

CIRCOLARE N. 10/2021

TRASPORTI INTERNAZIONALI
NOVITA' DL 146/2021

L'art. 5 septies del D.L. n. 146/2021 (decreto fiscale), convertito in legge dalla L. 215/2021) recepisce, modificando parzialmente il dettato dell'art.9 del D.p.r. 633/72 (servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali) l'orientamento della Corte di Giustizia UE (causa C-288/16 del 29/06/2017), in base al quale il regime di non imponibilità prevista dall'art. 146 della Direttiva Comunitaria si applica solo sui servizi di trasporto resi direttamente al mittente o al destinatario dei beni.

È utile precisare che le nuove disposizioni impattano unicamente i servizi resi a imprese committenti stabilite in Italia. I servizi resi a committenti esteri restano non soggetti ad IVA ex art. 7 – ter Dpr 633/1972.

L'art. 9 comma 1, n.2, del DPR 633/72 si limita attualmente a prevedere la non imponibilità per 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 del primo comma dell'art. 69”*. Pertanto, il regime di favore è stato generalmente applicato avendo come riferimento la “connessione” del trasporto con un bene in esportazione o importazione. La stessa amministrazione finanziaria aveva più volte precisato che la non imponibilità spetta *“anche nei casi i cui i trasporti vengono effettuati da più vettori o da terzi sub-contraenti”*.

Di contro, a livello comunitario l'art. 146 della Direttiva IVA prevede che gli Stati membri esentano le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie, se direttamente connesse alle esportazioni o importazioni di beni. La Corte di Giustizia UE, come anticipato in premessa, ritiene applicabile il regime di esenzione solo se tali servizi di trasporto vengono forniti *“direttamente al mittente o destinatario di tali beni”*. Di conseguenza i servizi resi dall'eventuale sub-trasportatore non possono essere esentati dall'imposta.

Il “Decreto fiscale” interviene al fine di risolvere l'incompatibilità con la norma comunitaria, aggiungendo il comma 3 all'art. 9 il quale titola *“le prestazioni di cui al primo comma, 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 primo comma”*.

Restano salvi i comportamenti difformi adottati anteriormente alla data di entrata in vigore della nuova norma.

Il DL 146/2021 nell'introdurre il nuovo comma 3 ribadisce che il trattamento di non imponibilità spetta anche ai servizi di trasporto resi ai soggetti che prestano servizi di cui al numero 4 dell'art. 9, ossia ai "*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 (3) del primo comma dell'art. 69; i servizi relativi alle operazioni doganali*".

Alla luce delle novità sopra riportate si evidenziano le casistiche maggiormente ricorrenti:

- **Servizio di trasporto reso a soggetto estero:** l'operazione è non soggetta ad IVA ex art. 7 ter DPR 633/72;
- **Servizio di trasporto reso a impresa di spedizione:** se l'operazione ha ad oggetto un bene in esportazione, transito, importazione, è non imponibile art. 9 secondo la novella normativa. Stesso discorso nel caso in cui il servizio di trasporto fosse reso da un'impresa di spedizione ad altra impresa di spedizione;
- **Servizio di trasporto reso a committente italiano diverso da esportatore/importatore e impresa di spedizione** (vedi punto precedente): l'operazione è soggetta ad iva ordinaria.

Restano invariati 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;

- 5) i servizi di carico, scarico, trasbordo, manutenzione, stivaggio, disstivaggio, pesatura, misurazione, controllo, refrigerazione, magazzinaggio, deposito, custodia e simili, relativi ai beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea ovvero relativi a beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi stessi siano assoggettati ad imposta a norma del primo comma dell'art. 69;
- 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;

Si riassumono, in forma tabellare, le varie possibili fattispecie ed il relativo trattamento IVA, ante e post DL 146/2021.

TABELLA DI SINTESI SERVIZI DI TRASPORTO SECONDO LA NORMATIVA IN VIGORE FINO AL 31/12/2021

Prestatore (vettore)	Commitente (mittente)	Paese di presa consegna	Paese di destinazione finale	Trattamento Iva	ART	INTRASTAT
UE	IT	IT	IT	IMPONIBILE	22 INTEGRAZIONE	SI
		IT	UE	IMPONIBILE	22 INTEGRAZIONE	SI
		UE	IT	IMPONIBILE	22 INTEGRAZIONE	SI
		UE	UE	IMPONIBILE	22 INTEGRAZIONE	SI
		IT	EXTRA UE	NON IMPONIBILE	ART9	NO
		UE	EXTRA UE	NON IMPONIBILE	ART9	NO
		EXTRE UE	IT	NON IMPONIBILE (VEDI NOTA)	ART9	NO
		EXTRE UE	UE	NON IMPONIBILE	ART9	NO
		EXTRE UE	EXTRA UE	IMPONIBILE	22 AUTOFATTURA	NO

