

Limitazioni alla non imponibilità IVA dei trasporti internazionali: novità dal 1° gennaio 2022

A CURA DEL DOTT. FEDERICO SALVADORI



STS NETWORK

CONSULENZA FISCALE, SOCIETARIA, MANAGERIALE

Limitazioni dal 2022 alla non imponibilità IVA dei trasporti internazionali

- In tema di non imponibilità IVA dei servizi di trasporti internazionali di beni, l'art. 5 *septies* del D.L. n. 146/2021 (c.d. "decreto Fisco-Lavoro" convertito in legge dalla L. 215/2021) recepisce l'orientamento della Corte di Giustizia UE (causa C-288/16 del 29/06/2017), secondo cui il regime di esenzione IVA (*rectius* non imponibilità) previsto dall'art. 146 della Direttiva IVA si applica solo sui servizi di trasporto resi direttamente al mittente o al destinatario dei beni.
- Con la suddetta modifica, introdotta in sede di conversione in legge del D.L. Fiscale, l'Italia si allinea ai principi della Corte di Giustizia, restringendo significativamente l'ambito applicativo della non imponibilità dei servizi di trasporto connessi agli scambi internazionali di beni e mettendo così fine ad una serie di contestazioni sollevate dall'Agenzia delle Entrate a seguito della pronuncia dei giudici unionali.
- Con la previgente formulazione dell'art. 9 , comma 1 n. 2) del D.P.R. n. 633/1972, la non imponibilità del trasporto internazionale risultava condizionata al solo fatto che il servizio fosse "relativo" ad un bene in esportazione o importazione (in tal caso a condizione che il corrispettivo fosse incluso nel valore doganale); diversamente, per effetto della novella normativa, a partire da **1° gennaio 2022**, viene introdotto anche l'ulteriore requisito, secondo cui la non imponibilità IVA per i servizi *de quo* spetta solo ove il servizio sia reso direttamente all'esportatore, al titolare del regime di transito, all'importatore, o al destinatario dei beni. Restano, pertanto, esclusi dal beneficio della non imponibilità IVA i servizi resi dalle imprese di trasporto a committenti diversi da quelli appena citati (c.d. *sub*-vettori o *sub*-contraenti). Si tratta di una novità importante per il settore della logistica, dove spesso le imprese ivi operanti si trovano a *sub*-affidare a terzi il trasporto di alcune tratte.
- Viene, infine, prevista una "**clausola di salvaguardia**" secondo cui sono fatti salvi i comportamenti difformi adottati dai contribuenti anteriormente al **1° gennaio 2022**, nel rispetto del principio del legittimo affidamento.

La non imponibilità dei servizi internazionali

- Nello specifico, l'art. 9 comma 1, n. 2) del DPR n. 633/1972, prima della modifica adottata a seguito della procedura di infrazione n. 2018/4000, si limitava a qualificare come servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, come tali non imponibili ai fini IVA, *"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"*.
- A livello comunitario, l'art. 146, par. 1, lettera e) della Direttiva n. 2006/112/CE prevede che gli Stati membri esentano *"le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie, eccettuate le prestazioni di servizi esenti conformemente agli articoli 132 e 135 qualora siano direttamente connesse alle esportazioni o importazioni di beni che beneficiano delle disposizioni previste all'articolo 61 e all'articolo 157, paragrafo 1, lettera a)"*.
- La ratio della disciplina è quella di assicurare il principio di neutralità e di imposizione nel paese di destinazione dei beni. Ne consegue la necessità che siano non imponibili non solo le cessioni di beni esistenti nello Stato membro destinati ad essere esportati, ma anche i servizi che sono connessi con queste esportazioni.
- Con riferimento ai trasporti sulle importazioni, invece, l'esenzione si giustifica con l'esigenza di evitare duplicazioni laddove i corrispettivi dei trasporti siano inclusi nell'imponibile delle importazioni.

