

Risposta n. 70/2023

OGGETTO: Trattamento ai fini IVA della cessione dei diritti di importazione incorporati nei titoli AGRIM – Art. 3 secondo comma n. 2 D.P.R. n. 633/1972

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

QUESITO

La società ALFA (nel seguito anche la "Società" o l'"Istante"), esercente l'attività di commercio all'ingrosso di olii e aceto, è in possesso del titolo AGRIM all'importazione n. XXXXX, emesso dal Ministero degli Affari Esteri e della Cooperazione Internazionale, per l'importazione, da effettuarsi entro il 31.12.2021, di n.YYYY tonnellate di olio di oliva vergine (extra vergine, vergine, lampante rispettivamente CNC 15091020 - 15091080 - 15091010) in contingente dalla Tunisia, secondo il regime agevolato di cui al Reg. Ce 2020/761 a dazio zero. La società istante, come espressamente ammesso dal Reg. n. 1291/2000/CE avente ad oggetto "modalità comuni d'applicazione del regime dei titoli d'importazione, di esportazione e

di fissazione anticipata relativi ai prodotti agricoli", intende cedere a titolo oneroso, ad altra società residente in Italia esercente analoga attività di impresa, quota-parte dei diritti di importazione discendenti dal summenzionato titolo, e precisamente per tonnellate n. YYYY.

La società ha presentato istanza di interpello al fine di individuare il corretto inquadramento ed il conseguente trattamento, ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto, della predetta operazione di cessione, in mancanza di indicazioni in merito al trattamento ai fini IVA della fattispecie innanzi indicata, e considerato quindi che sussistono obiettive condizioni di incertezza in merito alla disciplina applicabile al caso di specie.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso della società istante, la cessione dei diritti di cui trattasi può essere inquadrata quale operazione assimilata al trasferimento di titoli non rappresentativi di merci.

Infatti, secondo quanto previsto dall'art. 9, commi 3 e 4, del Regolamento n. 1291/2000/CE:

"3. In caso di domanda di trasferimento da parte del titolare o di retrocessione da parte del cessionario, l'organismo emittente o l'organismo o uno degli organismi designati da ciascuno Stato membro iscrive sul titolo o, se del caso, sull'estratto:

- il nome e l'indirizzo del cessionario, o la dicitura di cui al paragrafo 2;*
- la data di tale iscrizione certificata mediante apposizione del suo timbro.*

4. Gli effetti del trasferimento o della retrocessione decorrono dalla data dell'iscrizione."

L'operazione di trasferimento si perfeziona quindi con "l'iscrizione" del trasferimento sul titolo, che, ad avviso della società istante, appare assimilabile alla girata. Seguendo tale interpretazione, la fattispecie - cessione del titolo - è da ricondursi, secondo la Società, a quanto previsto dall'art.10 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ed in particolare al punto n. 4, il quale individua, come operazioni esenti dall'imposta sul valore aggiunto, "...le operazioni relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e a quote sociali, eccettuati la custodia e l'amministrazione dei titoli nonché il servizio di gestione individuale di portafogli;...".

Conseguentemente, la cessione a terzi di quota parte dei diritti di importazione in contingente secondo il regime agevolato di cui al Regolamento Ce 2020/761, a parere dell'istante, è da considerarsi operazione esente Iva ai sensi del punto 4 dell'art. 10 del DPR n. 633/72.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si fa presente che la scrivente, ai fini di un complessivo inquadramento giuridico della fattispecie oggetto della presente istanza di interpello, ha inoltrato una richiesta di parere al competente Ministero XXXX in relazione alla natura giuridica dei titoli di importazione AGRIM oggetto dell'istanza, al fine di ottenere chiarimenti sui seguenti aspetti:

- se tali titoli hanno le caratteristiche dei titoli non rappresentativi di merci, e più in generale, dei titoli di credito;

- la valenza da attribuire alla iscrizione del nome del cessionario (se assimilabile ad una girata, quanto ai soggetti coinvolti ed agli effetti, o se collegata a finalità di controllo della regolamentazione dell'intero sistema di importazione soggetto al regime dei titoli);

- se è possibile assimilare, sul piano generale, la cessione della quota di diritti di importazione incorporati nel titolo ad altre fattispecie quali la cessione delle quote latte/diritti di reimpianto dei vigneti; la cessione delle quote di tonno rosso; la cessione dei certificati verdi; sui quali, come si dirà di seguito, l'amministrazione finanziaria e la giurisprudenza unionale si sono già pronunciate.

