

Shipping & Fisco

SECONDA EDIZIONE

Agenzia delle Entrate

Spediporto

Associazione Spedizionieri
Corrieri e Trasportatori
di Genova

Camera di Commercio
di Genova



Shipping & Fisco 2

Shipping & Fisco

SECONDA EDIZIONE

A cura di:
Agenzia delle Entrate
Spediporto
Camera di Commercio di Genova

INTRODUZIONE

Il trasporto e le spedizioni

Inquadramento generale e riflessioni di settore	8
---	---

CAPITOLO PRIMO

Il contratto di trasporto e il contratto di spedizione

Due fattispecie a confronto	12
-----------------------------------	----

1.1 Il contratto di trasporto	13
--	-----------

1.1.1 Definizione civilistica ed inquadramento normativo	13
--	----

1.1.2 Il contratto di trasporto nell'ambito delle spedizioni internazionali	14
---	----

1.1.2.a Lo shipping nel sistema dell'IVA - brevi note introduttive	16
--	----

1.1.2.b La territorialità dell'IVA nel trasporto nazionale ed internazionale	21
--	----

1.1.3 Il regime di responsabilità nel contratto di trasporto: le soluzioni assicurative ..	29
--	----

1.2 Il contratto di spedizione	31
---	-----------

1.2.1 Definizione civilistica ed inquadramento normativo	31
--	----

1.2.2 Lo spedizioniere come mandatario senza rappresentanza: le prestazioni proprie	33
--	----

1.2.2.a Il trattamento IVA del contratto di spedizione come particolare figura di mandato senza rappresentanza	35
---	----

1.2.2.b Il trattamento ai fini delle imposte dirette	41
--	----

1.2.2.c Le scritture contabili	44
--------------------------------------	----

1.3 Figure particolari di spedizioniere	47
--	-----------

1.3.1 Lo spedizioniere internazionale	47
---	----

1.3.2 Lo spedizioniere vettore	47
--------------------------------------	----

1.3.3 Lo spedizioniere doganale	48
---------------------------------------	----

1.3.4 Lo spedizioniere nave	52
-----------------------------------	----

CAPITOLO SECONDO

Lo spedizioniere e le operazioni internazionali	56
---	----

2.1 Le operazioni all'esportazione	57
--	----

2.2 Le operazioni all'importazione	59
--	----

2.3 I servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali	61
--	----

CAPITOLO TERZO

I soggetti non residenti: stabilimento o identificazione. Il rappresentante fiscale	66
---	----

3.1 Forme di identificazione dei soggetti non residenti	67
---	----

3.2 Il rappresentante fiscale	69
-------------------------------------	----

CAPITOLO QUARTO

Il deposito	70
4.1 Il deposito doganale	71
4.2 Il deposito IVA	73
4.3 Introduzione di beni in deposito da parte di soggetti non residenti (comunitari ed extracomunitari)	77
4.4 Obblighi contabili dei depositi IVA	78
4.5 Operazioni senza il pagamento dell'IVA	82
4.6 Prestazioni di servizi su beni custoditi in deposito	84
4.7 Operazioni soggette al pagamento dell'IVA	88
4.7.1 Determinazione della base imponibile ed obblighi di documentazione/registrazione delle operazioni	88
4.8 Consignment stock e depositi IVA	89

CAPITOLO QUINTO

I nuovi servizi di logistica	92
5.1 Il contratto di logistica	93
5.2 La figura dell'NVOCC (Non Vessel Operator Common Carrier)	94
5.3 La figura dell'MTO (Multimodal Transport Operator)	95
5.4 La nozione di porto in senso tecnico: la nuova delimitazione delle aree operative	95

CAPITOLO SESTO

Casi pratici	98
6.1 Quesiti	99

Shipping & Fisco

SECONDA EDIZIONE

Presentazione.

Nella prima edizione il mio predecessore aveva scritto: “per chi opera in una regione come la Liguria il rapporto con il mondo dello shipping diventa naturale, direi quasi quotidiano”.

Con piacere, quindi, la Direzione Regionale della Liguria dell’Agenzia delle Entrate ha acconsentito di collaborare alla stesura della seconda edizione.

