

Iva in pratica n. 45/2019

Regime Iva dei trasporti internazionali di beni

di Marco Peirola - dottore commercialista e componente del *Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne*

Rapporto tra non imponibilità e territorialità dei servizi internazionali

L'applicazione del trattamento di non imponibilità Iva previsto, per i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, dall'[articolo 9](#), comma 1, D.P.R. 633/1972 presuppone che la prestazione sia territorialmente rilevante in Italia.

Se è vero infatti che, per le cessioni all'esportazione, la detassazione si applica prescindendo dal luogo di stabilimento del cliente, rilevando la destinazione effettiva dei beni al di fuori del territorio dell'Unione Europea, per le operazioni assimilate alle esportazioni e per i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, la non imponibilità di cui agli articoli [8-bis](#) e [9](#), D.P.R. 633/1972 non opera in modo altrettanto oggettivo.

A seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 18/2010, è stata soppressa la previsione di extra territorialità contenuta nell'ultimo comma dell'[articolo 7](#), D.P.R. 633/1972 e dell'[articolo 40](#), D.L. 331/1993, in base alla quale le operazioni non imponibili non si consideravano effettuate nel territorio dello Stato.

La previsione abolita dal D.Lgs. 18/2010 era impropria, siccome il Legislatore non aveva inteso classificare le operazioni non imponibili come extra territoriali, ma come operazioni senza addebito d'imposta in considerazione del luogo di consumo dei beni o, comunque, del carattere internazionale che caratterizza la cessione o la prestazione.

Nel passaggio dalle vecchie alle nuove regole territoriali, l'ambito applicativo degli articoli [8-bis](#) e [9](#), D.P.R. 633/1972 è rimasto, pertanto, del tutto immutato, continuando a essere limitato alle operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'imposta ai sensi dei nuovi articoli da [7-bis](#) a [7-septies](#).

L'Agenzia delle entrate, con la [circolare n. 37/E/2011](#) (§ 5), ha coerentemente rammentato che, nei rapporti "B2B", le prestazioni di servizi considerate territorialmente rilevanti nel Paese del committente:

- sono escluse da Iva in Italia se il committente è stabilito in altro Paese (UE o extra UE), benché si tratti di operazioni riconducibili alla fattispecie contemplate dagli articoli [8-bis](#) e [9](#), D.P.R. 633/1972;
- beneficiano della non imponibilità se il committente è un soggetto passivo stabilito in Italia, laddove si considerano soggetti passivi, per le prestazioni di servizi a essi rese¹:
 - i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni, con l'avvertenza che le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività;
 - gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'[articolo 4](#), comma 4, dello stesso D.P.R. 633/1972, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;
 - gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini Iva.

In considerazione del tenore letterale dell'[articolo 21](#), comma 6-*bis*, D.P.R. 633/1972:

- nel primo caso (committente stabilito in altro Paese), trattandosi di operazioni non imponibili, la fattura non deve essere emessa dal prestatore nazionale se il committente è comunitario; se extra comunitario, invece, la fattura deve riportare l'annotazione “*operazione non soggetta*”, con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale di riferimento;
- nel secondo caso (committente stabilito in Italia), invece, la fattura del prestatore italiano deve riportare l'annotazione “*operazione non imponibile*”, con l'eventuale indicazione della relativa norma comunitaria o nazionale di riferimento.

Rapporto tra non imponibilità e territorialità dei servizi di trasporto internazionale

L'[articolo 9](#), comma 1, n. 2), D.P.R. 633/1972 considera non imponibili 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 comma 1 dell'[articolo 69](#) dello stesso D.P.R. 633/1972.

I trasporti di beni:

- nei rapporti “B2B”, costituiscono prestazioni “generiche”, alle quali cioè si applica la regola generale di cui all'[articolo 7-ter](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, per cui il luogo di effettuazione del trasporto coincide con il Paese del committente;
- nei rapporti “B2C”, sono soggetti a un diverso regime territoriale a seconda che il trasporto sia intracomunitario o meno. Infatti:

¹ Cfr. articolo 7-*ter*, comma 2, D.P.R. 633/1972.

- le prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario si considerano effettuate in Italia in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato, ex [articolo 7-sexies](#), comma 1, lettera b), D.P.R. 633/1972;
- le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni si considerano effettuate in Italia quando la relativa esecuzione ha inizio nel territorio dello Stato, ex articolo 7-sexies, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972.