Servizi di trasporto di beni in importazione: la modifica della legge Europea 2018

- Peraltro, l'art. 9 comma 1, n. 2) del DPR n. 633/1972 era stato già in precedenza oggetto di riformulazione da parte della legge Europea 2018 (art. 11, comma 1, lettera a, legge n. 37/2019), la quale aveva disposto che beneficiano del trattamento di non imponibilità i trasporti internazionali di beni in importazione *"i cui corrispettivi sono inclusi nella base imponibile ai sensi del primo comma dell'art. 69"*.
- Tale modifica si era resa necessaria a seguito della procedura di infrazione n. 2018/4000, con cui la Commissione europea aveva evidenziato la persistente difformità delle disposizioni nazionali e della prassi amministrativa rispetto al diritto europeo. Ed infatti, in forza degli artt. 86, par. 1, lettera b), e 144 della direttiva n. 2006/112/CE, le spese di trasporto riguardanti l'importazione definitiva di beni devono essere esentate dall'IVA, sempreché il loro valore sia compreso nella base imponibile, anche se non sono state assoggettate ad imposta in dogana all'atto dell'importazione.
- In forza della modifica introdotta dalla legge Europa 2018, le prestazioni di trasporto internazionale beneficiano del trattamento di non imponibilità, se relative a beni in importazione, ma a condizione che il loro valore sia compreso nella base imponibile dell'IVA all'importazione, ancorché non siano assoggettati ad imposta in dogana.

Trasporti internazionali di beni effettuati da più vettori o terzi *sub-contraenti*

- Il tenore letterale della norma di cui all'art. 9, comma 1, n. 2) del D.P.R. n. 633/1972 sembrava collegare la non imponibilità IVA al solo fatto che il servizio di trasporto fosse relativo a beni oggetto di trasporto internazionale. Di conseguenza, il beneficio della non imponibilità, nel settore dei trasporti, è stato generalmente ritenuto applicabile anche ai rapporti di *sub-vezione* nell'ambito di trasporti internazionali.
- L'Amministrazione finanziaria, in alcuni interventi di prassi, aveva dunque affermato che il beneficio della non imponibilità si rende applicabile anche nel caso in cui i trasporti non siano resi direttamente all'esportatore, all'importatore o al destinatario dei beni, ma vengano effettuati da più vettori o da terzi *sub-contraenti*, o comunque da soggetti ai quali il trasporto venga *sub-commesso* dai vettori principali (ad es. R.M. n. 412019 del 1977, R.M. n. 411861 del 19, C.M. n. 26/411138 del 1979).
- Del resto, soltanto per i trasporti di persone è previsto, ex art. 9, comma 1, n. 1) del D.P.R. n. 633/1972, che la non imponibilità si applica quando gli stessi *"sono eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di un unico contratto"*. Ne consegue, secondo la prassi amministrativa sopra richiamata, che se, ai fini dell'esecuzione del trasporto di persone, vengono posti in essere, da parte del vettore incaricato, altri rapporti contrattuali relativi a tratte nazionali, detti rapporti sono soggetti a IVA.

La posizione della Corte di Giustizia UE

- La Corte di Giustizia, nella sentenza di cui alla causa C-288/16 del 29 giugno 2017, è giunta, tuttavia, a conclusioni diametralmente opposte, mettendo in luce l'illegittimità dell'art. 9, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 633/1972 come interpretato dall'Amministrazione finanziaria.
- Ed infatti, i giudici unionali hanno affermato che, affinché un servizio possa considerarsi "**direttamente connesso**" ad un'esportazione/importazione e, quindi, beneficiare della non imponibilità IVA, occorre che esso sia fornito "*direttamente al mittente o al destinatario di detti beni*", con la conseguenza che i servizi resi dall'eventuale *sub*-trasportatore, sovente necessari per una efficiente gestione dei trasporti internazionali, non possono essere esentati dall'imposta, non essendo forniti direttamente al destinatario o all'esportatore di tali merci, bensì a una controparte contrattuale di quest'ultimo.
- Più nel dettaglio, "*dalla formulazione e dall'obiettivo dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva n. 2006/112 risulta che tale disposizione deve essere interpretata nel senso che l'esistenza di un rapporto diretto implica non solo che, attraverso il loro obiettivo, le prestazioni di servizi interessate contribuiscano all'effettiva realizzazione di un'operazione di esportazione o di importazione, bensì anche che tali servizi siano forniti direttamente, a seconda del caso, all'esportatore, all'importatore o al destinatario dei beni di cui a tale disposizione*".
- A seguito di detta pronuncia Ue, alcuni uffici territoriali dell'Amministrazione finanziaria hanno dunque incominciato a contestare ad operatori del settore la non corretta applicazione del regime di non imponibilità IVA (e, dunque, l'omessa fatturazione con IVA dei servizi se non resi direttamente all'esportatore, importatore o destinatario dei beni).

