

## IVA

---

### ***I servizi internazionali per la merce in importazione***

di **Roberto Curcu**



Come abbiamo visto in precedenti contributi, il legislatore nazionale ha modificato l'[articolo 9 del Decreto Iva](#) con decorrenza **1° gennaio 2022**, per cercare di renderlo **compatibile con il diritto comunitario**, ed in particolare con le statuizioni della sentenza della **Corte di Giustizia Europea C-288/16**.

Nello specifico, la norma prevede ora che il **regime di non imponibilità per le prestazioni di trasporto può essere applicato solo nei confronti di committenti** che si qualificano come esportatori, titolari del regime di transito, importatori, destinatari dei beni o spedizionieri.

Abbiamo visto come tale norma risulti **“anomala”** rispetto alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, in quanto viene **omesso il “mittente” e viene aggiunto lo spedizioniere**.

Inoltre, abbiamo evidenziato come ci risulti **anomalo** che la limitazione alla possibilità di applicare la non imponibilità ai sensi dell'[articolo 9 del Decreto Iva](#) riguardi solo le **prestazioni di trasporto di cose, e non quelle relative alla “movimentazione merce”** (carico, scarico, trasbordo, manutenzione, stivaggio, disstivaggio, pesatura, misurazione, controllo, refrigerazione, magazzinaggio, deposito, custodia e simili). Chi scrive ha espresso anche l'opinione secondo cui se i servizi di **“movimentazione merce”** sono accessori ai servizi di trasporto, ai sensi dell'[articolo 12 del Decreto Iva](#), assumono il **regime fiscale di questi ultimi**.

Approfondimenti sono stati fatti con particolare riferimento ai **servizi elencati nell'articolo 9**, connessi a merce in esportazione, mentre altrettanti approfondimenti non sono stati fatti con riguardo ai **trasporti in importazione**.

Per tali servizi, connessi alla **importazione definitiva di merci**, la **non imponibilità è subordinata a ciò che avviene in dogana** all'atto dell'importazione di merce, con una piccola ma non trascurabile differenza, che deriva da un **probabile non corretto recepimento della norma comunitaria**, operato a seguito di una sentenza della Corte di Giustizia Europea (che ha

visto soccombente proprio l'Agenzia delle Entrate) e di una procedura di infrazione.

L'[articolo 144 Direttiva 112/2006](#) prevede che gli Stati membri esentino le **prestazioni di servizi connesse con l'importazione di beni** il cui valore è compreso nella base imponibile in dogana della merce, che, ai sensi dell'articolo 86, deve **includere le spese accessorie all'importazione**, *“quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione, che sopravvivono fino al primo luogo di destinazione dei beni nel territorio dello Stato membro d'importazione (...)”*.

Anche l'**articolo 69 Decreto Iva** prevede che nella base imponibile della merce in importazione entrano le **“spese di inoltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio della Comunità che figura sul documento di trasporto sotto la cui scorta i beni sono introdotti nel territorio medesimo”**.

In sostanza, se il **documento che accompagna la merce**, ad esempio sulla tratta marittima di un trasporto internazionale partente da Tokio, prevede come **luogo di destino** il porto di Genova, ma la **merce è destinata a proseguire** poi via terra fino a Milano, il **valore delle spese di inoltro relative alla tratta Tokio-Genova entrano nella base imponibile dell'Iva all'importazione**, e pertanto il trasportatore emette la relativa fattura con la **non imponibilità ex articolo 9**, mentre il corrispettivo relativo alla tratta Genova-Milano, che non è entrato nella base imponibile dell'Iva all'importazione, deve essere **fatturato con Iva**.

Qualora un trasporto di tale tipo venga **commissionato da un soggetto passivo stabilito in Italia**, ad un **trasportatore stabilito all'estero**, la distinzione tra **parte non imponibile in articolo 9** e **parte con Iva deve essere fatta dal committente con reverse charge**, quindi in sede di integrazione della fattura del trasportatore comunitario o di emissione di autofattura per trasporti commissionati a trasportatori extracomunitari.

A seguito delle modifiche operate sull'**articolo 9** con decorrenza 1° gennaio 2022, l'articolo 9 può trovare applicazione solo sulle **prestazioni di trasporto nelle quali il committente è l'importatore o il destinatario dei beni** (e quindi non può essere applicato ad esempio nei confronti di altro trasportatore), mentre per i servizi di **“movimentazione merce”** non accessori ai trasporti di cui sopra (ad esempio perché resi da altro soggetto) **tale limitazione non è stata aggiunta**. Nell'ottica della compatibilità di quanto appena esposto con il diritto comunitario, la cosa lascia perplessi.

Inoltre, risulta abbastanza difficoltoso capire chi sia il **“destinatario dei beni”**, che può usufruire del regime di non imponibilità, e che è **soggetto diverso dall'importatore dei beni**. Qualora infatti il trasporto sia **commissionato da soggetto che riceve fisicamente la merce**, e che, però, **non risulta “importatore”**, appare infatti abbastanza complesso immaginare di **fatturare il trasporto verso tale “destinatario dei beni” con la non imponibilità**, per il fatto che “l'importatore” ha inserito in base imponibile della sua bolletta doganale quel valore.

Entrando poi nel dettaglio dell'[articolo 9 del Decreto Iva](#), nel **2019** la normativa nazionale fu

modificata, a seguito della sentenza C-276/16, con la quale la Corte di Giustizia aveva rilevato che, per godere del regime di esenzione (da noi coniato come “non imponibile”), è sufficiente che il **valore dei relativi servizi sia incluso nella base imponibile dell'importazione**, e non è invece necessario che la stessa sia “pagata”.

Il caso aveva ad oggetto **importazioni in franchigia**, nelle quali veniva determinata una base imponibile ma l'imposta non veniva assolta sulle piccole spedizioni di carattere non commerciale.

La differenza tra determinazione della base imponibile, e “pagamento” dell'Iva all'importazione potrebbe però esserci anche nel caso di **immissione in libera pratica con introduzione in un deposito fiscale o per inoltro della merce in altro Stato membro, o per utilizzo del plafond, o per l'importazione di rottami**.

Ciò premesso, dopo la modifica del **2019**, per la non imponibilità delle prestazioni di trasporto è **sufficiente** che i relativi corrispettivi “*siano inclusi nella base imponibile ai sensi del primo comma dell'articolo 69*”, mentre per i **servizi di “movimentazione merce”** la norma prevede che la **non imponibilità** sia subordinata al fatto che “*i corrispettivi dei servizi stessi siano assoggettati ad imposta a norma del primo comma dell'articolo 69*”.

In sostanza, parrebbe che la norma italiana **non sia ancora pienamente compatibile con quella comunitaria**.