

IVA

Il trasporto non imponibile tra operazioni a catena e beni in transito

di Clara Pollet, Simone Dimitri



Costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali **non imponibili**, ai sensi dell'[articolo 9, comma 1, n. 2, D.P.R. 633/1972](#), 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 dell'[articolo 69, comma 1](#) (valore dei beni importati determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale).

Dal **1° gennaio 2022**, le prestazioni di cui al comma 1, numero 2), **non comprendono i servizi di trasporto resi a soggetti diversi dall'esportatore, dal titolare del regime di transito, dall'importatore, dal destinatario dei beni o dal prestatore dei servizi** di cui al numero 4) del medesimo comma 1 (ossia servizi di spedizione relativi a trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto, a trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione, nonché a trasporti di beni in importazione **sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano inclusi nella base imponibile nonché dal prestatore di servizi relativi alle operazioni doganali**). La modifica è ad opera dell'[articolo 5-septies D.L. 146/2021](#) introdotto dalla L. 215/2021.

La [circolare 5/E/2022](#) ha chiarito che la modifica dell'articolo 9 è stata eseguita al fine di rendere l'articolo **più aderente alle indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea** in materia di non imponibilità Iva dei trasporti internazionali.

In particolare, con la sentenza 29 giugno 2017, causa C-288/16, la Corte di Giustizia UE precisa che l'[articolo 146 Direttiva n. 2006/112/CE](#) "(...) deve essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista da tale disposizione non si applica ad una prestazione di servizi (...) relativa a un'operazione di trasporto di beni verso un paese terzo, laddove tali servizi **non siano forniti direttamente** al mittente o al destinatario di detti beni".

Finalità dell'esenzione è quella di garantire che siano tassati presso il luogo di destinazione sia i beni destinati al di fuori dell'Unione, sia le connesse prestazioni di trasporto. Tuttavia, secondo i giudici unionali, per rientrare nell'ambito dell'esenzione, tali ultimi servizi non solo devono contribuire all'effettiva realizzazione di un'operazione di esportazione o di importazione di beni, ma **devono anche essere forniti direttamente**, a seconda del caso, all'esportatore, all'importatore o al destinatario dei beni.

In sostanza, le prestazioni di servizi di trasporto territorialmente rilevanti in Italia e relative alle operazioni internazionali **continuano a rientrare nel regime di non imponibilità solo laddove siano prestate nei confronti dei soggetti sopra indicati, direttamente interessati**.

Sono invece assoggettate ad Iva, ad esempio, le prestazioni di trasporto internazionale che un vettore principale - incaricato di trasportare la merce all'estero dall'esportatore, dall'importatore o dal destinatario della stessa - affida, in tutto o in parte, ad un vettore terzo (c.d. **subvezione**)" ([circolare 5/E/2022](#)).

L'Agenzia delle entrate, nella **risposta n. 392 del 26 luglio 2022**, ha commentato l'applicazione della non imponibilità dell'articolo 9 nell'ambito delle **operazioni a catena**.

Nel caso specifico IT, in qualità di esportatore, ha conferito mandato di effettuare le operazioni doganali di esportazione ed il relativo trasporto di merce, da IT al cliente finale in extra UE, ad uno **spedizioniere internazionale e doganale** nell'ambito delle attività di trasporto internazionale di beni.

Lo spedizioniere ha incaricato una società Alfa di effettuare le **operazioni doganali di esportazione ed il trasporto sul territorio italiano**; lo stesso ha incaricato una compagnia di navigazione per il trasporto fuori dal territorio italiano. La società Alfa invece ha incaricato del **trasporto** sul territorio italiano un autotrasportatore per conto terzi, mentre si occuperà direttamente delle operazioni doganali di esportazione.

Pertanto, i **soggetti** coinvolti sono:

- esportatore IT
- spedizioniere internazionale e doganale
- società Alfa incaricata delle operazioni doganali e trasporto sul territorio nazionale
- compagnia di navigazione
- autotrasportatore per conto terzi

L'Agenzia delle entrate ritiene che il servizio di trasporto effettuato dall'autotrasportatore per conto terzi **non rientri nel regime di non imponibilità Iva** perché eseguito nei confronti di un committente che di fatto agisce quale "subappaltatore".

Si tratta di un servizio che Alfa ha a sua volta ricevuto in "subappalto" dallo spedizioniere internazionale, l'unico soggetto, tra quelli coinvolti, **a diretto contatto con l'esportatore da cui**

ha ricevuto mandato, avente a oggetto anche l'esecuzione del trasporto su territorio nazionale.

Una diversa interpretazione legittimerebbe un'applicazione "a catena" del regime di non imponibilità Iva in commento, in evidente contrasto con la citata sentenza della Corte di Giustizia UE.

Dalla formulazione e dall'obiettivo dell'[articolo 146](#), paragrafo 1, lettera e), della Direttiva 2006/112 risulta che tale disposizione debba essere interpretata nel senso che l'esistenza di un rapporto diretto implica non solo che, attraverso il loro obiettivo, le prestazioni di servizi interessate contribuiscano all'effettiva realizzazione di un'operazione di esportazione o di importazione, bensì anche che **taли servizi siano forniti direttamente, a seconda del caso, all'esportatore, all'importatore o al destinatario dei beni di cui a tale disposizione**.

A beneficiare dunque del regime di non imponibilità Iva può essere solo la prestazione di trasporto che Alfa rende a favore dello spedizioniere internazionale e doganale, che oltre a essere espressamente compreso tra quelli elencati al comma 3 dell'articolo 9, fornisce il servizio di trasporto direttamente all'esportatore.

La prestazione di trasporto resa dall'autotrasportatore per conto terzi ad Alfa, territorialmente rilevante in Italia, è invece **imponibile con applicazione dell'aliquota Iva ordinaria**.

Infine, sempre sulla non imponibilità di cui all'articolo 9, con la [risposta n. 370 dell'11.07.2022](#), l'Agenzia delle entrate ne indica l'applicazione sul **trasporto di beni allo stato estero in transito in un deposito doganale** solo se il destinatario della prestazione di trasporto è anche il **"titolare del regime di transito"**.