Territorialità proporzionale dei trasporti di beni diversi da quelli intracomunitari

La disposizione della lettera b) ripropone, per i rapporti “B2C”, la previsione in precedenza contenuta nell’[articolo 7](#), comma 4, lettera c), D.P.R. 633/1972 e, come ribadito dalla [circolare n. 37/E/2011](#) (§ 3.2.2), ai fini della determinazione della quota-parte di tali prestazioni di servizi resa nel territorio dello Stato, occorre fare ancora riferimento:

- alla [circolare n. 11/420390/1980](#), che ha fissato nella misura del 5% la percentuale forfetaria di ogni singolo intero trasporto internazionale marittimo riferibile alle acque territoriali italiane;
- alla [risoluzione n. 89/E/1997](#), che ha fissato nella misura del 38% la percentuale forfetaria dell’intero tragitto del singolo volo internazionale riferibile alla prestazione resa nello spazio aereo italiano.

Territorialità dei trasporti intracomunitari di beni

La disposizione della lettera c), invece, ripropone, sempre per i rapporti “B2C”, la previsione in precedenza contenuta nell’[articolo 40](#), comma 5, D.L. 331/1993.

L’articolo 7, comma 1, lettera f), D.P.R. 633/1972, riproducendo il previgente articolo 40, comma 7, D.L. 331/1993, ha stabilito che, per “*trasporto intracomunitario di beni*”, s’intende il trasporto di beni il cui luogo di partenza e il cui luogo di arrivo sono situati nel territorio di 2 Stati membri diversi, laddove:

- il “luogo di partenza” è il luogo in cui inizia effettivamente il trasporto dei beni, senza tener conto dei tragitti compiuti per recarsi nel luogo in cui si trovano i beni;
- il “luogo di arrivo” è il luogo in cui il trasporto dei beni si conclude effettivamente.

Irrelevanza della qualifica soggettiva del committente

Nell’ipotesi in cui la prestazione sia territorialmente rilevante in Italia, il regime di non imponibilità si applica in modo oggettivo, ossia a prescindere dallo *status* del committente (soggetto Iva o meno), sempreché il trasporto riguardi beni in esportazione, transito o importazione.

Sul punto, la [circolare n. 37/E/2011](#) (§ 5) ha ricordato che, a partire dall'anno 1993, vale a dire dall'introduzione della disciplina sugli scambi intracomunitari di beni, i concetti di importazione ed esportazione assumono rilevanza non più con riferimento al territorio dello Stato, ma con riferimento al territorio comunitario (che ai fini doganali rappresenta *un unicum*). In tale prospettiva, è da ritenere che le anzidette previsioni di non imponibilità possano trovare applicazione, per i servizi acquistati da committenti stabiliti nel territorio dello Stato, anche quando le predette fattispecie (esportazione, importazione, transito) si verifichino nel territorio di uno Stato UE diverso dall'Italia.

In pratica, rispetto ai beni in esportazione, la non imponibilità compete se l'operazione principale ha per oggetto il trasferimento della merce a destinazione di un Paese extra UE, indipendentemente quindi dal Paese UE di origine. Come, infatti, chiarito dalla [risoluzione n. 134/E/2010](#), il committente italiano di una prestazione di trasporto di beni in esportazione da un altro Paese membro beneficia, in sede di *reverse charge*, del regime di non imponibilità, tenuto conto che la prestazione di trasporto dei beni è collegata a una cessione all'esportazione.

Il trattamento di non imponibilità risulta, invece, escluso per i trasporti di beni "estero su estero", come peraltro indicato dalla [circolare n. 12/E/2010](#) (§ 3.3).

ESEMPIO

In caso di merce trasportata dalla Svizzera agli Stati Uniti, anche laddove la prestazione sia territorialmente rilevante in Italia – come nel caso in cui vettore e committente siano soggetti Iva italiani – non ricorrono le condizioni previste per applicare il regime di non imponibilità, atteso che i beni trasportati non formano oggetto di una operazione di esportazione, essendo già materialmente esistenti al di fuori del territorio dell'Unione Europea al momento di effettuazione della prestazione.

