



RP Legal & Tax

Trasporti internazionali: soggetti a IVA i servizi prestati da sub-vettori

A cura di Maurizio Corain e Daria Pastorizia



Indice

1. Ambito applicativo del regime di non imponibilità IVA nei trasporti internazionali di merci
2. Evoluzione interpretativa della disciplina: Amministrazione finanziaria e giudici unionali a confronto
3. Decreto fiscale 2022: il nuovo articolo 9 del d.P.R. n. 633/72
4. Efficacia temporale della nuova specifica disciplina IVA
5. Tabella riassuntiva degli adempimenti IVA dal 1° gennaio 2022

1. Ambito applicativo del regime di non imponibilità IVA nei trasporti internazionali di merci

In base a quanto disposto dall'art. 9, comma 1, n. 2, del d.P.R. n. 633/72 (c.d. decreto IVA), costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, ai quali si applica il regime di non imponibilità IVA, i **trasporti relativi a:**

- L beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea;
- L beni in importazione, i cui corrispettivi sono inclusi nella base imponibile IVA ai sensi dell'art. 69, comma 1, del d.P.R. n. 633/72.

La disposizione in esame recepisce nell'ordinamento nazionale le previsioni comunitarie contenute nella direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE e, in particolare, l'art. 144, concernente esenzioni all'importazione, e l'art. 146, che disciplina le esenzioni connesse alle esportazioni.

Tale disciplina si applica alle prestazioni di servizi rese **nei confronti di committenti soggetti passivi d'imposta stabiliti nel territorio dello Stato**, in quanto prestazioni territorialmente rilevanti in Italia ai fini IVA.

2. Evoluzione interpretativa della disciplina: Amministrazione finanziaria e giudici unionali a confronto

I primi documenti di prassi dell'**Amministrazione finanziaria** sull'applicazione della norma in esame in ambito nazionale contenevano un'**interpretazione estensiva** del regime di non imponibilità IVA appena descritto.

Sulla base di tale orientamento, la disposizione in commento sarebbe stata applicabile **anche nel caso in cui i trasporti fossero effettuati da più vettori o da vettori sub-contraenti** (Circolare Min. Finanze, n. 26 del 3 agosto 1979). Pertanto, erano stati annoverati tra i servizi non imponibili ai sensi dell'articolo 9, primo comma, n. 2, del decreto IVA sia i servizi resi dai vettori principali, sia i servizi di trasporto di beni in esportazione effettuati da terzi trasportatori, incaricati di eseguire tali servizi di trasporto dai vettori principali, con la conseguenza che avrebbero anch'essi potuto beneficiare del regime di non imponibilità IVA (a tal riguardo, tra le altre, Risoluzioni Min. Finanze, n. 412019 del 21 settembre 1977 e n. 411861 del 10 agosto 1978).

Tale interpretazione estensiva traeva giustificazione e fondamento dalla formulazione più ampia della norma allora vigente e dall'assenza di giurisprudenza unionale sul punto, intervenuta solo nel 2017.

L'orientamento dell'Agenzia, infatti, ha cominciato a vacillare solo a seguito dalla **sentenza del 29 giugno 2017, causa C-288/16**, con cui la **Corte di Giustizia UE**, definendo il caso L.Č. IK vs Valsts ieņēmumu dienests, ha analizzato il regime di "esenzione" (cioè, di non imponibilità IVA) previsto a livello unionale dall'art. 146, par. 1, lett. e) della direttiva 2006/112/CE, ed ha fornito indicazioni che, non limitandosi ai trasporti connessi con le esportazioni, riguardano in linea generale il regime IVA applicabile ai trasporti connessi ad ogni tipo di operazione internazionale.

I giudici unionali hanno chiarito che la disciplina in esame **non è applicabile ad una prestazione di servizi di trasporto di beni verso un Paese terzo, "laddove tali servizi non siano forniti direttamente al mittente o al destinatario di detti beni"**.

La Corte di Giustizia esclude, dunque, che, ai fini del regime di non imponibilità IVA, i servizi di trasporto possano essere forniti a una controparte contrattuale dell'esportatore o del destinatario della merce, per quanto siano necessari per l'effettivo conseguimento dell'operazione di esportazione.

Dalla sentenza UE emerge che la finalità dell'esenzione in esame è quella di garantire che siano tassati presso il luogo di destinazione sia i beni destinati al di fuori dell'Unione, **sia le connesse prestazioni di trasporto**. Secondo la Corte di Giustizia, al fine di rientrare nell'ambito dell'esenzione, tali ultimi servizi, tuttavia, non solo devono contribuire all'effettiva realizzazione di un'operazione di esportazione o di importazione di beni, ma devono anche essere forniti direttamente, a seconda del caso, **all'esportatore, all'importatore o al destinatario dei beni**.

