

CIRCOLARE N. 6/2022

TRASPORTI INTERNAZIONALI Ricostruzione nell'ottica delle Entrate

Con l'articolo 5-septies del DI 146/2021 è stato aggiunto il terzo comma all'articolo 9 del decreto Iva al fine di restringere l'ambito della non imponibilità Iva dei servizi di trasporto di cui al n. 2) del primo comma della norma. In base alla disposizione introdotta, sono non imponibili esclusivamente i trasporti (territorialmente rilevanti) - relativi a beni in esportazione, transito, importazione temporanea o definitiva (a condizione, in quest'ultima ipotesi, che il corrispettivo della prestazione sia incluso nella base imponibile dichiarata in dogana) - che siano resi all'esportatore, al titolare del regime di transito, all'importatore, al destinatario dei beni o al fornitore delle prestazioni di cui al n. 4) del primo comma del medesimo articolo 9 del Dpr 633/1972.

Con la presente circolare si evidenziano le novità in tema di trasporti internazionali alla luce delle interpretazioni fornite recentemente dall'Agenzia delle Entrate.

1) Doppia "esenzione"

Con la risposta 514 del 14 ottobre 2022, "avente per oggetto la disciplina da riservare a un servizio di trasporto che un operatore doganale, il quale si occupa direttamente delle pratiche doganali d'importazione, affida a un vettore terzo addebitandone il costo al proprio cliente/importatore della merce", l'agenzia osserva che, essendo le spese di trasporto comprese nel valore della merce dichiarato in dogana ai sensi dell'articolo 69 del Dpr 633/1972, il requisito oggettivo della non imponibilità, previsto dall'articolo 9, n. 2), risulta rispettato e, di conseguenza, il relativo addebito all'importatore può avvenire senza applicazione dell'imposta, in quanto la prestazione è resa "direttamente

al destinatario finale della merce” ossia a uno dei soggetti individuati dalla norma.

Il medesimo trattamento spetta anche al servizio reso dal vettore terzo al quale l’operatore doganale ha appaltato il trasporto. E ciò perché, in tale rapporto, rileva la qualifica di quest’ultimo soggetto, il quale, in veste di rappresentante doganale diretto (e dunque in nome e per conto) dell’importatore, è incaricato ad espletare “gli atti e le formalità doganali relative all’importazione della merce”, agendo come prestatore dei servizi **di cui al n. 4) dell’articolo 9, comma 1**, “tra i quali sono compresi i servizi relativi alle operazioni doganali”.

Ancorandosi al dato normativo, Agenzia delle Entrate conferma quindi che l’interposizione dell’operatore doganale consente di mantenere il regime di non imponibilità del servizio di trasporto anche quando questo non è addebitato direttamente dal vettore all’importatore. Nel rapporto fra il vettore e l’operatore doganale fa premio la qualifica soggettiva del (sub)committente, il quale rientra fra i soggetti “qualificati” in quanto prestatore di servizi doganali.

Allo stesso modo, beneficia della non imponibilità Iva anche l’addebito della prestazione dal sub-committente al committente/importatore, dal momento che il servizio è reso dall’operatore doganale “(sia pure per il tramite di un terzo fornitore) direttamente al destinatario finale della merce” ovvero a uno dei soggetti espressamente indicati dall’articolo 9, comma 3.

Presupposto ulteriore affinché entrambi gli addebiti siano senz’Iva è che le spese di trasporto abbiano partecipato alla formazione della base imponibile in dogana all’atto dell’importazione ai sensi dell’articolo 69 Dpr 633/1972, condizione che l’operatore doganale dovrà rendere nota al vettore al fine di consentirgli l’emissione di fattura non imponibile.

2) I beni in transito

Con riferimento ai beni in transito, la rilevanza del requisito soggettivo del destinatario della prestazione è stata evidenziata con la circolare 5/E del febbraio 2022 e ribadita anche nella risposta a interpello 370 dell'11 luglio 2022.