A conferma di questa conclusione può richiamarsi anche la corrispondente previsione comunitaria, vale a dire l'[articolo 146](#), lettera e), Direttiva 2006/112/CE, che esenta da Iva le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie, qualora siano direttamente connesse alle esportazioni o importazioni di beni. Del resto, la previsione nazionale in materia di territorialità è rimasta immutata anche a seguito del riordino operato dal D.Lgs. 18/2010, mentre il n. 7) dello stesso [articolo 9](#), D.P.R. 633/1972, nel disciplinare la non imponibilità dei servizi di intermediazione, è stato modificato, estendendo l'agevolazione, già prevista per i servizi di intermediazione relativi a beni in importazione, in esportazione o in transito, ai servizi relativi a operazioni effettuate fuori del territorio dell'Unione Europea.

Vettore	Mittente	Luogo di partenza	Luogo di arrivo	Regime Iva
IT	IT	Italia	Italia	Imponibile
		Italia	Altro Paese UE	
		Altro Paese UE	Italia	
		Altro Paese UE	Altro Paese UE	
		Non imponibile	Italia	Paese extra UE
			Altro Paese UE	Paese extra UE
			Paese extra UE	Italia
			Paese extra UE	Altro Paese UE
			Paese extra UE	Paese extra UE
IT	UE	Italia	Italia	Non soggetto
		Italia	Altro Paese UE	
		Altro Paese UE	Italia	
		Altro Paese UE	Altro Paese UE	
		Italia	Paese extra UE	
		Altro Paese UE	Paese extra UE	
		Paese extra UE	Italia	
		Paese extra UE	Altro Paese UE	
		Paese extra UE	Paese extra UE	
IT	EXTRA UE	Italia	Italia	Non soggetto
		Italia	Altro Paese UE	
		Altro Paese UE	Italia	
		Altro Paese UE	Altro Paese UE	
		Italia	Paese extra UE	
		Altro Paese UE	Paese extra UE	
		Paese extra UE	Italia	
		Paese extra UE	Altro Paese UE	
		Paese extra UE	Paese extra UE	
UE	IT	Italia	Italia	Imponibile
		Italia	Altro Paese UE	
		Altro Paese UE	Italia	
		Altro Paese UE	Altro Paese UE	
		Non imponibile	Italia	Paese extra UE
			Altro Paese UE	Paese extra UE
			Paese extra UE	Italia
			Paese extra UE	Altro Paese UE
			Paese extra UE	Paese extra UE
EXTRA UE	IT	Italia	Italia	Imponibile
		Italia	Altro Paese UE	
		Altro Paese UE	Italia	
		Altro Paese UE	Altro Paese UE	
		Non imponibile	Italia	Paese extra UE
			Altro Paese UE	Paese extra UE
			Paese extra UE	Italia
			Paese extra UE	Altro Paese UE
			Paese extra UE	Paese extra UE
Imponibile				

Plafond per i servizi internazionali

Le operazioni con l'estero rilevanti, in base all'[articolo 8](#), comma 2, D.P.R. 633/1972, ai fini della formazione del *plafond* e dello *status* di esportatore abituale sono tutte quelle che vanno indicate nel rigo VE30 della dichiarazione Iva annuale.

Ai sensi dell'[articolo 2](#), comma 2, L. 28/1997, per *plafond* s'intende il limite monetario entro il quale l'esportatore abituale può acquistare/importare beni/servizi senza applicazione dell'Iva, salvo le eccezioni (ad esempio fabbricati e aree fabbricabili e beni/servizi a imposta indetraibile).

Per contro, le operazioni con l'estero che non sono rilevanti ai fini né della formazione del *plafond*, né della verifica dello *status* di esportatore abituale sono indicate nel rigo VE32 (Altre operazioni non imponibili).

Operazioni rilevanti

Le operazioni con l'estero rilevanti ai fini della formazione del *plafond* e dello *status* di esportatore abituale sono quelle indicate nel rigo VE30.

