

Non imponibili IVA i trasporti di beni per piccole importazioni

IVA - Sesta direttiva 77/388/CEE - Direttiva 2006/112/CE - Esenzione dall'IVA - Articolo 86, paragrafo 1, lettera b), e articolo 144 - Franchigia dai dazi all'importazione delle merci di valore trascurabile o prive di carattere commerciale - Esenzione delle prestazioni di servizi connesse con l'importazione di beni - Normativa nazionale che assoggetta all'IVA le spese di trasporto di documenti e beni di valore trascurabile nonostante siano spese accessorie a beni non imponibili

CORTE DI GIUSTIZIA CE-UE Sentenza 4 ottobre 2017, n. C-273/16

1. La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 86, paragrafo 1, lettera b), e dell'articolo 144 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la "direttiva IVA").
2. Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra l'Agenzia delle Entrate (Italia) e la Federal Express Europe Inc. (in prosieguo: la "FedEx"), filiale italiana del gruppo FedEx Corporation, in merito all'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (IVA) delle spese di trasporto connesse con l'importazione di beni esenti dall'IVA.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Regolamento (CEE) n. 918/83

3. L'articolo 27 del regolamento (CEE) n. 918/83 del Consiglio, del 28 marzo 1983, relativo alla fissazione del regime comunitario delle franchigie doganali (GU 1983, L 105, pag. 1), come modificato dal regolamento (CEE) n. 3357/91 del Consiglio, del 7 novembre 1991 (GU 1991, L 318, pag. 3; in prosieguo il "regolamento n. 918/83"), è così formulato:

"Fatto salvo l'articolo 28, sono ammesse in franchigia dai dazi all'importazione le spedizioni composte di merci di valore trascurabile spedite direttamente da un paese terzo ad una persona che si trova nella Comunità.

Per "merci di valore trascurabile" si intendono le merci il cui valore intrinseco non eccede complessivamente [EUR] 22 per spedizione".

Direttiva 83/181/CEE

4. L'articolo 22 della direttiva 83/181/CEE del Consiglio, del 28 marzo 1983, che determina il campo di applicazione dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera d), della direttiva 77/388/CEE per quanto concerne l'esenzione dell'imposta sul valore aggiunto di talune importazioni definitive di beni (GU 1983, L 105, pag. 38), come modificata dalla direttiva 88/331/CEE del Consiglio, del 13 giugno 1988 (GU 1988, L 151, pag. 79; in prosieguo: la "direttiva 83/181"), così prevedeva:

"Sono ammesse in esenzione le importazioni di beni di valore totale non superiore a [EUR] 10. Gli Stati membri possono ammettere in esenzione le importazioni di beni di valore totale compreso fra [EUR] 10 e [EUR] 22.

Tuttavia gli Stati membri possono escludere dall'esenzione di cui al primo comma, prima frase i beni importati nell'ambito di una vendita per corrispondenza".

5. La direttiva 83/181 è stata abrogata dalla direttiva 2009/132/CE del Consiglio, del 19 ottobre 2009, che determina l'ambito d'applicazione dell'articolo 143, lettere b) e c), della direttiva 2006/112 per quanto concerne l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto di talune importazioni definitive di beni (GU 2009, L 292, pag. 5). L'articolo 23 della direttiva 2009/132 riproduce in sostanza il contenuto dell'articolo 22 della direttiva 83/181.

Direttiva 2006/79/CE

6. I considerando 2 e 3 della direttiva 2006/79/CE del Consiglio, del 5 ottobre 2006, relativa alle franchigie fiscali applicabili all'importazione di merci oggetto di piccole spedizioni a carattere non commerciale provenienti dai paesi terzi (GU 2006, L 286, pag. 15), enunciano:

"(2) Sarebbe opportuno esentare dalle imposte sulla cifra d'affari e dalle imposizioni indirette interne l'importazione in piccole spedizioni a carattere non commerciale provenienti dai paesi terzi.