La *ratio* di tale previsione deriva, secondo quanto affermato dalla richiamata giurisprudenza unionale, da un duplice ordine di motivazioni:

- L da un punto di vista generale, rileva il consolidato principio espresso dalla Corte di Giustizia secondo cui **le esenzioni dall'IVA devono essere interpretate restrittivamente**, in quanto costituiscono una deroga al principio generale secondo cui tale imposta è riscossa su ogni cessione di beni e su ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo;
- L con specifico riguardo alle prestazioni in esame, **un'interpretazione estensiva** della disposizione potrebbe comportare **conseguenze applicative difficilmente gestibili** sia per gli operatori sia per l'Amministrazione finanziaria e sarebbe di ostacolo alle indicazioni comunitarie previste dall'articolo 131 della direttiva IVA, secondo cui ogni Stato membro deve assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni.

A seguito della pronuncia UE, alcuni uffici territoriali dell'Agenzia delle Entrate hanno iniziato a contestare agli operatori del settore l'errata applicazione del regime di non imponibilità IVA alle prestazioni di trasporto rese (e, dunque, l'omessa fatturazione con IVA dei servizi qualora resi non direttamente all'esportatore, importatore o destinatario dei beni). Le condotte contestate, tuttavia, erano legittimamente conformate alle espresse indicazioni ufficiali del Ministero delle Finanze, antecedenti alla sentenza della Corte di Giustizia e mai oggetto di formale smentita dell'Amministrazione finanziaria neppure negli anni seguenti.

3. Decreto fiscale 2022: il nuovo articolo 9 del d.P.R. n. 633/72

Con il D.L. n. 146/2021 (c.d. decreto fiscale 2022) è intervenuto in materia il Legislatore nazionale che, alla luce dell'orientamento unionale sopra rappresentato, ha inteso adeguare l'ordinamento interno all'interpretazione della Corte di Giustizia, limitando così l'applicazione del regime di non imponibilità IVA nei trasporti internazionali di beni.

Nel dettaglio, l'articolo 5-*septies* del decreto fiscale, introdotto in sede di conversione, al comma 1 ha modificato l'articolo 9 del decreto IVA, aggiungendovi un nuovo comma (nello specifico, il terzo), in base al quale: «**Le prestazioni di cui al primo comma, numero 2), non comprendono i servizi di trasporto resi a soggetti diversi dall'esportatore, dal titolare del regime di transito, dall'importatore, dal destinatario dei beni o dal prestatore dei servizi di cui al numero 4) del medesimo primo comma**».

La disposizione in commento delinea, quindi, in maniera restrittiva, l'ambito di applicazione del regime di non imponibilità IVA dei trasporti internazionali previsto dall'articolo 9, comma 1, del d.P.R. n. 633/72, rendendolo più aderente alle indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

Così come novellata – chiarisce l'Agenzia delle Entrate nella sua **Circolare n. 5/E del 25 febbraio 2022** – la norma stabilisce che sono esclusi dalla previsione di non imponibilità (contenuta nel n. 2 del primo comma) i servizi di trasporto che riguardino beni in esportazione, in transito o in importazione tempo-

ranea, nonché beni in importazione i cui corrispettivi siano inclusi nella base imponibile, qualora i servizi stessi siano prestati a soggetti diversi:

- L dall'esportatore;
- L dal titolare del regime di transito;
- L dall'importatore;
- L dal destinatario dei beni;
- L dal prestatore di servizi di spedizione relativi a trasporti di (i) persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto, (ii) beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione, (iii) beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano inclusi nella base (c.d. spedizionieri);
- L dal prestatore di servizi relativi a operazioni doganali.

In sostanza, le prestazioni di servizi di trasporto territorialmente rilevanti in Italia e relative alle operazioni internazionali continuano a rientrare nel regime di non imponibilità solo laddove siano prestate nei confronti dei soggetti sopra indicati.

In forza della nuova formulazione dell'articolo 9 del decreto IVA, invece, devono essere assoggettate ad IVA, ad esempio, le prestazioni di trasporto internazionale che un vettore principale – incaricato di trasportare la merce all'estero dall'esportatore, dall'importatore o dal destinatario della stessa – affida, in tutto o in parte, ad un sub-vettore; a tal fine, il vettore principale può anche essere un consorzio o una società cooperativa a cui aderiscono o di cui sono soci i sub-vettori, incaricati di eseguire il trasporto.