Rigo VE30 (Operazioni che concorrono alla formazione del <i>plafond</i>)
Cessioni all'esportazione (articolo 8, comma 1, lettera a, b e b-bis, D.P.R. 633/1972)
Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, se effettuate nell'attività propria dell'impresa (articolo 8-bis , comma 1, D.P.R. 633/1972)
Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, se effettuati nell'attività propria dell'impresa (articolo 9 , comma 1, D.P.R. 633/1972)
Operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino (articolo 71 , comma 1, del D.P.R. 633/1972)
Operazioni non imponibili effettuate con organismi internazionali o in base a trattati e accordi internazionali (articolo 72 , D.P.R. 633/1972)
Cessioni intracomunitarie (articolo 41 , commi 1 e 2, D.L. 331/1993), comprese le cessioni intracomunitarie effettuate in base a una "triangolazione comunitaria"
Triangolazioni nazionali (articolo 58 , comma 1, D.L. 331/1993)
Cessioni intracomunitarie di beni prelevati da un deposito Iva, con trasporto o spedizione in altro Paese membro (articolo 50-bis , comma 4, lettera f, D.L. 331/1993)
Cessioni di beni prelevati da un deposito Iva con trasporto o spedizione fuori dell'Unione Europea (articolo 50-bis , comma 4, lettera g, D.L. 331/1993)
Cessioni intracomunitarie di prodotti agricoli e ittici, anche se non compresi nella Tabella A, Parte prima, effettuate da produttori agricoli di cui all' articolo 34 , D.P.R. 633/1972 (articolo 51 , comma 3, D.L. 331/1993)
Margine delle operazioni non imponibili relative ai beni usati (articolo 37 , comma 1, D.L. 41/1995)

L'articolo 9, comma 2, D.P.R. 633/1973 stabilisce che *"le disposizioni del secondo e terzo comma dell'articolo 8 si applicano con riferimento all'ammontare complessivo dei corrispettivi delle operazioni indicate nel precedente comma, anche per gli acquisti di beni, diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili e di servizi fatti dai soggetti che effettuano le operazioni stesse nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa"*.

In pratica, i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali elencati nel comma 1 dello stesso [articolo 9](#), D.P.R. 633/1972 concorrono a formare il *plafond* per l'acquisto di beni e servizi senza applicazione dell'Iva da parte dei soggetti in possesso dello *status* di esportatore abituale. A tal fine, però, è richiesto che le prestazioni di servizi in esame siano effettuate nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa e non, quindi, in via meramente occasionale.

Operazioni irrilevanti

Le operazioni con l'estero che non sono rilevanti ai fini né della verifica dello *status* di esportatore abituale, né della formazione del *plafond* sono indicate nel rigo VE32 (Altre operazioni non imponibili).

Rigo VE32 (Altre operazioni non imponibili)
Cessioni a viaggiatori extra comunitari (articolo 38-quater , comma 1, D.P.R. 633/1972)
Cessioni relative a beni in transito doganale nel territorio dello Stato o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale
Cessioni di beni destinati a essere introdotti in depositi Iva (articolo 50-bis , comma 4, lettera c, D.L. 331/1993 ²)
Cessioni di beni custoditi in un deposito Iva e prestazioni di servizi aventi a oggetto beni ivi custoditi (articolo 50-bis , comma 4, lettere e ed h, D.L. 331/1993)
Trasferimenti da un deposito Iva a un altro (articolo 50-bis , comma 4, lettera i, D.L. 331/1993)
Cessioni di beni e relative prestazioni accessorie effettuate a organizzazioni dello Stato o a organizzazioni non governative riconosciute ai sensi della L. 49/1987, che provvedono a effettuare il trasporto o la spedizione di tali beni all'estero, per scopi umanitari (D.M. 10 marzo 1988)
Quota-parte dei corrispettivi che non costituisce "margine" nelle cessioni di beni usati e coincide con il prezzo di acquisto (articolo 37 , comma 1, D.L. 331/1993)
Prestazioni di servizi rese al di fuori dell'Unione Europea da agenzie di viaggio e turismo rientranti nel regime speciale di cui al D.M. 340/1999 (articolo 74-ter , D.P.R. 633/1972)

Beni/servizi oggetto di acquisto/importazione con il *plafond*

Nel limite dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle prestazioni eseguite nell'anno solare precedente (*plafond* fisso) o nei 12 mesi precedenti (*plafond* mobile), l'esportatore abituale – cioè colui che, con le operazioni agevolate, ha superato la percentuale minima del 10% del volume d'affari nel periodo di ferimento – può acquistare beni e servizi senza applicazione dell'Iva. Sono esclusi gli acquisti di fabbricati e aree fabbricabili, anche se in dipendenza di un contratto d'appalto avente per oggetto la