(3) A questo riguardo per ragioni pratiche i limiti entro i quali si applica questa franchigia dovrebbero essere per quanto possibile uguali a quelli previsti per il regime comunitario delle franchigie doganali dal [regolamento n. 918/83]”.

7. L'articolo 1 della medesima direttiva è formulato come segue:

“1. Le merci oggetto di piccole spedizioni, prive di carattere commerciale, spedite da un paese terzo da un privato e destinate ad un altro privato che si trovi in uno Stato membro, godono all'importazione di una franchigia dalle imposte sulla cifra di affari e dalle altre imposizioni indirette interne.

2. Ai sensi del paragrafo 1, si considerano come “piccole spedizioni prive di carattere commerciale” le spedizioni che nel contempo:

a) presentano carattere occasionale,

b) riguardano esclusivamente merci riservate all'uso personale o familiare dei destinatari e che, per la loro natura o quantità, escludano qualsiasi interesse di ordine commerciale;

c) riguardano merci il cui valore globale non superi [EUR] 45;

d) sono inviate dallo speditore al destinatario senza pagamento di alcun genere”.

Direttiva IVA

8. L'articolo 85 della direttiva IVA, compreso nel capo 4, relativo alle importazioni di beni, del titolo VII di quest'ultima, rubricato “Base imponibile”, così dispone:

“Per le importazioni di beni, la base imponibile è costituita dal valore definito come valore in dogana dalle disposizioni comunitarie in vigore”.

9. L'articolo 86 di detta direttiva, compreso anch'esso nel capo 4, enuncia, al paragrafo 1, quanto segue:

“Devono essere compresi nella base imponibile, ove non vi siano già compresi, gli elementi seguenti:

a) le imposte, i dazi, i prelievi e le altre tasse dovuti fuori dello Stato membro d'importazione, nonché quelli dovuti per l'importazione, ad eccezione dell'IVA da riscuotere;

b) le spese accessorie quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione, che sopravvivono fino al primo luogo di destinazione dei beni nel territorio dello Stato membro d'importazione, nonché quelle risultanti dal trasporto verso un altro luogo di destinazione situato nella Comunità, qualora quest'ultimo sia noto nel momento in cui si verifica il fatto generatore dell'imposta”.

10. L'articolo 143 della medesima direttiva, compreso nel capo 5, rubricato “Esenzioni all'importazione”, del titolo IX di quest'ultima, a sua volta intitolato “Esenzioni”, così prevede:

“Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

a) le importazioni definitive di beni la cui cessione da parte di soggetti passivi è, comunque, esente nel loro rispettivo territorio;

b) le importazioni definitive di beni disciplinate dalle direttive 69/169/CEE [del Consiglio, del 28 maggio 1969, relativa all'armonizzazione delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative riguardanti la franchigia dalle imposte sulla cifra d'affari e dalle altre imposizioni indirette interne riscosse all'importazione nel traffico internazionale di viaggiatori (GU 1969, L 133, pag. 6)], [83/181] e [2006/79]; (...)”.

11. Ai termini dell'articolo 144 della direttiva IVA, compreso nel medesimo capo:

“Gli Stati membri esentano le prestazioni di servizi connesse con l'importazione di beni e il cui valore è compreso nella base imponibile, conformemente all'articolo 86, paragrafo 1, lettera b)”.

12. L'articolo 413 della direttiva IVA enuncia:

“La presente direttiva entra in vigore il 1° gennaio 2007”.

Diritto italiano

13. L'articolo 9 del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633 - Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, (GURI n. 292 dell'11 novembre 1972), nella versione applicabile alla data dei fatti di cui al procedimento principale (in prosieguo: il “DPR n. 633/72”), così dispone:

“1. Costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali non imponibili:

(...)

2) i trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'art. 69 (...)

(...)”.

14. L'articolo 69, primo comma, del medesimo decreto enuncia:

“L'imposta è commisurata, con le aliquote indicate nell'art. 16, al valore dei beni importati, determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti, ad eccezione dell'[IVA], nonché dell'ammontare delle spese d'inoltro fino al luogo di destinazione all'interno

del territorio [dell'Unione] che figura sul documento di trasporto sotto la cui scorta i beni sono introdotti nel territorio medesimo. (...)”.

