuato a titolo oneroso con passaggio del diritto di proprietà o altro diritto reale di godimento;
- il bene proviene da un altro Stato membro e giunge in Italia;
- il mezzo di trasporto non è stato commercializzato con l'applicazione del regime del margine (cfr., in proposito, la circolare 26 febbraio 2008, n. 14).

Qualora il concessionario italiano, per ragioni di mercato, volesse immatricolare il veicolo prima di porlo in vendita sul mercato nazionale, è comunque tenuto a versare l'IVA secondo quanto previsto dall'articolo 1, comma 9, del d.l. n. 262/2006 (cfr. circolare del 30 luglio 2008, n. 52/E). Di conseguenza, il concessionario dovrà versare l'imposta sul prezzo di vendita del veicolo determinato ai sensi dell'articolo 14, comma 3, del d.p.r. n. 633/72, ovvero sul valore di mercato.

Ad analoghe esigenze di monitoraggio è preordinata la presentazione all'ufficio provinciale della Motorizzazione Civile, ai fini della immatricolazione di veicoli di provenienza extra-UE, della documentazione doganale idonea alla univoca identificazione del veicolo e dell'IVA assolta in sede di importazione dello stesso.

In tale caso, i documenti doganali che devono essere presentati consistono nella bolletta doganale oppure, qualora la bolletta sia unica per più veicoli, nel certificato doganale in bollo ove risultano essere stati corrisposti i diritti di confine e ove sono indicati fabbrica e tipo di veicolo, numero di telaio, stato d'uso, estremi della bolletta doganale e categoria del veicolo.

È data la possibilità di indicare, nella suddetta documentazione, l'esercizio della facoltà di importare senza applicazione dell'IVA prevista per gli esportatori abituali ai sensi dell'articolo 8, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Le modalità di effettuazione dei versamenti e di documentazione degli stessi, seppur diverse per i beni di provenienza unionale e per quelli di provenienza estera sono, dunque, finalizzate a identificare, tramite la rilevazione delle informazioni di identificazione del veicolo, rispettivamente sul modello di pagamento F24 e sulla bolletta doganale o sul certificato doganale, una corrispondenza univoca tra l'imposta ed il veicolo cui la stessa si riferisce (cfr. circolare del 30 novembre 2007, n. 64/E).

Si condividono, peraltro, le osservazioni interpretative del contribuente circa la inapplicabilità alle importazioni, comprese quelle effettuate da Paesi appartenenti al SEE, della disposizione di cui l'articolo 1, comma 9, del d.l. n. 262 del 2006.

La norma, infatti, individua nel modello F24 con elementi identificativi del veicolo la modalità di effettuazione del versamento dell'IVA dovuta in Italia solo in relazione agli acquisti intracomunitari, come definiti dall'articolo 38 del d.l. n. 331/1993.

In merito alla questione della applicazione della disciplina dei depositi IVA si osserva che, sempre nel caso di beni di provenienza extra UE, la documentazione prodotta in sede di richiesta di immatricolazione debba contenere le informazioni relative all'immissione in libera pratica senza applicazione dell'IVA, all'identificazione del veicolo, alle attività di introduzione nel deposito, alle eventuali cessioni avvenute all'interno del deposito, univocamente correlata alla documentazione atta a dar prova

del corretto adempimento delle operazioni relative all'estrazione.

In particolare si osserva come la disciplina generale sui depositi IVA preveda, all'articolo 50*bis* del d.l. n. 331 del 1993, che possano essere effettuate senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto le seguenti operazioni:

"a) gli acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione in un deposito IVA;

b) le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito IVA previa prestazione di idonea garanzia commisurata all'imposta. La prestazione della garanzia non è dovuta per i soggetti certificati ai sensi dell'articolo 14-bis del regolamento (CEE) n. 2454/93 della Commissione, del 2 luglio 1993, e successive modificazioni, e per quelli esonerati ai sensi dell'articolo 90 del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43;

c) le cessioni di beni eseguite mediante introduzione in un deposito I.V.A.;

d) (lettera abrogata dall'art. 4, comma 7, lett. a), n. 2 decreto-legge 22 ottobre 2016 n. 193);

e) le cessioni di beni custoditi in un deposito IVA;

f) le cessioni intracomunitarie di beni estratti da un deposito IVA con spedizione in un altro Stato membro della Comunità europea, salvo che si tratti di cessioni intracomunitarie soggette ad imposta nel territorio dello Stato;

g) le cessioni di beni estratti da un deposito IVA con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità europea;

h) le prestazioni di servizi, comprese le operazioni di perfezionamento e le manipolazioni usuali, 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 sessanta giorni;

i) il trasferimento dei beni in altro deposito IVA."