4. Efficacia temporale della nuova specifica disciplina IVA

Il **comma 2** dell'art. 5-septies del decreto fiscale 2022 stabilisce che: «*Le disposizioni di cui al presente articolo hanno effetto dal 1° gennaio 2022. Sono fatti salvi i comportamenti adottati anteriormente a tale data in conformità alla sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 29 giugno 2017, nella causa C-288/16*».

Secondo quanto previsto dal comma in esame, quindi, **le nuove disposizioni si applicano a partire dal 1° gennaio 2022**. Rientrano, pertanto, nel nuovo e più ristretto ambito della non imponibilità IVA i servizi di trasporto connessi agli scambi internazionali resi ai soggetti sopra elencati, che siano effettuati a partire dal 1° gennaio 2022, e cioè i servizi di trasporto resi a committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato:

- L da soggetti passivi anch'essi stabiliti nel territorio dello Stato, a condizione che, in data non anteriore al 1° gennaio 2022, per tali servizi sia stato pagato il corrispettivo (in tutto o in parte e, in tal caso, limitatamente all'importo pagato) o per cui, anteriormente al pagamento, sia stata emessa fattura (per tutto o per una parte del servizio stesso e, in tal caso, limitatamente all'importo fatturato) da parte del fornitore;
- L da soggetti che non sono ivi stabiliti, a condizione che tali servizi a partire dal 1° gennaio 2022 siano stati a tutti gli effetti ultimati o che per essi (anteriormente al momento di ultimazione del servizio) il committente abbia pagato (in tutto o in parte e, in tal caso, limitatamente all'importo pagato) la prestazione.

Si segnala, infine, che, in base a quanto esplicitamente previsto dal citato comma 2, secondo periodo, dell'articolo 5-septies, **sono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti che precedentemente alla data del 1° gennaio 2022** si siano adeguati alle indicazioni fornite dalla sentenza del 29 giugno 2017, causa C-288/16, sopra richiamata, ossia che, alla luce dell'anzidetto orientamento giurisprudenziale, **abbiano già applicato l'IVA alle prestazioni di sub-trasporto nei trasporti internazionali territorialmente rilevanti in Italia, con conseguente diritto di detrazione in capo ai committenti.**

La c.d. clausola di salvaguardia in questione sembrerebbe, quindi, aver lo scopo di **tutelare** da eventuali contestazioni (i) sia i soggetti passivi che, dopo la citata sentenza della Corte di Giustizia, abbiano **continuato** ad applicare il regime di non imponibilità IVA, sino al 31 dicembre 2021, in base alla disciplina nazionale all'epoca vigente e alle predette indicazioni fornite dalla prassi amministrativa, (ii) sia i soggetti passivi che si sono **adeguati**, fin da subito, all'interpretazione dei giudici unionali e che, pertanto, hanno assoggettato a IVA i servizi di trasporto internazionale non forniti direttamente al mittente o al destinatario dei beni.

5. Tabella riassuntiva degli adempimenti IVA dal 1° gennaio 2022

Committente IT	Vettore	Trattamento IVA
<ul style="list-style-type: none"> L Esportatore L Titolare del regime di transito L Importatore L Destinatario dei beni L Prestatore di servizi di spedizione relativi a trasporti L Prestatore di servizi relativi a operazioni doganali 	IT	Il prestatore del servizio di trasporto emette una fattura in regime di non imponibilità IVA ex art. 9 d.P.R. n. 633/72.
	UE	Il prestatore del servizio emette la fattura senza applicazione dell'IVA. Il committente soggetto IVA italiano procede a reverse charge , integrando la fattura ricevuta con l'applicazione del regime di non imponibilità IVA art. 9 d.P.R. n. 633/72.
	EXTRA UE	Il committente emette autofattura in regime di non imponibilità IVA art. 9 d.P.R. n. 633/72.
<ul style="list-style-type: none"> L Soggetti diversi 	IT	Il prestatore del servizio di trasporto emette una fattura con applicazione dell' IVA secondo l'aliquota ordinaria.
	UE	Il prestatore del servizio emette la fattura senza applicazione dell'IVA. Il committente soggetto IVA italiano procede a reverse charge , integrando la fattura ricevuta con l'applicazione dell' IVA secondo l'aliquota ordinaria.
	EXTRA UE	Il committente emette autofattura con l'applicazione dell' IVA secondo l'aliquota ordinaria.



Maurizio Corain
Partner

maurizio.corain@rplt.it



Daria Pastorizia
Senior Associate

daria.pastorizia@rplt.it

TORINO
MILANO
ROMA
BOLOGNA
BUSTO ARSIZIO
AOSTA