L'adeguamento della normativa interna operata dal D.L. Fisco-Lavoro

- Al fine di risolvere l'incompatibilità della norma interna a quella comunitaria, è intervenuto il Decreto fiscale (D.L. n. 146/2021), convertito in Legge n. 215/2021, con il quale il legislatore ha provveduto, finalmente, con effetto dal **1° gennaio 2022**, ad allineare la normativa nazionale all'interpretazione della Corte di Giustizia, limitando, quindi, a specifiche fattispecie l'applicazione della non imponibilità IVA nei trasporti internazionali di beni.
- In particolare, l'art. 9 comma 1, n. 2) del D.P.R. n. 633/1972 viene adeguato alla disciplina comunitaria da un emendamento al D.L. n. 146/2021, aggiungendo, dopo il secondo comma, la precisazione per cui le *"prestazioni di cui al primo comma, n. 2) [che possono godere della non imponibilità IVA, ndr] non comprendono i servizi di trasporto resi a soggetti diversi dall'esportatore, dal titolare del regime di transito, dall'importatore, dal destinatario dei beni, dal prestatore dei servizi di cui al numero 4 del medesimo primo comma"*.
- La nuova disposizione prevede che le prestazioni di trasporto non imponibili non comprendono i servizi resi a soggetti diversi:
 - dall'esportatore,
 - dal titolare del regime di transito,
 - dall'importatore,
 - dal destinatario dei beni,
 - dal prestatore di servizi di spedizione relativi ai trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto, ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché ai trasporti di beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano inclusi nella base imponibile, e
 - dal prestatore di servizi relativi alle operazioni doganali.
- Dalla lettura *a contrariis* per i servizi di trasporto resi ai soggetti sopramenzionati è applicabile il regime di non imponibilità.

L'adeguamento della normativa interna operata dal D.L. Fisco-Lavoro

- In applicazione delle regole generali di territorialità previste dall'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972, è opportuno precisare che le nuove disposizioni impatteranno unicamente sui servizi resi a imprese committenti stabilite in Italia. Ed infatti, la non imponibilità prevista per i trasporti di beni in esportazione, in transito o in importazione presuppone pur sempre che sia soddisfatto il presupposto territoriale.
- Trattandosi di prestazioni di servizi che, nei rapporti B2B, si considerano rilevanti nel Paese del committente, la previsione di non imponibilità trova applicazione esclusivamente per i servizi resi nei confronti di soggetti stabiliti nel territorio dello Stato, peraltro anche quando il vincolo dei beni al regime doganale di esportazione, transito o importazione avvenga nel territorio di uno Stato membro diverso dall'Italia (cfr. C.M. n. 37/E/2011, § 5).
- Di contro, i servizi resi a committenti esteri resteranno non soggetti ad IVA in Italia come in passato.

Clausola di salvaguardia

- Le nuove disposizioni si renderanno applicabili dal **1° gennaio 2022**, tuttavia vengono fatti salvi i comportamenti adottati anteriormente a tale data in conformità alla sentenza di cui alla causa C-288/16.
- La norma è volta a tutelare il legittimo affidamento dei contribuenti, escludendo l'applicazione non solo dell'imposta, ma anche delle sanzioni, per i servizi di trasporto internazionale di beni effettuati fino al 31 dicembre 2021.