Il caso riguarda merce di provenienza extraUe che, giunta in Italia, è immessa in un deposito doganale situato in prossimità di un porto nazionale. La predetta merce, secondo la prospettazione del proponente il quesito, "rimarrebbe sempre 'allo stato estero' in esenzione di dazi, accisa e, una volta introdotta nel deposito doganale, ne uscirebbe per essere destinata a clienti extracomunitari dell'operatore nazionale.

L'agenzia rappresenta che il regime di non imponibilità previsto dall'art. 9, comma 1, n. 2), Dpr 633/1972 è comunque subordinato al fatto che il committente della prestazione di trasporto sia effettivamente il "titolare del regime di transito", ribadendo quindi la necessità di una rigorosa verifica della qualifica soggettiva del destinatario della prestazione.

3) Servizi di carico e scarico

I servizi di carico, scarico e le altre prestazioni di cui al n. 5) del primo comma dell'art. dell'articolo 9 del Dpr 633/1972 continuano invece a beneficiare della non imponibilità per effetto del loro carattere oggettivo, a condizione che si tratti di servizi riconducibili a beni in esportazione, importazione, transito, non rilevando invece la qualifica del committente.

La risposta a interpello 229 del 28 aprile 2022 ha preso posizione sull'estensione della nuova norma ad altre prestazioni elencate nell'articolo 9, negando che le conclusioni della sentenza Ue nella causa C-288/16 vadano oltre l'ambito dei trasporti internazionali di beni di cui al n. 2), la cui disciplina è stata rivista dal DI 146/2021.

Secondo l'agenzia, infatti, l'intervento del legislatore nazionale va interpretato "in senso rigorosamente letterale", con la conseguenza che i servizi di carico, scarico, trasbordo, eccetera, continuano a essere non imponibili a prescindere dal soggetto al quale sono resi.

Le nuove regole per i trasporti internazionali che legano la non imponibilità alla qualifica del committente, pertanto, saranno applicabili soltanto quando tali servizi siano accessori ai trasporti. Solo ricorrendo il nesso di accessorietà con la prestazione principale di trasporto, i servizi in questione saranno addebitati (con o senza Iva) in funzione della qualifica del committente e sempre che, ai fini della non imponibilità, sia provabile la loro oggettiva connessione con le operazioni di esportazione, transito, importazione temporanea o definitiva.

4) Trasporti "a catena"

Con la risposta a interpello 392 del 26 luglio 2022, l'agenzia delle Entrate si occupa invece di una fattispecie nella quale la prestazione di trasporto, relativa a una tratta nazionale nell'ambito di un'operazione d'esportazione, forma oggetto di un rapporto di sub-appalto.

Nella risposta, l'agenzia delle Entrate rammenta dapprima sinteticamente le ragioni della modifica normativa, volta ad adeguarla alle indicazioni della sentenza della Corte di Giustizia europea 29 giugno 2017 nella causa C-288/16, in base alla quale le prestazioni contemplate dall'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 2006/112 beneficiano della non imponibilità solo laddove tali servizi siano forniti "direttamente al mittente o al destinatario di detti beni".

A parere delle Entrate il legislatore nazionale ha inteso "circoscrivere l'ambito applicativo del regime di non imponibilità... escludendo dal beneficio in questione i servizi resi a committenti diversi da quelli espressamente individuati dalla norma" ossia resi a soggetti diversi dagli operatori "qualificati" elencati nel nuovo terzo comma dell'articolo 9 del Dpr 633/1972. Sono "qualificati" l'esportatore, il titolare del regime di transito, l'importatore e il destinatario dei beni, oltre che il prestatore dei

servizi di cui al n. 4) dell'art. 9, comma 1, ossia il prestatore di "servizi di spedizione" relativi ai trasporti internazionali di beni e di "servizi relativi alle operazioni doganali".

Pertanto le Entrate affermano che Epsilon (trasportatore) deve fatturare la prestazione di trasporto ad Alfa (spedizioniere) come imponibile IVA, dal momento che questi agisce come committente/sub-appaltatore, avendo a sua volta ricevuto l'incarico in "subappalto" da Gamma (appaltatore spedizioniere) che è "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 in oggetto.