Pertanto, il presente parere viene reso sulla base delle informazioni disponibili e potrà essere eventualmente rettificato qualora, a seguito della risposta da parte del Ministero interpellato, emergessero elementi di novità.

Con riferimento al trattamento IVA delle cessioni in esame, in relazione alla richiesta dell'Istante di riconoscere l'applicazione del regime IVA di cui all'articolo 10 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, giova innanzitutto ricordare che, secondo la giurisprudenza ormai consolidata della Corte di Giustizia, tutte le esenzioni devono essere interpretate in forma restrittiva, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo. Tuttavia, tale interpretazione restrittiva non deve essere tale da privare le esenzioni degli effetti voluti; in altre parole, l'interpretazione deve essere conforme agli obiettivi perseguiti mediante l'esenzione stessa (*ex multis*, Sentenza del 14 giugno 2007, Causa C-434/05).

Nella normativa interna, le operazioni esenti sono disciplinate dall'art.10 del DPR n. 633 del 1972, che, per quanto di interesse nel caso di specie, al primo comma, punto 4, indica: *"le operazioni relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e a quote sociali, eccettuati la custodia e l'amministrazione dei titoli nonché il servizio di gestione individuale di portafogli; le operazioni relative a valori mobiliari e a strumenti finanziari diversi dai titoli, incluse le negoziazioni e le opzioni ed eccettuati la custodia e l'amministrazione nonché il servizio di gestione individuale di portafogli"*.

La disposizione nazionale in esame, a sua volta, recepisce il contenuto dell'art. 13, parte B, lettera d, punto 5 della Direttiva 77/388/CEE (Sesta Direttiva), rifiuto nell'articolo 135 della Direttiva 2006/112/CE, del 28 novembre 2006 (in seguito, Direttiva IVA), che alla lettera f) prevede che gli Stati membri esentano *"le operazioni, compresa la negoziazione ma eccettuate la custodia e la gestione, relative ad azioni, quote parti di società o associazioni, obbligazioni e altri titoli, ad esclusione dei titoli rappresentativi di merci e dei diritti o titoli di cui all'articolo 15, paragrafo 2"*.

In particolare, con riferimento alla nozione di "altri titoli", la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha rilevato come l'esenzione di cui all'art 13, parte B, lettera d, punto 5, della Sesta Direttiva riguardi specificamente, da un lato, titoli che conferiscono un diritto di proprietà su persone giuridiche e, dall'altro, titoli che rappresentano un debito. La Corte ha quindi concluso che gli "altri titoli", contemplati nella disposizione in esame, sono solo quelli che hanno natura simile a quella dei titoli specificamente menzionati nella medesima disposizione (cfr. sentenza del 12 giugno 2014, Granton Advertising Causa C-461/12).

Tale conclusione, secondo quanto si legge nella medesima sentenza, è suffragata anche dall'analisi dei titoli espressamente esclusi dall'esenzione prevista nella stessa disposizione - vale a dire quelli rappresentativi di merci, nonché le quote di interessi e azioni il cui possesso assicura, di diritto o di fatto, l'attribuzione in proprietà o in godimento di un bene immobile - in quanto questi rappresentano, in sostanza, diritti di proprietà su beni mobili o immobili.

Dato che l'esenzione prevista all'articolo 13 della Sesta Direttiva deve essere interpretata restrittivamente, come innanzi evidenziato, la stessa non trova applicazione nel caso oggetto dell'interpello in esame, in quanto mancano gli elementi per poter considerare la cessione dei titoli di importazione *de quo* come operazione esente ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 4, del D.P.R. n. 633/1972.

Nel caso rappresentato in istanza, infatti, dalle informazioni fornite dal contribuente sia nell'originario interpello che in sede di documentazione integrativa, emerge che il titolo di importazione conferisce al suo detentore uno specifico diritto ad importare, essendo strettamente connesso alla conseguente attività di immissione in libera pratica del quantitativo di prodotti coperto dal titolo durante il periodo di validità dello stesso.