15. Conformemente all'articolo 12, primo comma, della legge del 29 luglio 2015, n. 115 - Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea - Legge europea 2014 (GURI n. 178 del 3 agosto 2015):

All'articolo 9, primo comma, del [DPR n. 633/72], e successive modificazioni, dopo il numero 4) è inserito il seguente:

“4-bis) i servizi accessori relativi alle piccole spedizioni di carattere non commerciale e alle spedizioni di valore trascurabile di cui alle direttive [2006/79] e [2009/132], sempreché i corrispettivi dei servizi accessori abbiano concorso alla formazione della base imponibile ai sensi dell'articolo 69 del presente decreto e ancorché la medesima non sia stata assoggettata all'imposta”“.

Procedimento principale e questione pregiudiziale

16. In seguito a verifica fiscale della Guardia di Finanza (Italia) e alla redazione di un processo verbale di constatazione notificato il 18 settembre 2008, venivano emessi nei confronti della FedEx quattro avvisi di accertamento relativi ai servizi di trasporto in entrata (inbound) da essa operati, consistenti nel prendere in carico le spedizioni provenienti dal circuito internazionale e nel provvedere alla successiva consegna ai destinatari sul territorio italiano.

17. In particolare, con l'avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2007, da cui origina la controversia oggetto del procedimento principale, l'Amministrazione finanziaria recuperava a tassazione IVA EUR 1 913 970 e applicava, inoltre, sanzioni per EUR 5 167 719,01 a titolo di “omessa fatturazione di operazioni imponibili” e di “dichiarazione di imposta inferiore a quella dovuta”.

18. L'Amministrazione finanziaria si fondava, infatti, su un'interpretazione dell'articolo 9, primo comma, n. 2 - in combinato disposto con l'articolo 69, primo comma - del DPR n.°633/72 in base alla quale l'inapplicabilità dell'IVA in dogana alle importazioni di merci oggetto di piccole spedizioni non ostava all'assoggettamento all'IVA del corrispettivo delle spese di trasporto relative a tali merci, nel senso che tali spese accessorie sarebbero state esenti dall'IVA solo se avessero già scontato l'IVA in dogana.

19. La FedEx impugnava detto avviso di accertamento dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano (Italia) lamentando, in particolare, la totale infondatezza dell'interpretazione adottata dall'Amministrazione finanziaria con riferimento all'articolo 9, primo comma, n. 2, del DPR n. 633/72.

20. Con sentenza del 27 marzo 2013, la Commissione tributaria provinciale di Milano accoglieva il ricorso della FedEx.

21. Nelle more della sentenza, la FedEx chiedeva alla Commissione europea l'apertura di un procedimento d'infrazione a carico della Repubblica italiana, in applicazione dell'articolo 258 TFUE, ritenendo il trattamento IVA dei corrispettivi per il trasporto di beni importati di valore trascurabile non conforme all'articolo 86, paragrafo 1, lettera b), e all'articolo 144 della direttiva IVA.

22. In seguito all'apertura, il 27 settembre 2012, di un procedimento d'infrazione, la Commissione emetteva, il 1° ottobre 2012, una lettera di diffida, poi, il 21 novembre 2013, un parere motivato. Siccome la Repubblica italiana, sulla base di detto parere, modificava l'articolo 9, primo comma, del DPR n. 633/72 nei termini esposti al punto 15 della presente sentenza, il procedimento d'infrazione veniva archiviato.

23. La sentenza della Commissione tributaria provinciale di Milano del 27 marzo 2013 veniva confermata dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia (Italia), a giudizio della quale la posizione dell'Amministrazione finanziaria era “in evidente contrasto” con l'articolo 144 della direttiva IVA. L'Amministrazione finanziaria ricorreva in cassazione dinanzi alla Corte suprema di cassazione (Italia).