Le Entrate ritengono che una diversa interpretazione legittimerebbe un'applicazione "a catena" del regime di non imponibilità IVA" in contrasto con le conclusioni della sentenza C-288/16, assegnando di fatto un rilievo decisivo all'"atteggiamento" contrattuale delle parti., rendendo la qualifica di spedizioniere ininfluenza, dal momento che egli agisce qui semplicemente in veste di soggetto che affida l'incarico per il trasporto.

Di seguito le considerazioni in merito ai trasporti a catena.

4.1 Considerazioni

La normativa nazionale, con l'introduzione del comma 3 all'articolo 9 del DPR 633/72, si limita a prevedere che le prestazioni non imponibili non comprendono i servizi di trasporto resi a soggetti diversi:

- Dall'esportatore;*
- Dal titolare del regime di transito;*
- Dal destinatario dei beni;*
- Dal prestatore di servizi di spedizione relativi a trasporti di persone eseguito in parte nel territorio dello Stato e in parte nel territorio estero in pendenza di un 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;

- *Dal prestatore di servizi relativi alle operazioni doganali.*

Dal dettato normativo non si evince se i servizi debbano essere resi

*“**direttamente**” ai soggetti sopra citati, a differenza di quanto sancito in ambito comunitario.*

*“all’articolo 144, concernente esenzioni all’importazione, secondo cui «Gli Stati membri esentano le prestazioni di servizi connesse con l’importazione di beni e il cui valore è compreso nella base imponibile, conformemente all’articolo 86, paragrafo 1, lettera b)»; - all’articolo 146, che disciplina le esenzioni connesse alle esportazioni, in base al quale: «1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti: a) le cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore o per suo conto, fuori della Comunità; ... e) le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie, eccettuate le prestazioni di servizi esenti conformemente agli articoli 132 e 135 qualora siano **direttamente connesse** alle esportazioni o importazioni di beni che beneficiano delle disposizioni previste all’articolo 61 e all’articolo 157, paragrafo 1, lettera a)»”.*

A riconferma dell’interpretazione dello scrivente Studio, e in generale degli addetti ai lavori, l’agenzia delle Entrate con la Circolare 5/E del 25 febbraio 2022 “chiariva che 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. In forza della nuova formulazione dell’articolo 9 del DPR n. 633 del 1972, invece, devono essere 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)**. A tal fine, il vettore principale può anche essere un consorzio o una società cooperativa a cui aderiscono o di cui sono soci i subvettori, incaricati di svolgere il trasporto.

Con la presente Circolare l'Agenzia di fatto si limitava a stabilire la non imponibilità dei servizi di trasporto resi ad un altro trasportatore (subvezione) e **non anche** i servizi di trasporto resi da un sub-committente.

4.2 Conclusioni

Alla luce di quanto sopra, lo scrivente Studio, ritiene che la procedura finora adottata sia corretta, in quanto la società ha correttamente applicato la normativa vigente.

Si ritiene, a far data dalla presente, comunque opportuno adeguarsi **all'interpretazione fornita dall'agenzia delle Entrate** al nuovo comma 3 dell'art. 9., sebbene le interpretazioni dell'Agenzia delle Entrate non abbiano carattere normativo. Una remota futura contestazione in merito avrebbe considerazioni difensive basate sul dettato normativo.

Pertanto, sarà premura della società attestare, al fine di godere della non imponibilità, che l'incarico è stato ricevuto direttamente dall'esportatore, dall'importatore o dal destinatario della merce mediante una dichiarazione scritta.

4.3 ESEMPI

Di seguito alcuni esempi:

a) Trasporto e carico affidati al vettore

Una società italiana vende beni a una società israeliana, incaricando un vettore italiano del trasporto e del relativo servizio di carico. Il vettore può applicare il regime di non imponibilità sia per il trasporto che per i servizi connessi?

Nel caso proposto, la prestazione di carico è accessoria al trasporto e, pertanto, ne segue il regime Iva. Trattandosi di

trasporto su beni in esportazione con committente italiano, l'operazione è non imponibile in base all'articolo 9, comma 1, n. 2, del Dpr 633/1972.

b) Trasporto e carico a due subfornitori diversi.