² Dal 1° aprile 2017, per effetto delle modifiche introdotte dall'articolo 4, comma 7, D.L. 193/2016, da un lato sarà abrogata la lettera d) del comma 4 dell'articolo 50-bis, D.L. 331/1993 e, dall'altra, sarà riformulata la lettera c) dello stesso comma 4 dell'articolo 50-bis, D.L. 331/1993, prevedendo l'esclusione da imposta per "le cessioni di beni eseguite mediante introduzione in un deposito Iva". In pratica, l'agevolazione riconosciuta per le cessioni che presuppongono l'introduzione dei beni nel deposito sarà generalizzata, applicandosi – dal punto di vista oggettivo – per tutte le tipologie di beni, inclusi o meno nella Tabella A-bis allegata al D.L. 331/1993, e – dal punto di vista soggettivo – indipendentemente dal luogo di identificazione o di stabilimento del cessionario, che può essere tanto italiano, quanto comunitario o extra comunitario.

loro costruzione o di *leasing*³. Di contrario avviso la Suprema Corte, per la quale il *plafond* può essere speso per acquistare fabbricati e aree fabbricabili mediante appalto in quanto quest'ultimo dà luogo, ai fini Iva, a una prestazione e non a una cessione⁴, così come il *plafond* è utilizzabile per acquisire fabbricati e aree fabbricabili in *leasing*, che configura una prestazione di servizi sino al momento dell'acquisto finale del bene⁵.

Una specifica limitazione è prevista dall'[articolo 68](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972 per l'utilizzo del *plafond* in dogana da parte dei soggetti che effettuano servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali.

Tale disposizione stabilisce che non sono soggette a Iva "le importazioni di beni indicati nel primo comma, lettera c), dell'articolo 8, nell'articolo 8-bis, nonché nel secondo comma dell'articolo 9 limitatamente all'ammontare dei corrispettivi di cui al n. 9) dello stesso articolo, sempreché ricorrano le condizioni stabilite nei predetti articoli".

Di regola, gli esportatori abituali hanno diritto di importare beni di provenienza extra comunitaria senza applicazione dell'imposta in dogana, ma se l'operatore svolge un'attività consistente nel prestare servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali tale diritto è limitato alla quota-parte del *plafond* maturato a seguito dell'effettuazione dei servizi di cui al n. 9) del comma 1 dell'[articolo 9](#), D.P.R. 633/1972, che fa riferimento ai "trattamenti di cui all'articolo 176 del Testo unico approvato con D.P.R. 43/1973, eseguiti su beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati, nonché su beni nazionali, nazionalizzati o comunitari, destinati ad essere esportati da o per conto del prestatore del servizio o del committente non residente nel territorio dello Stato".

In pratica, in dogana può essere speso esclusivamente il *plafond* generato dall'effettuazione di prestazioni di lavorazione, compresi il montaggio, l'assiemaggio e l'adattamento ad altre merci, di trasformazione e di riparazione, compresi il riattamento e la messa a punto. Il restante *plafond* è, invece, liberamente utilizzabile per gli acquisti interni di beni e servizi e per quelli intracomunitari di beni, ex [articolo 42](#), D.L. 331/1993.

Non imponibilità Iva per i trasporti di beni in importazione

La non imponibilità Iva prevista dall'articolo 9, comma 1, n. 2), D.P.R. 633/1972 per i "trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono assoggettati all'imposta a norma dell'articolo 69, comma 1" si

³ Cfr. [circolare n. 145/E/1998](#) (§ 7).

⁴ Cfr. Cassazione n. 7504/2016.

⁵ Cfr. Cassazione n. 1362/2000, n. 2888/2001 e n. 23329/2013.

giustifica perché la prestazione corrispondente alla tratta nazionale - che, in ragione del principio di territorialità, costituirebbe un'operazione imponibile - è stata già oggetto di tassazione in dogana, siccome le spese di inoltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio della UE concorrono a formare la base imponibile ai fini della dichiarazione di valore che l'importatore è tenuto a rendere all'atto dello sdoganamento dei beni importati⁶.

La previsione di non imponibilità di tali corrispettivi è, quindi, diretta a evitare che la medesima prestazione sia tassata 2 volte, dapprima in sede doganale e poi in sede di effettuazione del trasporto, allorché l'imposta diviene esigibile.