Nel caso in esame, rileva, pertanto, il diritto immateriale incorporato nel titolo di importazione, il cui trasferimento si configura, dunque, come una prestazione di servizi imponibili IVA, ai sensi dell'art. 3, secondo comma, n. 2, del D.P.R. n. 633/1972, secondo il quale costituiscono prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo: *"le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a*

marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni simili ai precedenti"

La fattispecie in esame presenta analogie con altre tipologie di *diritti immateriali*, in relazione ai quali l'Agenzia delle Entrate ha già fornito chiarimenti. Nello specifico, con la Risoluzione del 4 aprile 2006, n. 51, avente ad oggetto la disciplina fiscale ai fini IRPEF ed IVA applicabile alla cessione di quote latte e diritti di reimpianto dei vigneti, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che: *"Il carattere di necessaria connessione che la titolarità del diritto (acquisito a titolo oneroso o a titolo originario) riveste rispetto al legittimo svolgimento delle attività agricole in questione consente di inquadrare le quote latte o i diritti di reimpianto tra le componenti dell'azienda ed in particolare nella categoria dei beni immateriali, al pari delle licenze, concessioni, ecc. Ne consegue che il trasferimento temporaneo (locazione) o definitivo (cessione) di tali "diritti" regolamentati ad altri soggetti si configura come la cessione di un "bene immateriale" dell'azienda agricola medesima. Per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto le cessioni dei diritti in esame devono essere assoggettate al tributo con aliquota ordinaria essendo poste in essere nell'esercizio di impresa e non essendo comprese nelle operazioni da assoggettare ad aliquota ridotta ai sensi della tabella A allegata al DPR n. 633 del 1972"*.

Considerazioni analoghe sono state espresse nella Risoluzione del 22 febbraio 2011, n. 20/E, con riferimento al trattamento fiscale, ai fini IVA, della cessione dei diritti di pesca di "quote tonno rosso".

Assumono altresì rilievo i chiarimenti contenuti nella Risoluzione del 20 marzo 2009, n.71/E, in merito al trattamento Iva della cessione di certificati CO2 e di certificati

verdi, secondo cui: *"...sotto il profilo oggettivo le operazioni relative ai Certificati CO2 e quelle relative ai Certificati Verdi descritte nell'istanza, in quanto riconducibili alle cessioni di diritti immateriali, si qualificano come prestazioni di servizio, ai sensi dell'art. 3, secondo comma, n. 2), del D.P.R. n. 633 del 1972. Infatti la norma citata, di ampio contenuto, comprende non solo le prestazioni relative ai diritti di autore, ai diritti relativi a modelli e disegni industriali, ma anche "le cessioni relative a diritti o beni similari" ai precedenti."*

Sul punto ancora la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 32/E del 6 luglio 2009 ribadisce che: *"In coerenza con le direttive comunitarie in materia, le cessioni di beni immateriali quali i diritti di invenzione, brevetti, marchi, ecc. e quelle di beni virtuali sono considerate prestazioni di servizi ai sensi dell'articolo 3, comma 2, n. 2, del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633. Conseguentemente il trasferimento di certificati verdi (quali beni strumentali immateriali) è imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi del citato articolo 3, comma 2, n. 2 (cfr. risoluzione del 20 marzo 2009, n. 71/E) e sconta l'aliquota ordinaria del 20 per cento."*

La posizione espressa dall'Amministrazione finanziaria è peraltro coerente con quanto stabilito dalla Corte di Giustizia Europea con la sentenza 8 dicembre 2016, causa C-453/15, in cui il Giudice comunitario, pur dando conto del fatto che il trasferimento di quote di emissioni di gas a effetto serra non corrisponde ad alcuna delle fattispecie previste dall'art. 56, par. 1, lett. a) della direttiva n. 2006/112 (corrispondente all'art. 9, par. 2, lett. e) della Sesta Direttiva), tutte riconducibili alla proprietà intellettuale, ne ha comunque evidenziato le analogie. Nella citata sentenza si legge che le quote di emissione e i diritti a emetterle *"sono immateriali, conferiscono al loro titolare un diritto*

di carattere esclusivo e possono essere trasferiti a terzi, a seconda dei casi, per effetto di cessione o concessione, volta a consentire ai terzi stessi di utilizzarli ai fini di un'attività economica. Inoltre, analogamente a taluni di tali diritti che sono soggetti a registrazione, la detenzione e il trasferimento di dette quote sono oggetto, ai sensi dell'art. 19 della direttiva 2003/87, di un'iscrizione in un registro" (Corte giust. 8 dicembre 2016, causa C-453/15, punto 22).

In definitiva, alla luce delle argomentazioni finora illustrate, sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi rappresentati, assunti acriticamente così come esposti nell'istanza di interpello, si ritiene di non poter condividere la soluzione prospettata dall'istante, configurando la cessione del titolo di importazione una prestazione di servizi imponibile ai fini dell'Iva ai sensi dell'art. 3, secondo comma, n. 2, del D.P.R. n.633 del 1972.

**IL DIRETTORE CENTRALE,
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(firmato digitalmente)**