Riprendendo il caso precedente, con la differenza che il vettore subappalta il servizio di trasporto a un subvettore e quelli di carico a un soggetto diverso, entrambi italiani. I due sub-fornitori applicano l'Iva o il regime di non imponibilità?

Il trasporto va fatturato con Iva perché non è reso "direttamente" all'esportatore. La prestazione di carico, non essendo accessoria al trasporto, è non imponibile (risposta 229/2022). In base ai principi della Corte Ue (C-288/16) sembrerebbe tuttavia più corretta l'applicazione dell'Iva.

c) Trasporto subappaltato dallo spedizioniere.

Una società italiana effettua una cessione all'esportazione incaricando lo spedizioniere (sempre italiano) dell'esecuzione delle pratiche connesse, oltre che del servizio di trasporto che viene subappaltato a un vettore. Quest'ultimo emette fattura con Iva?

Il vettore, se italiano, emette fattura in regime di non imponibilità perché il destinatario del documento è lo spedizioniere, ossia uno dei soggetti individuati dal terzo comma dell'articolo 9 del decreto Iva. La fattura è elettronica e va indicato il codice natura «N3.4».

d) Trasporto subappaltato da un sub-spedizioniere.

Riprendendo il caso precedente, con la differenza che lo spedizioniere incarica un altro spedizioniere di gestire il trasporto e le pratiche connesse all'export. Il secondo spedizioniere incarica un vettore italiano per l'effettuazione del trasporto. Il vettore fattura con Iva?

Sì, il vettore fattura con Iva perché la sua controparte contrattuale non è lo spedizioniere (direttamente) incaricato dall'esportatore ma quello cui è stato subappaltato il servizio (risposta 392/2022 concettualmente in linea con i principi della sentenza C-288/16).

Non sono stati oggetto di chiarimenti i restanti numeri del comma 1 (di seguito elencati), per i quali continuerà ad applicarsi la non imponibilità.

1) Trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello stato ed in parte in territorio estero in pendenza di un unico contratto;

3) i noleggi e le locazioni di navi, aeromobili, autoveicoli, vagoni ferroviari, cabine-letto, containers e carrelli, adibiti ai trasporti di cui al precedente n. 1), ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché a quelli relativi a beni in importazione sempreché i corrispettivi dei noleggi e delle locazioni siano assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'art. 69;

4) i servizi di spedizione relativi ai trasporti di cui al precedente n. 1), ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché ai trasporti di beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano inclusi nella base imponibile ai sensi del primo comma dell'art. 69; i servizi relativi alle operazioni doganali;

4-bis) i servizi accessori relativi alle spedizioni, sempreché i corrispettivi dei servizi accessori abbiano concorso alla formazione della base imponibile ai sensi dell'articolo 69 del presente decreto e ancorché la medesima non sia stata assoggettata all'imposta;

6) i servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto, nonché quelli resi dagli agenti marittimi raccomandatari;

7) i servizi di intermediazione relativi a beni in importazione, in esportazione o in transito, a trasporti internazionali di persone o di beni, ai noleggi e alle locazioni di cui al n. 3), nonché quelli relativi ad operazioni effettuate fuori del territorio della Comunità; le cessioni di licenze all'esportazione;

7-bis) i servizi di intermediazione resi in nome e per conto di agenzie di viaggio, di cui all'articolo 74-ter, relativi a prestazioni eseguite fuori dal territorio degli Stati membri della Comunità economica europea;

8) le manipolazioni usuali eseguite nei depositi doganali a norma dell'art. 152, primo comma, del T.U. approvato con D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43;

9) i trattamenti di cui all'art. 176 del T.U. approvato con D.P.R. 23 gennaio 1973 n. 43, eseguiti su beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati, nonché su beni nazionali, nazionalizzati o comunitari, destinati ad essere esportati da o per conto del prestatore del servizio o del committente non residente nel territorio dello Stato;

Lo Studio è a disposizione per fornire eventuali chiarimenti e/o delucidazioni su quanto sopra.


Studio Truppa - Medici