

IVA

La non imponibilità IVA delle “crociere circolari”

di **Marco Peirolo**

In un [precedente intervento](#) è stato ricordato che le prestazioni di trasporto di passeggeri si considerano effettuate nel territorio dello Stato **in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato** (art. 7-*quater*, comma 1, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972), con la conseguenza che il trasporto di persone:

- è territorialmente rilevante ai fini IVA se si svolge **esclusivamente** in Italia;
- è escluso dal campo di applicazione IVA, per carenza del presupposto territoriale, se è eseguito esclusivamente all'estero;
- è territorialmente rilevante ai fini IVA, per la **parte corrispondente alla distanza percorsa nel territorio italiano**, se si svolge in parte in Italia e in parte all'estero.

Il criterio territoriale previsto per il trasporto di persone si applica sia nel caso in cui il committente sia un **soggetto passivo IVA**, sia nel caso in cui il committente sia un “**privato**”.

I trasporti di persone (per terra, per mare o per aria), da o verso l'Italia, costituiscono servizi internazionali, **non imponibili IVA** ai sensi dell'art. 9, comma 1, n. 1), del D.P.R. n. 633/1972, quando sono effettuati in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero **in dipendenza di un unico contratto**. Il trasporto si considera effettuato in dipendenza di un unico contratto anche quando è effettuato da più vettori, qualora si verifichi l'ipotesi del trasporto cumulativo previsto dall'art. 1700 cod. civ. (R.M. 4 ottobre 1974, n. 525300). Tuttavia, se, in esecuzione di un unico contratto di trasporto, il vettore incaricato pone in essere altri rapporti contrattuali (con sub-vettori) relativi a tratte nazionali, i predetti rapporti sono soggetti a IVA (C.M. 3 agosto 1979, n. 26/411138).

I trasporti di persone effettuati tra porti o aeroporti nazionali da navi o aeromobili in servizio anche internazionale sono considerati **nazionali** anche se dette navi od aeromobili, tra un porto/aeroporto nazionale e l'altro, attraversino acque e spazi aerei extraterritoriali, ovvero facciano scalo in un porto o aeroporto estero (C.M. 3 novembre 1973, n. 62/539917). Ne consegue che, qualora la partenza e l'arrivo siano entrambi in Italia, benché vi siano tratte percorse fuori del territorio dello Stato, il trasporto si considera **nazionale per intero**.

Si considerano, invece, **trasporti internazionali**, ai fini della non imponibilità, le **crociere circolari** che iniziano da un porto o aeroporto nazionale e terminano dopo avere toccato uno o più porti o aeroporti esteri, nello stesso o in altro porto o aeroporto nazionale (C.M. n. 62/539917/1973, *cit.*).

Il tema delle crociere circolari è stato esaminato anche dalla giurisprudenza comunitaria. Nella causa C-30/89 del 13 marzo 1990 (Commissione/Francia), la Corte di giustizia ha affermato che lo specifico criterio territoriale previsto, per le prestazioni di trasporto, dall'art. 9, par. 2), lett. b), della VI Direttiva CEE (ora art. 46 della Direttiva n. 2006/112/CE), mira a garantire che ogni Stato membro assoggetti a IVA le prestazioni di trasporto per i **tratti percorsi nel proprio territorio**. Per contro, la Direttiva non detta alcuna norma in virtù della quale gli Stati membri siano tenuti ad assoggettare a IVA le parti del tragitto di una prestazione di trasporto effettuate, fuori dei limiti territoriali di questi Stati, nello spazio internazionale.

Più specificamente, non vi è alcuna disposizione della Direttiva che preveda l'obbligo degli Stati membri di assoggettare ad imposta le prestazioni di trasporto relative alle distanze percorse nello spazio internazionale qualora il trasporto sia effettuato **tra due punti di un medesimo territorio nazionale**, senza scali in un altro Stato.

Il citato art. 9, par. 2), lett. b), della VI Direttiva obbliga, quindi, gli Stati membri ad assoggettare ad imposta le prestazioni di servizi offerte dagli organizzatori di crociere circolari per il tratto situato nelle acque territoriali, senza che sia possibile eccepire l'esenzione da IVA di cui fruirebbero i trasporti marittimi internazionali di viaggiatori e le crociere circolari organizzate dalle imprese dei Paesi "terzi" (Corte di giustizia, 23 maggio 1996, causa C-331/94, Commissione/Grecia). Infatti:

- da un lato, i trasporti di persone devono, in via di principio, essere assoggettati a IVA per i tratti percorsi nelle acque territoriali e possono essere esentati dall'imposta soltanto in base a disposizioni di **deroga** della VI direttiva, come l'art. 28, n. 3, lett. b). In particolare, non è possibile eccepire che altri Stati membri esonerino da IVA questi trasporti senza esservi autorizzati per non applicare correttamente le disposizioni della VI Direttiva;
- dall'altro, i trasporti marittimi internazionali, così come le crociere circolari organizzate a partire da Paesi terzi, sono oggettivamente **diversi** dalle crociere circolari che partono da uno Stato membro. In particolare, questi tipi di trasporti hanno punti di partenza o di arrivo diversi da quelli delle crociere circolari che partono da uno Stato membro e sono, dunque, destinati in genere a solcare in minor misura le acque territoriali dello Stato membro di tassazione.

Le indicazioni della giurisprudenza comunitaria confermano, pertanto, che la **tratta nazionale** delle crociere circolari è territorialmente rilevante ai fini IVA, sia pure soggetta al **regime di non imponibilità** dell'art. 9, comma 1, n. 1), del D.P.R. n. 633/1972. La quota-parte del corrispettivo che beneficia della **non imponibilità** è pari al **5%** (C.M. n. 11/420390 del 7 marzo 1980, richiamata dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate 29 luglio 2011, n. 37, § 3.1.3).

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

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA ▶▶

Bologna Milano Verona