Prestatore (vettore)	Commitente (mittente)	Paese di presa consegna	Paese di destinazione finale	Trattamento Iva	ART	INTRASTAT
EXTRA UE	IT	IT	IT	IMPONIBILE	22 INTEGRAZIONE	SI
		IT	UE	IMPONIBILE	22 INTEGRAZIONE	SI
		UE	IT	IMPONIBILE	22 INTEGRAZIONE	SI
		UE	UE	IMPONIBILE	22 INTEGRAZIONE	SI
		IT	EXTRA UE	NON IMPONIBILE	ART9	NO
		UE	EXTRA UE	NON IMPONIBILE	ART9	NO
		EXTRE UE	IT	NON IMPONIBILE (vedi nota)	ART9	NO
		EXTRE UE	UE	NON IMPONIBILE	ART9	NO
		EXTRE UE	EXTRA UE	IMPONIBILE	22 AUTOFATTURA	NO

NB: a condizione che le spese di trasporto siano incluse nel valore dei beni importati, sui quali è applicata l'iva in dogana. Nel caso contrario, la fattura andrà integrata con iva al 22%.

Prestatore (vettore)	Commitente (mittente)	Paese di presa consegna	Paese di destinazione finale	Trattamento Iva	ART	INTRASTAT
IT 1	IT 2	IT	IT	IMPONIBILE	22 INTEGRAZIONE	SI
		IT	UE	IMPONIBILE	22 INTEGRAZIONE	SI
		UE	IT	IMPONIBILE	22 INTEGRAZIONE	SI
		UE	UE	IMPONIBILE	22 INTEGRAZIONE	SI
		IT	EXTRA UE	NON IMPONIBILE	ART9	NO
		UE	EXTRA UE	NON IMPONIBILE	ART9	NO
		EXTRE UE	IT	NON IMPONIBILE (vedi nota)	ART9	NO
		EXTRE UE	UE	NON IMPONIBILE	ART9	NO
		EXTRE UE	EXTRA UE	IMPONIBILE	22 AUTOFATTURA	NO

Prestatore (vettore)	Commitente (mittente)	Paese di presa consegna	Paese di destinazione finale	Trattamento Iva	ART	INTRASTAT
IT1	UE	NA	NA	NON SOGGETTO	ART 7 TER	SI
IT1	EXTRA - UE	NA	NA	NON SOGGETTO	ART 7 TER	NO

TABELLA DI SINTESI SERVIZI DI TRASPORTO SECONDO LA NORMATIVA IN VIGORE DAL 01/01/2022

Prestatore (vettore)	Commitente (mittente)	Paese di presa consegna	Paese di destinazione finale	Trattamento Iva		INTRASTAT	VARIAZIONI
UE	IT	IT	IT	IMPONIBILE	IVA REVERSE CHARGE	SI	Nessuna variazione
		IT	UE	IMPONIBILE	IVA REVERSE CHARGE	SI	Nessuna variazione
		UE	IT	IMPONIBILE	IVA REVERSE CHARGE	SI	Nessuna variazione
		UE	UE	IMPONIBILE	IVA REVERSE CHARGE	SI	Nessuna variazione
		IT	EXTRA UE	NON IMP/IMPONIBILE	ART.9/IVA REVERSE (Nota 2)	NO/SI	Nuovo comma 3 art. 9 dpr 633/72
		UE	EXTRA UE	NON IMP/IMPONIBILE	ART.9/IVA REVERSE (Nota 2)	NO/SI	Nuovo comma 3 art. 9 dpr 633/72
		EXTRE UE	IT	NON IMP/IMPONIBILE(Nota 1)	ART.9/IVA REVERSE (Nota 2)	NO/SI	Nuovo comma 3 art. 9 dpr 633/72
		EXTRE UE	UE	NON IMP/IMPONIBILE(Nota 1)	ART.9/IVA REVERSE (Nota 2)	NO/SI	Nuovo comma 3 art. 9 dpr 633/72
EXTRE UE	EXTRA UE	IMPONIBILE	IVA REVERSE CHARGE	SI	Nessuna variazione		