24. Nel ricorso d'impugnazione l'Amministrazione finanziaria sostiene che l'interpretazione dell'articolo 9, primo comma, n. 2 - in combinato disposto con l'articolo 69, primo comma - del DPR n. 633/72 non è contraria alla direttiva IVA in quanto, da un lato, quest'ultima è entrata in vigore unicamente il 1° gennaio 2008, ciò che la renderebbe inapplicabile alla controversia oggetto del procedimento principale, e, dall'altro, e in ogni caso, la stessa controversia non rientrerebbe nell'ambito di applicazione né dell'articolo 86 né dell'articolo 144 di detta direttiva, poiché le spese di cui trattasi nel procedimento principale non presentano carattere accessorio e non sono state sostenute in occasione di un trasporto internazionale.

25. Il giudice remittente nutre dubbi quanto alla conformità dell'articolo 9, primo comma, n. 2, e dell'articolo 69 del DPR n. 633/72 all'articolo 86, paragrafo 1, lettera b), e all'articolo 144 della direttiva IVA.

26. La Corte suprema di cassazione ha deciso pertanto di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

“Se il combinato disposto degli artt. 144 e 86, primo paragrafo, della [direttiva IVA] (corrispondenti agli artt. 14, paragrafi 1 e 2, ed 11, parte B, paragrafo 3, della [direttiva 77/388]) possa essere interpretato nel senso

che [l']unica condizione per la non imponibilità ai fini IVA delle prestazioni connesse, consistenti nel servizio di trasporto interno c.d. inbound - dagli spazi aeroportuali sino a destinazione, nel territorio dello Stato membro, e con la clausola "franco destino" - è che il loro valore sia compreso nella base imponibile, a prescindere dal loro effettivo assoggettamento ad imposta in dogana, all'atto dell'importazione dei beni; e che quindi non sia compatibile con le suddette disposizioni [dell'Unione] una lettura del combinato disposto delle norme interne di cui agli artt. 9, comma 1, n. 2), e 69, comma 1, del [D.P.R. n. 633/72], nella versione allora vigente, *ratione temporis*, in base alla quale in ogni caso, e quindi anche nelle ipotesi di importazioni non imponibili ai fini IVA - come nella specie, trattandosi di documenti e beni di trascurabile valore - debba essere soddisfatto l'ulteriore requisito del loro effettivo assoggettamento ad IVA (e del concreto versamento dell'imposta in dogana) all'atto dell'importazione dei beni medesimi; e ciò eventualmente anche in considerazione del rapporto di accessorietà dei servizi di trasporto rispetto alle prestazioni principali (importazioni) e della ratio di semplificazione sottesa ad entrambe le operazioni".

Sulla questione pregiudiziale

27. Con la sua questione il giudice remittente domanda, in sostanza, se il combinato disposto dell'articolo 144 e dell'articolo 86, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, la quale impone, per l'applicazione dell'esenzione dall'IVA alle prestazioni accessorie, fra cui i servizi di trasporto, non soltanto che il loro valore sia compreso nella base imponibile, ma anche che tali prestazioni siano state effettivamente assoggettate all'IVA in dogana, all'atto dell'importazione.

28. Considerato che il governo italiano sostiene che la direttiva IVA non era in vigore all'epoca dei fatti del procedimento principale, occorre, in limine, determinare il quadro giuridico applicabile nella specie.

29. Ebbene, la direttiva IVA è entrata in vigore, a norma del suo articolo 413, il 1° gennaio 2007. Quanto al termine di attuazione, risulta dal suo considerando 66 che "[l']obbligo di attuare la presente direttiva nel diritto nazionale dovrebbe essere limitato alle disposizioni che costituiscono modificazioni sostanziali delle direttive precedenti" e che "[l']obbligo d'attuazione delle disposizioni rimaste immutate nella sostanza deriva dalle direttive precedenti".

30. Gli articoli 86 e 144 della direttiva IVA corrispondono, rispettivamente, all'articolo 11, B, paragrafo 3, e all'articolo 14, paragrafo 1, lettera i), della sesta direttiva 77/388, tale che l'obbligo d'attuazione deriva dalle disposizioni delle direttive precedenti. Trattasi delle disposizioni introdotte nella sesta direttiva 77/388 dalla direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388 (GU 1991, L 376, pag. 1), il cui articolo 3, paragrafo 1, ne disponeva l'attuazione per il 1° gennaio 1993.