È onere del vettore dimostrare che la relativa prestazione, avendo formato oggetto di dichiarazione doganale, sia già stata sottoposta a tassazione; se è vero, infatti, che la non imponibilità intende evitare il rischio di una doppia imposizione, la stessa non può condurre a una indebita sottrazione di materia imponibile⁷. In tale contesto assume, pertanto, rilevanza se il trasporto sia stato convenuto:

- "franco confine", nel qual caso le spese relative, da dichiarare in sede doganale, corrisponderanno solo al costo del trasporto dal luogo di partenza fino all'ingresso nel territorio dello Stato, mentre il successivo trasporto dal confine alla destinazione finale costituisce un'operazione imponibile; ovvero
- "franco destinazione", comprensivo cioè anche del servizio corrispondente alla tratta territoriale, nel qual caso le spese relative, da dichiarare ai fini doganali, sono quelle occorrenti per l'inoltro dei beni fino al luogo di destinazione finale.

In conclusione, solo le importazioni "franco destino" legittimano la non imponibilità delle prestazioni di trasporto, in quanto le relative spese rilevano ai fini della determinazione dell'imposta da assolvere in dogana⁸.

Nell'ipotesi di un unico trasporto internazionale di beni che non siano dichiarati in dogana franco destino, ai fini della determinazione del corrispettivo della parte del trasporto medesimo relativa alla tratta nazionale - che ai sensi dell'[articolo 7-ter](#), D.P.R. 633/1972 assume rilevanza agli effetti dell'Iva - detto corrispettivo può essere stabilito per differenza tra l'ammontare complessivo del trasporto internazionale e quello assunto in sede di dichiarazione doganale, a norma dell'[articolo 69](#), D.P.R. 633/1972⁹.

Ai trasporti di beni dichiarati franco destino vanno assimilati quelli di merci per le quali le operazioni doganali vengono effettuate presso una dogana diversa da quella di introduzione, dato che anche in

⁶ Cfr. [circolare n. 26/411138/1979](#).

⁷ Cfr. Cassazione n. 23034/2015.

⁸ Cfr. risoluzioni [n. 417101/1987](#) e [n. 420084/1980](#).

⁹ Cfr. circolare n. 26/411138/1979, cit..

questo caso l'ufficio doganale assoggetta a imposta l'ammontare delle spese di trasporto sino al luogo di sdoganamento delle merci stesse¹⁰.

Per i trasporti di beni in importazione, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che il beneficio si rende applicabile anche nel caso in cui gli stessi vengano effettuati da più vettori o da terzi *sub-contrainti*. Tale indicazione andrebbe rivista alla luce della posizione della Corte di Giustizia, la quale – tenuto conto della formulazione dell'[articolo 146](#), § 1, lettera e), Direttiva 2006/112/CE e della sua finalità – ha affermato che l'esenzione prevista per i trasporti di beni in importazione presuppone l'esistenza di un rapporto giuridico diretto tra il vettore, da un lato, e l'importatore o il destinatario dei beni, dall'altro¹¹.

Novità introdotte dalle Leggi Europee 2018 e 2014

Le condizioni di non imponibilità Iva dei servizi di spedizione e di trasporto di beni in importazione, previste dall'[articolo 9](#), D.P.R. 633/1972, sono state oggetto di un duplice intervento normativo, volto ad adeguare la disciplina interna a quella comunitaria di riferimento.

Con l'[articolo 11](#), L. 37/2019 (Legge Europea 2018) sono stati modificati i n. 2), 4) e 4-*bis*) del comma 1 dell'articolo 9, D.P.R. 633/1972, riferiti, rispettivamente:

- ai servizi di trasporto;
- ai servizi di spedizione;
- ai servizi accessori alle spedizioni.

La novità è che tali prestazioni, se relative a beni in importazione, beneficiano del trattamento di non imponibilità a condizione che il loro valore sia compreso nella base imponibile dell'Iva all'importazione, anziché essere assoggettato a imposta in dogana.

In tal modo, si archivia la procedura di infrazione n. 2018/4000, con la quale la Commissione Europea ha evidenziato la difformità delle disposizioni nazionali e della prassi amministrativa¹² rispetto agli articoli [86](#), § 1, lettera b), e [144](#), Direttiva 2006/112/CE, alla luce anche della posizione della Corte di Giustizia UE¹³.

Quest'ultima previsione, in particolare, nello stabilire che “*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, § 1, lettera b)*”, rende palese che la detassazione dei servizi di trasporto e di spedizione, nonché di quelli

¹⁰ Cfr. [circolare n. 26/411138/1979](#), cit..