Impatti operativi per le imprese di spedizione e trasporto

- Dalla formulazione normativa si evince che il trattamento di non imponibilità resta applicabile anche ai servizi di trasporto resi ai soggetti che prestano i servizi di cui al numero 4 dell'art. 9, ossia ai "*servizi di spedizione relativi ai trasporti di cui al precedente n. 1), ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché ai trasporti di beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano inclusi nella base imponibile ai sensi (3) del primo comma dell'art. 69; i servizi relativi alle operazioni doganali*".
- Per quanto sopra, pertanto, per le imprese di trasporto che rendono servizi alle imprese di spedizione risulterà applicabile il regime di non imponibilità a condizione ovviamente che il trasporto abbia ad oggetto beni in esportazione/transito/importazione (in tale ultimo caso a patto che il corrispettivo della spedizione sia incluso nel valore dichiarato in dogana in sede di importazione).
- Analoghe considerazioni riguardano anche i servizi relativi alle operazioni doganali tipicamente forniti dalle imprese che agiscono in dogana quali rappresentanti doganali ai sensi dell'art. 18 del Regolamento (UE) n. 952/2013.

Schema di sintesi

Fattispecie	Trattamento IVA
Servizio di trasporto reso a committente estero	L'operazione è non soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/72.
Servizio di trasporto reso a impresa di spedizione	Se l'operazione ha ad oggetto un bene in esportazione/importazione/transito, l'operazione è non imponibile ai sensi dell'art. 9 secondo la novella normativa. Lo stesso trattamento risulterebbe applicabile anche ove il servizio di trasporto fosse reso da una impresa di spedizione ad altra impresa di spedizione.
Servizio di trasporto reso a committente italiano diverso da esportatore/importatore e impresa di spedizione	Per quanto sopra, l'operazione è soggetta ad IVA ordinaria.

Circolare Assonime. n. 2/2022

- Assonime con la circolare n. 2 del 25 gennaio 2022 ha esaminato le novità al regime di non imponibilità IVA per il trasporto internazionale di beni di cui all'art. 9, comma 1, n. 2 del D.P.R. n. 633/1972, apportate dall'art. 5-septies del D.L. n. 146/2021.
- In merito ai servizi individuati dal richiamato art. 9, comma 1), n. 4 del D.P.R. n. 633/1972, Assonime innanzitutto precisa che rientrano tra le prestazioni di servizi non imponibili *“sia i servizi resi dallo spedizioniere al proprietario della merce, sia quelli resi dal vettore allo spedizioniere”*.
- La circolare in commento evidenzia, inoltre, che la norma nazionale, nella sua attuale versione, limita il regime di non imponibilità IVA ai soli servizi di trasporto resi (tra gli altri) all'esportatore. Tuttavia, la nozione di **“esportatore”** è differente rispetto a quella contenuta nella sentenza della Corte di Giustizia Ue 29 giugno 2017, causa C-288/16, la quale fa riferimento ai servizi resi al **“mittente”**. In alcune circostanze, l'esportatore potrebbe non coincidere con colui che cura l'operazione doganale di esportazione, come nel caso delle esportazioni *“triangolari”*.
- Alla luce delle predette considerazioni, secondo Assonime deve concludersi che le definizioni *“esportatore”* e *“importatore”* sono da intendere *“in senso ampio e atecnico, per comprendere, per l'appunto, i committenti dei servizi di trasporto che sono parte della transazione commerciale”*.

I professionisti di STS NETWORK



DOTT. FABIO GIOMMONI

Dottore commercialista e Revisore Legale

fgiommoni@stsnetwork.it



DOTT. MATTEO BUSICO

Dottore commercialista, Revisore Legale

mbusico@stsnetwork.it



DOTT. SSA ALESSIA PAPINI

Dottore commercialista e Revisore Legale

apapini@stsnetwork.it



DOTT. FRANCESCO FACCHINI

Dottore commercialista e Revisore Legale

ffacchini@stsnetwork.it



DOTT. FEDERICO SALVADORI

Dottore commercialista e Revisore Legale

fsalvadori@stsnetwork.it



DOTT. SSA ALLEGRA GAMBACCIANI

Dottore commercialista e Revisore Legale

agambacciani@stsnetwork.it

CONTATTI

PISA – SEDE

© Via Matteucci, 38

☎ +39 050 970628

info@stsnetwork.it

LUCCA

© Via Muston, 117

☎ +39 0583 050260

info@stsnetwork.it

PISTOIA

© Via E. Fermi, 93

☎ +39 0573 935531

info@stsnetwork.it

EMPOLI

© Via Giuliano Vanghetti, 4B

☎ +39 0571 526275

info@stsnetwork.it