31. Di conseguenza, nei limiti in cui, nella fattispecie, la presente questione pregiudiziale verte su un avviso di accertamento emesso dall'Amministrazione finanziaria per l'anno d'imposta 2007, la direttiva IVA è applicabile *ratione temporis* al procedimento principale.

32. Il giudice remittente si domanda se la normativa italiana, subordinando l'applicazione dell'esenzione dall'IVA alle spese di trasporto non soltanto all'inclusione del valore di queste ultime nella base imponibile, ma anche al loro effettivo assoggettamento all'IVA in dogana all'atto dell'importazione, sia compatibile con il diritto dell'Unione.

33. La questione sollevata fa riferimento, in particolare, alle spedizioni di merci di valore trascurabile o senza valore commerciale, le quali, da un lato, ai sensi dell'articolo 27 del regolamento n. 918/83, beneficiano di una franchigia dai dazi all'importazione e, dall'altro, ai sensi dell'articolo 143, lettera b), della direttiva IVA, sono esenti dall'IVA all'importazione.

34. Al riguardo è utile ricordare che, ai sensi dell'articolo 143, lettera b), della direttiva IVA, gli Stati membri sono tenuti a esentare dall'IVA le importazioni definitive di beni in provenienza da paesi terzi disciplinate dalle direttive 83/181 e 2006/79. Dal canto suo, l'articolo 144 della direttiva IVA dispone che gli Stati membri esentino le prestazioni di servizi connesse con l'importazione di beni e il cui valore è compreso nella base imponibile, conformemente all'articolo 86, paragrafo 1, lettera b), della medesima direttiva.

35. Quanto alla base imponibile per le importazioni di beni, risulta dall'articolo 85 della direttiva IVA che essa è costituita dal valore definito come valore in dogana. Tale valore deve in ogni caso comprendere gli elementi di cui all'articolo 86, paragrafo 1, lettera b), della medesima direttiva, fra cui, quali spese accessorie, le spese di trasporto.

36. Orbene, la normativa italiana in vigore all'epoca dei fatti di cui al procedimento principale, segnatamente l'articolo 9 del DPR n. 633/72, prescriveva, per l'applicazione dell'esenzione IVA alle prestazioni accessorie, non soltanto che il loro valore fosse incluso nella base imponibile, ma anche che esse fossero

effettivamente assoggettate all'IVA in dogana all'atto dell'importazione. Ai termini della domanda di pronuncia pregiudiziale, quest'ultima condizione mirava a evitare la doppia imposizione IVA.

37. Al riguardo giova ricordare che, ai fini dell'IVA, ciascuna operazione deve normalmente essere considerata distinta e indipendente, come discende dall'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenza del 17 gennaio 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punto 29).

38. Tuttavia, dalla giurisprudenza della Corte emerge pure che, in determinate circostanze, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dare così luogo separatamente a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti. Si è in presenza di un'operazione unica, in particolare, quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono così strettamente collegati da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica inscindibile la cui scomposizione avrebbe carattere artificioso (sentenza del 16 luglio 2015, Mapfre asistencia e Mapfre warranty, C-584/13, EU:C:2015:488, punto 50).

39. Sotto tale profilo si deve rilevare che l'articolo 86, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA assicura che l'imposizione della prestazione accessoria segua l'imposizione della prestazione principale. Secondo l'articolo 144 della medesima direttiva, da un lato, l'operazione principale esentata corrisponde a quella dell'importazione di beni e, dall'altro, le prestazioni accessorie sono i servizi enumerati all'articolo 86, paragrafo 1, lettera b), della direttiva, i quali servizi seguono necessariamente, in quanto tali, il trattamento fiscale riservato alla prestazione principale, sempre che il loro valore sia compreso nella base imponibile.