Prestatore (vettore)	Commitente (mittente)	Paese di presa consegna	Paese di destinazione finale	Trattamento Iva		INTRASTAT	VARIAZIONI
EXTRA UE	IT	IT	IT	IMPONIBILE	IVA AUTOFATTURA	NO	Nessuna variazione
		IT	UE	IMPONIBILE	IVA AUTOFATTURA	NO	Nessuna variazione
		UE	IT	IMPONIBILE	IVA AUTOFATTURA	NO	Nessuna variazione
		UE	UE	IMPONIBILE	IVA AUTOFATTURA	NO	Nessuna variazione
		IT	EXTRA UE	NON IMP/IMPONIBILE	ART.9/IVA AUTOFATTURA (Nota 2)	NO	Nuovo comma 3 art. 9 dpr 633/72
		UE	EXTRA UE	NON IMP/IMPONIBILE	ART.9/IVA AUTOFATTURA (Nota 2)	NO	Nuovo comma 3 art. 9 dpr 633/72
		EXTRE UE	IT	NON IMP/IMPONIBILE (Nota 1)	ART.9/IVA AUTOFATTURA (Nota 2)	NO	Nuovo comma 3 art. 9 dpr 633/72
		EXTRE UE	UE	NON IMP/IMPONIBILE (Nota 1)	ART.9/IVA AUTOFATTURA (Nota 2)	NO	Nuovo comma 3 art. 9 dpr 633/72
EXTRE UE	EXTRA UE	IMPONIBILE	IVA AUTOFATTURA	NO	Nessuna variazione		

Prestatore (vettore)	Commitente (mittente)	Paese di presa consegna	Paese di destinazione finale	Trattamento Iva		INTRASTAT	VARIAZIONI
IT 1	IT 2	IT	IT	IMPONIBILE	IVA	NO	nessuna variazione
		IT	UE	IMPONIBILE	IVA	NO	nessuna variazione
		UE	IT	IMPONIBILE	IVA	NO	nessuna variazione
		UE	UE	IMPONIBILE	IVA	NO	nessuna variazione
		IT	EXTRA UE	NON IMP/IMPONIBILE	ART.9/IVA (Nota 2)	NO	Nuovo comma 3 art. 9 dpr 633/72
		UE	EXTRA UE	NON IMP/IMPONIBILE	ART.9/IVA (Nota 2)	NO	Nuovo comma 3 art. 9 dpr 633/72
		EXTRE UE	IT	NON IMP/IMPONIBILE (Nota 1)	ART.9/IVA (Nota 2)	NO	Nuovo comma 3 art. 9 dpr 633/72
		EXTRE UE	UE	NON IMP/IMPONIBILE (Nota 1)	ART.9/IVA (Nota 2)	NO	Nuovo comma 3 art. 9 dpr 633/72
EXTRE UE	EXTRA UE	IMPONIBILE	IVA	NO	Nessuna variazione		

Prestatore (vettore)	Commitente (mittente)	Paese di presa consegna	Paese di destinazione finale	Trattamento Iva		INTRASTAT	VARIAZIONI
IT1	UE	NA	NA	NON SOGGETTO	ART 7 TER	SI	Nessuna variazione
IT1	EXTRA - UE	NA	NA	NON SOGGETTO	ART 7 TER	NO	Nessuna variazione

Nota 1: a condizione che le spese di trasporto siano incluse nel valore dei beni importati, sui quali è applicata l'iva in dogana. Nel caso contrario, la fattura andrà integrata con iva al 22%.

Prestatore (vettore)	Commitente (mittente)	Paese di presa consegna	Paese di destinazione finale	Trattamento Iva		INTRASTAT	VARIAZIONI
IT1	UE	NA	NA	NON SOGGETTO	ART 7 TER	SI	Nessuna variazione
IT1	EXTRA - UE	NA	NA	NON SOGGETTO	ART 7 TER	NO	Nessuna variazione

Nota 1: a condizione che le spese di trasporto siano incluse nel valore dei beni importati, sui quali è applicata l'iva in dogana. Nel caso contrario, la fattura andrà integrata con iva al 22%.

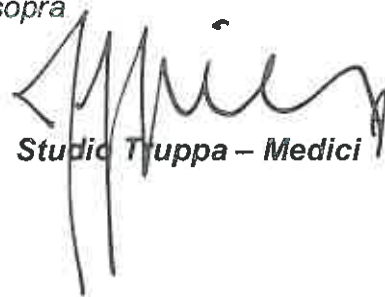
Nota 2: va applicata l'iva con il meccanismo dell'inversione contabile (Integrazione o autofattura) ai servizi di trasporto resi a soggetti diversi: dall'esportatore;

- dal titolare regime di transito;
- dall'importatore;
- dal destinatario dei beni;

dal prestatore di servizi di spedizione relativi a trasporti di persone 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 ai trasporti di beni in importazione (vedi nota 2)

Pertanto, se i servizi di trasporto sono resi ai soggetti sopra riportati l'operazione si considera non imponibile con applicazione dell'art. 9 DPR 633/72

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


Studio Truppa – Medici