¹¹ Cfr. sentenza causa C-288/16 del 29 giugno 2017, L.Č..

¹² Cfr. [circolare n. 12/370205/1981](#).

¹³ Cfr. sentenza, causa C-273/16 del 4 ottobre 2017, *Federal Express Europe*.

accessori alle spedizioni – ove riguardanti beni in importazione – non può essere subordinata alla condizione precedentemente richiesta dalla normativa italiana, laddove il richiamato [articolo 86](#), § 1, lettera b), Direttiva 2006/112/CE dispone che *“devono essere compresi nella base imponibile, ove non vi siano già compresi, ... le spese accessorie quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione, che sopravvengono fino al primo luogo di destinazione dei beni nel territorio dello Stato membro d’importazione ...”*.

A seguito delle modifiche operate dall'[articolo 11](#), Legge Europea 2018, la non imponibilità si applica, a norma:

– del n. 2), per *“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 inclusi nella base imponibile ai sensi del primo comma dell’articolo 69”*;

– del n. 4), per *“i 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 del primo comma dell’articolo 69...”*;

– del n. 4-bis), per *“i servizi accessori relativi alle spedizioni, 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”*.

La modifica del n. 4-bis) dell'[articolo 9](#), D.P.R. 633/1972 si pone come completamento di quella operata dall'[articolo 12](#), L. 115/2015 (Legge Europea 2014), finalizzata – a suo tempo – a ottenere l’archiviazione della procedura di infrazione n. 2012/2088.

Dopo tale intervento normativo, la non imponibilità, per i servizi accessori alle spedizioni, era limitata *“alle piccole spedizioni di carattere non commerciale e alle spedizioni di valore trascurabile di cui alle Direttive 2006/79/CE del Consiglio, del 5 ottobre 2006, e 2009/132/CE del Consiglio, del 19 ottobre 2009, 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”*.

La condizione di non imponibilità risultava, pertanto, allineata alle disposizioni comunitarie di riferimento, in precedenza richiamate, ma – come desumibile dalla successiva procedura di infrazione n. 2018/4000 – la limitazione della detassazione alle importazioni di beni di modico valore e alle piccole spedizioni si poneva ancora in contrasto con gli articoli [86](#), § 1, lettera b), e [144](#), Direttiva 2006/112/CE.

La Legge Europea 2018, nell’eliminare il riferimento alle piccole spedizioni e a quelle di valore trascurabile, supera quindi il rilievo della Commissione.

L'entrata in vigore delle nuove disposizioni coincide con il quindicesimo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, ma le novità in esame hanno effetto retroattivo per gli operatori, ove interessati ad avvalersene. Essi, infatti, possono validamente applicare le norme comunitarie sopra richiamate, che essendo incondizionate e sufficientemente dettagliate e precise, hanno efficacia diretta nell'ordinamento nazionale, sicché – in caso di controversia – possono essere invocate in giudizio contro lo Stato che non le ha recepite in modo corretto¹⁴.

SCHEDA DI SINTESI

Nella prassi commerciale degli scambi di beni con l'estero assumono particolare rilevanza i riflessi Iva dei trasporti internazionali, che devono essere esaminati avendo riguardo alle condizioni applicative del regime di non imponibilità e, prima ancora, all'individuazione del luogo in cui tali prestazioni si considerano effettuate ai fini dell'Iva, non essendo possibile ritenere che il trattamento di non imponibilità previsto dall'articolo 9, D.P.R. 633/1972 abbia carattere oggettivo.



La non imponibilità è prevista per 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 comma 1 dell'articolo 69, D.P.R. 633/1972.



La non imponibilità presuppone che trasporti di beni siano territorialmente rilevanti in Italia. A tal fine, nei rapporti "B2B", è necessario che il committente sia un soggetto passivo stabilito in Italia, mentre nei rapporti "B2C" la non imponibilità:

- per i trasporti di beni non intracomunitari, è limitata alla tratta italiana, che può essere determinata nella misura forfetaria del 5% per i trasporti marittimi e del 38% per i trasporti aerei;
- per i trasporti di beni intracomunitari, richiede che la prestazione abbia inizio in Italia.

¹⁴ Corte di Giustizia, causa C-226/07 del 17 luglio 2008, *Flughafen Köln/Bonn* e causa C-203/10 del 3 marzo 2011, *Auto Nikolovi*.