In merito alle modalità di effettuazione del pagamento dell'IVA in sede di

estrazione, il comma 6 del medesimo articolo stabilisce che, per l'estrazione dei beni introdotti nel deposito IVA ai sensi del comma 4, lettera b), il versamento possa essere effettuato secondo la disciplina di cui all'articolo dell'articolo 17, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (*reverse charge*) solo nel caso di presentazione di idonea garanzia e nei casi previsti con Decreto ministeriale. Negli altri casi il versamento dell'IVA è, dunque, dovuto dal soggetto che procede all'estrazione ed è versata in nome e per conto di questo dal gestore del deposito mediante modello F24:

"6. L'estrazione dei beni da un deposito I.V.A. ai fini della loro utilizzazione o in esecuzione di atti di commercializzazione nello Stato può essere effettuata solo da soggetti passivi d'imposta agli effetti dell'I.V.A. e comporta il pagamento dell'imposta; la base imponibile è costituita dal corrispettivo o valore relativo all'operazione non assoggettata all'imposta per effetto dell'introduzione ovvero, qualora successivamente i beni abbiano formato oggetto di una o più cessioni, dal corrispettivo o valore relativo all'ultima di tali cessioni, in ogni caso aumentato, se non già compreso, dell'importo relativo alle eventuali prestazioni di servizi delle quali i beni stessi abbiano formato oggetto durante la giacenza fino al momento dell'estrazione. Per l'estrazione dei beni introdotti nel deposito IVA ai sensi del comma 4, lettera b), l'imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione, a norma dell'articolo 17, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, previa prestazione di idonea garanzia con i contenuti, secondo modalità e nei casi definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. Nei restanti casi di cui al comma 4 e, per quelli di cui al periodo precedente, sino all'adozione del decreto, l'imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione ed è versata in nome e per conto di tale soggetto dal gestore del deposito, che è solidalmente responsabile dell'imposta stessa. Il versamento è eseguito ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, esclusa la compensazione ivi prevista, entro il termine di cui all'articolo 18 del medesimo decreto, riferito al mese successivo alla

data di estrazione. Il soggetto che procede all'estrazione annota nel registro di cui all'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, una fattura emessa ai sensi dell'articolo 17, secondo comma, del medesimo decreto, e i dati della ricevuta del versamento suddetto. E' effettuata senza pagamento dell'imposta l'estrazione da parte di soggetti che si avvalgono della facoltà di cui alla lettera c) del primo comma e al secondo comma dell'articolo 8 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633; in tal caso, la dichiarazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera c), del decreto- legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, deve essere trasmessa telematicamente all'Agenzia delle entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica. Per il mancato versamento dell'imposta dovuta ai sensi dei precedenti periodi, si applica la sanzione di cui all'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, al cui pagamento è tenuto solidalmente anche il gestore del deposito; tuttavia, nel caso in cui l'estrazione sia stata effettuata senza pagamento dell'imposta da un soggetto che abbia presentato la dichiarazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera c), del predetto decreto n. 746 del 1983 in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, trova applicazione la sanzione di cui all'articolo 7, comma 4, del predetto decreto n. 471 e al pagamento dell'imposta e di tale sanzione è tenuto esclusivamente il soggetto che procede all'estrazione. Per i beni introdotti in un deposito I.V.A. in forza di un acquisto intracomunitario, il soggetto che procede all'estrazione assolve l'imposta provvedendo alla integrazione della relativa fattura, con la indicazione dei servizi eventualmente resi e dell'imposta, ed alla annotazione della variazione in aumento nel registro di cui all'articolo 23 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 entro quindici giorni dall'estrazione e con riferimento alla relativa data; la variazione deve, altresì, essere annotata nel registro di cui all'articolo 25 del medesimo decreto entro il mese successivo a quello dell'estrazione. Fino all'integrazione delle pertinenti informazioni residenti nelle banche dati delle Agenzie fiscali, il soggetto che procede all'estrazione dei beni

introdotti in un deposito IVA ai sensi del comma 4, lettera b), comunica al gestore del deposito IVA i dati relativi alla liquidazione dell'imposta, anche ai fini dello svincolo della garanzia ivi prevista. Le modalità di integrazione telematica sono stabilite con determinazione del direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, di concerto con il direttore dell'Agenzia delle entrate". Si veda in proposito la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 55 del 2017.

Dunque, ai fini dell'immatricolazione successiva all'estrazione la documentazione che occorrerà produrre dovrà attestare l'avvenuto versamento dell'IVA con F24 Elide ovvero dovrà contenere, oltre alla autofattura o alla fattura integrata, documentazione relativa all'estrazione, attestante la produzione dell'idonea garanzia richiesta dalla legge per l'applicazione dell'imposta secondo le modalità di cui all'articolo 17, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. In merito al perimetro di applicazione della disciplina descritta si conferma che la stessa trova applicazione sia per i veicoli nuovi che per quelli usati. Non risultano invece sottoposti alla stessa gli acquisti intracomunitari e le importazioni di autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi nuovi provenienti direttamente dalle case costruttrici e destinati al mercato nazionale, provvisti di codice di antifalsificazione.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)