

IVA

I servizi internazionali non imponibili alla prova del diritto comunitario

di **Roberto Curcu**



Come abbiamo visto in un [precedente contributo](#), a decorrere dal 1° gennaio 2022 il **legislatore ha modificato l'articolo 9 del Decreto Iva**, per tentare di renderlo **più compatibile alla normativa comunitaria**, come interpretata dalla Corte di Giustizia Europea nella sentenza C-288/16.

Peraltro, quello fatto dal legislatore con decorrenza dal 1° gennaio 2022 è il **terzo degli interventi effettuati negli ultimi 6 anni**, in quanto lo Stato italiano ha dovuto intervenire a seguito di una **procedura di infrazione aperta dalla Commissione Europea e di una sentenza (la C-276/16)** che ha visto soccombente proprio l'Agenzia delle Entrate.

Nonostante l'attenzione riposta dal legislatore, per adeguare la normativa nazionale a quella comunitaria, chi scrive ritiene tuttavia **incompleto** questo lavoro.

Nel [precedente contributo](#), ad esempio, abbiamo visto come il **corretto recepimento dell'articolo 146 della Direttiva Iva**, come interpretato dalla sentenza C-288/16, avrebbe voluto che non solo i servizi di trasporto, ma anche quelli di "movimentazione merce" individuati al numero 5 dell'articolo 9, e quelli relativi alle operazioni doganali individuati al numero 4, secondo periodo, fossero non imponibili solo se fatturati a soggetti "qualificati". Ma anche con riferimento ai servizi di trasporto, sorgono dubbi di compatibilità della norma col diritto comunitario, relativamente all'individuazione di tali "soggetti qualificati".

Con riguardo all'individuazione dei **soggetti che possono godere del regime di esenzione per i servizi connessi con le esportazioni**, la sentenza della Corte di Giustizia UE C-288/16 ha previsto nel proprio dispositivo che tali servizi sono **non imponibili solo se resi al "mittente o al destinatario di detti beni"**. Nel testo della sentenza la Corte utilizza però anche i termini "esportatore" ed "importatore", apparentemente considerandoli sinonimi (si evidenzia che poi

il testo italiano della sentenza non corrisponde esattamente al testo inglese e tedesco...)

Il legislatore italiano, limitatamente alle prestazioni di trasporto, ha previsto che tali servizi possano essere **non imponibili solo se resi all'esportatore, al titolare del regime di transito, all'importatore, al destinatario dei beni o allo spedizioniere**. Le anomalie sono due.

In primo luogo, nella norma nazionale, differentemente da quanto indicato dalla Corte, manca il **"mittente"**. Ricordiamo che per il codice civile (ma anche il diritto internazionale, vedi ad esempio la convenzione CMR) il **"mittente"** è **colui che dà l'incarico al trasportatore**.

La norma nazionale prevede che la **non imponibilità sia garantita per i trasporti effettuati a favore dell'esportatore**, concetto che se interpretato in maniera formale, porterebbe a farlo coincidere con colui che risulta come tale sulla bolletta doganale. Vi sono quindi delle **situazioni di operazioni a catena**, nelle quali la terminologia utilizzata dal legislatore potrebbe portare alla **non corretta applicazione del diritto comunitario**.

La **seconda anomalia** riguarda l'inserimento dello **spedizioniere** come soggetto destinatario della non imponibilità. Lo spedizioniere è colui che **stipula i contratti di trasporto a favore del committente**, e può farlo a proprio nome o spendendo il nome dell'esportatore ([articolo 1737 cod. civ.](#)). Il trasportatore (che, lo ricordiamo, è un **soggetto non destinatario del regime di non imponibilità**), è colui che si **obbliga a trasferire le cose da un luogo all'altro** ([articolo 1678 cod. civ.](#)), ma per farlo potrebbe **delegare altri soggetti** (subvezione). In sostanza, lo spedizioniere è un intermediario, il trasportatore no.

L'[articolo 1741 cod. civ.](#) dispone tuttavia che lo **spedizioniere che con mezzi propri o altrui assume l'esecuzione del trasporto, in tutto o in parte, ha gli obblighi e le responsabilità del trasportatore**. Quindi, potrebbe esserci uno spedizioniere che cura il trasporto con mezzi propri? E in questo caso, come si fa a distinguerlo dal trasportatore? Ipotizzando che in un contratto stipulato tra italiani, con il codice civile tra le mani, sia chiaro quando un soggetto agisce in qualità di spedizioniere o in qualità di vettore, cosa succede se il **contratto stipulato segue le regole del diritto britannico o di quello islamico?**

I problemi non finisco qui: la **sentenza della Corte di Giustizia non sembra proprio annoverare lo spedizioniere come possibile destinatario di servizi** in esenzione ai sensi dell'[articolo 146 Direttiva 112/2006](#) (non imponibilità [articolo 9 Decreto Iva](#)). Nemmeno l'[articolo 153 Direttiva 112/2006](#) sembra lasciare propendere che tale regime di non imponibilità verso lo spedizioniere, previsto dal legislatore italiano, sia **compatibile col diritto comunitario**. Infatti, tale norma prevede che gli Stati membri **esentano le prestazioni di servizi effettuate dagli intermediari che agiscono in nome e per conto di terzi**, quando intervengono in operazioni di trasporto che godono del regime di non imponibilità. Ma se lo spedizioniere fosse un **intermediario** che agisce in nome e per conto dell'esportatore, **non riceverebbe la fattura dal trasportatore, il quale la emetterebbe direttamente nei confronti dell'esportatore**.

In sostanza, la **norma nazionale concede al trasportatore di fatturare in regime di non**

imponibilità verso uno spedizioniere che agisce in nome proprio e per conto del proprio committente, mentre il diritto comunitario non sembrerebbe concedere questo regime di “esenzione”.

Le **non congruità della norma**, quindi, parrebbero essere diverse. Come già illustrato in precedenti contributi, chi scrive ritiene che il **contribuente abbia diritto di applicare la normativa in vigore nel proprio Stato, senza che lo Stato stesso possa addebitare al contribuente di non aver applicato la disciplina comunitaria**, ma quella nazionale incompatibile. Certo è che, anche **volendo escludere possibili future contestazioni da parte degli organi di controllo, ogni volta che si fattura con l'[articolo 9](#)**, è probabile che **aumenti il proprio credito Iva verso l'Erario italiano, e la cosa non sempre è gradita dai contribuenti.**