40. Discende, pertanto, dal combinato disposto dell'articolo 86, paragrafo 1, lettera b), e dell'articolo 144 della direttiva IVA che, nei limiti in cui le spese di trasporto sono comprese nella base imponibile dell'operazione d'importazione esentata, anche la prestazione di servizio accessoria deve essere esentata dall'IVA.

41. La condizione che tale prestazione di servizio sia stata effettivamente assoggettata all'IVA in dogana, quale istituita dalla normativa controversa nel procedimento principale, priverebbe d'efficacia l'esenzione di cui all'articolo 144 della direttiva IVA. Un tale onere comporterebbe, infatti, l'assoluta inapplicabilità di detta esenzione in ipotesi d'importazioni di spedizioni composte di merci di valore trascurabile o prive di carattere commerciale, ancorché queste ultime debbano essere esentate dall'IVA ai sensi dell'articolo 143, lettera b), della medesima direttiva.

42. Orbene, è giurisprudenza costante della Corte che l'interpretazione dei termini impiegati per designare le esenzioni deve essere conforme agli obiettivi perseguiti da dette esenzioni, garantire i loro effetti e rispettare le prescrizioni derivanti dal principio di neutralità fiscale (v., in tal senso, sentenza del 21 marzo 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, punto 23).

43. Infine, per quanto riguarda lo scopo perseguito dall'esenzione di cui trattasi nel procedimento principale, il governo italiano sostiene che quest'ultima intende evitare la doppia imposizione, tale che, se sono state esentate dall'IVA in dogana, le spese di trasporto dovrebbero essere assoggettate all'IVA quand'anche il corrispettivo sia compreso nella base imponibile. La FedEx e la Commissione ritengono, per contro, che l'obiettivo dell'esenzione sia la semplificazione tecnica e che, pertanto, l'applicazione di una tale esenzione sia indipendente dall'assoggettamento all'IVA delle spese di trasporto in dogana. Di conseguenza, a loro avviso, le spese di trasporto afferenti alle importazioni sono esentate dall'IVA sulla base dell'articolo 144 della direttiva IVA, sempre che il loro valore sia compreso nella base imponibile.

44. La Corte ha già riconosciuto, con riferimento alle franchigie dai diritti all'importazione di merci di valore trascurabile, che esse mirano a una semplificazione amministrativa delle procedure doganali (v., in tal senso, sentenza del 2 luglio 2009, Har Vaessen Douane Service, C-7/08, EU:C:2009:417, punto 33).

45. Dato che l'esenzione prevista all'articolo 144 della direttiva IVA riguarda lo stesso tipo di beni per i quali vige una tale franchigia, la giurisprudenza succitata va applicata anche a detto articolo. Può concludersi, pertanto, che l'obiettivo dell'esenzione controversa non è quello di evitare situazioni di doppia imposizione, bensì quello - strettamente tecnico - di semplificare l'applicazione dell'imposta.

46. Ne consegue che le spese di trasporto afferenti all'importazione definitiva di beni devono essere esentate dall'IVA, sempre che il loro valore sia compreso nella base imponibile, anche se non hanno scontato l'IVA in dogana all'atto dell'importazione.

47. Tutto ciò considerato, occorre rispondere alla questione pregiudiziale dichiarando che il combinato disposto dell'articolo 144 e dell'articolo 86, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, la quale prescrive, per l'applicazione dell'esenzione dall'IVA alle prestazioni accessorie, fra cui i

servizi di trasporto, non soltanto che il loro valore sia compreso nella base imponibile, ma anche che tali prestazioni siano state effettivamente assoggettate all'IVA in dogana, all'atto dell'importazione.

Sulle spese

48. Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

P.Q.M.

Dichiara

Il combinato disposto dell'articolo 144 e dell'articolo 86, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, la quale prescrive, per l'applicazione dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto alle prestazioni accessorie, fra cui i servizi di trasporto, non soltanto che il loro valore sia compreso nella base imponibile, ma anche che tali prestazioni siano state effettivamente assoggettate all'imposta sul valore aggiunto in dogana, all'atto dell'importazione.