

IVA

Territorialità proporzionale per il trasporto di passeggeri

di **Marco Peirola**

Anche a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 18/2010, le prestazioni di trasporto di passeggeri continuano ad essere rilevanti ai fini IVA in base al criterio del **luogo di esecuzione della prestazione**, sia nei rapporti B2B che B2C.

Nello specifico, l'art. 7-*quater*, comma 1, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972, in conformità all'art. 48 della Direttiva n. 2006/112/CE, dispone che le prestazioni in esame si considerano effettuate nel territorio dello Stato ***“in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato”***.

La Corte di giustizia ha escluso che la ripartizione territoriale della prestazione possa essere fatta sulla base di altri criteri, quali il **tempo impiegato** e il **tempo di permanenza dei viaggiatori** all'interno e all'esterno del territorio nazionale (causa C-116/96 del 6 novembre 1997, *Reisebüro Binder*). Secondo il contribuente, la norma disciplina solo il luogo della prestazione di trasporto e, per la suddivisione territoriale del corrispettivo della suddetta prestazione, si può tener conto di altri elementi diversi dalla distanza percorsa tenuto conto che una parte rilevante dei costi gravanti sull'impresa è anzitutto funzione non già del chilometraggio percorso, ma del tempo trascorso ad effettuare la prestazione di trasporto. Tale tesi è stata disattesa dai giudici comunitari, per i quali lo scopo della disposizione è quello di evitare conflitti di competenza fra Stati membri che possano determinare doppie tassazioni, per cui il corrispettivo della prestazione deve essere suddiviso in base alle distanze percorse in ciascuno degli Stati membri interessati, escludendo l'applicazione di criteri che potrebbero essere di convenienza.

Siccome il criterio territoriale previsto per i trasporti di persone si pone in deroga alle regole generali operanti per i rapporti B2B e B2C, è dato osservare che, anche quando il servizio di trasporto è acquistato da un soggetto passivo che agisce in quanto tale, cioè in veste di operatore economico, risulta **escluso dall'obbligo di rilevazione negli elenchi riepilogativi** (circolare dell'Agenzia delle Entrate 21 giugno 2010, n. 36, Parte II, § 16).

Il criterio della territorialità proporzionale implica che i trasporti intracomunitari e internazionali assumono rilevanza ai fini IVA per la **quota-parte del corrispettivo riferita alla tratta nazionale**, per la quale è applicabile il beneficio della **non imponibilità** dell'art. 9, comma 1, n. 1), del D.P.R. n. 633/1972.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare 29 luglio 2011, n. 37 (§ 3.1.3), ha confermato le istruzioni già impartite in passato con riguardo alla determinazione delle **percentuali forfetarie di percorrenza nel territorio nazionale** per i vari tipi di trasporto di passeggeri, tra cui si

ricordano a titolo esemplificativo:

- per il **trasporto marittimo internazionale**, la C.M. n. 11/420390 del 7 marzo 1980, in base alla quale si fissa forfetariamente – nella misura del **5%** di ogni singolo intero trasporto – la quota-parte del servizio di trasporto marittimo internazionale che può considerarsi effettuata nel territorio dello Stato, sia pure in regime di non imponibilità;
- per il **trasporto aereo internazionale**, la R.M. 23 aprile 1997, n. 89/E, in base alla quale si è stabilito che le prestazioni di servizi rese nello spazio aereo italiano devono essere forfetariamente individuate nella misura del **38%** dell'intero tragitto del singolo volo internazionale.

La non imponibilità, per la quota-parte del corrispettivo rilevante ai fini IVA, si applica ai *“trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto”*.

In merito al requisito dell'unico contratto, è stato precisato che il beneficio si applica anche quando il trasporto sia effettuato da più vettori, se ricorre l'ipotesi del cd. **“trasporto cumulativo”** di cui all'art. 1700 c.c.. In pratica, è necessario che le responsabilità dei singoli vettori si fondino, nei riguardi del committente, in un unico rapporto di solidarietà che pone, a carico di ciascuno di essi, l'obbligo della totale esecuzione del trasporto (R.M. 4 ottobre 1974, n. 525300). Nell'ipotesi in cui il vettore incaricato instauri, ai fini dell'esecuzione del contratto, **altri rapporti contrattuali** relativi a tratte nazionali, gli stessi sono soggetti a IVA (C.M. 3 agosto 1979, n. 26/411138).

Laddove le prestazioni di trasporto siano rese da vettori non residenti, il committente italiano, se soggetto passivo, deve applicare il meccanismo del *reverse charge* di cui all'art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, vale a dire la **procedura di integrazione o di autofatturazione**, a seconda che il vettore sia stabilito in altro Paese UE o in un Paese extra-UE, per la quota-parte del corrispettivo territorialmente rilevante in Italia. Nel caso in cui il trasporto sia intracomunitario o internazionale, la parte di corrispettivo imputabile alla tratta nazionale beneficia del regime di non imponibilità.

Per approfondire le problematiche relative all'Iva vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:



Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

Bologna Milano Verona