La partecipazione dell’Agenzia delle Entrate alla guida ha diverse ragioni: la prima è quella di diffondere la cultura dell’IVA, un’imposta difficile e complessa, ma centrale negli ordinamenti tributari; la seconda attiene alla consapevolezza che solo un rapporto corretto, trasparente e dialogante con le categorie economiche realizza veramente la *tax compliance*; infine l’idea che la divulgazione degli adempimenti regolari agli operatori economici contribuisce efficacemente al contrasto del pernicioso fenomeno delle frodi che affligge il regime intracomunitario dell’IVA. La revisione si è resa urgente, sotto l’aspetto tributario, in seguito alla riforma dell’IVA, operata dalle Direttive n. 2008/8/CE, n. 2008/9/CE e n. 2008/117/CE, recepite dal D.Lgs. n. 18 dell’11 febbraio 2010, con cui si sono modificate numerose disposizioni del D.P.R. 633/1972 e del D.L. 331/1993, in particolare il nuovo presupposto di territorialità dell’IVA.

Va detto chiaramente, in coerenza a quanto precede, che l’apporto della Direzione Regionale della Liguria dell’Agenzia delle Entrate non deve avere e non ha carattere interpretativo, ma illustrativo, ossia di aiuto concreto agli operatori economici per l’applicazione delle norme tributarie nella loro attività quotidiana.

Ci auguriamo di essere stati utili per gli spedizionieri anche in questo secondo evento editoriale e auspichiamo agli operatori un interessante avvenire professionale ed economico nella globalità, in cui essi hanno un ruolo di protagonisti.

Franco Latti

*Agenzia delle Entrate
Direttore Regionale della Liguria*



Quando la Spediporto concluse, insieme all'Agenzia delle Entrate, la stesura della prima edizione di Shipping & Fisco, l'auspicio condiviso fu quello di aver realizzato un lavoro aperto alle case di spedizione internazionali ed ai "pratici", ossia a coloro che quotidianamente, nell'ambito delle attività di consulenza internazionale, si trovano nella condizione di dover lucidamente e a ragion veduta fornire chiarimenti e risposte alla propria clientela.

Quelle che in allora furono attese già lusinghiere vennero superate, alla prova dei fatti, dal grande successo ottenuto con la prima edizione.

Con rinnovato entusiasmo e con la certezza, questa volta, di offrire tanto agli operatori quanto ai consulenti ed ai protagonisti, uno strumento in grado di illustrare con chiarezza e semplicità le complessità legate alla riformata legge IVA, abbiamo dato corso ad un impegnativo lavoro che ha visto consolidare la fondamentale collaborazione con la Direzione Regionale della Liguria dell'Agenzia delle Entrate, a cui va il sincero ringraziamento della nostra categoria per l'impegno con cui ha lavorato insieme a noi alla redazione di questa seconda edizione.

Un grazie naturalmente va riconosciuto alla Camera di Commercio di Genova che ha sostenuto con il suo importante contributo questa pubblicazione, dimostrando di credere nell'importanza di questa iniziativa editoriale per diffondere cultura e conoscenze tecniche tra le imprese liguri. L'auspicio è dunque quello di aver aggiornato uno strumento di lavoro che si è rivelato di grande aiuto per gli operatori del nostro settore, in grado di aiutarli ed orientarli nelle loro attività.

Roberta Oliaro

*Presidente
Spediporto*



Era fin troppo facile prevedere il successo che ha accompagnato, presso gli operatori del settore, la prima edizione dell'utile vademecum che, su iniziativa della Spediporto, ha fornito un valido e concreto aiuto alle case di spedizione per orientarsi nel dedalo della rigogliosa e a volte inestricabile produzione normativo-regolamentare che caratterizza il nostro sistema fiscale e doganale.

Dal 2006 - anno in cui la prima edizione ha visto la luce - lo scenario operativo che sta di fronte agli Spedizionieri non si è certo semplificato: gli Spedizionieri, veri e propri architetti del trasporto, devono infatti confrontarsi con un quadro sempre più complesso di regole e limiti normativi, anche e soprattutto sul terreno fiscale.

Anche lo scenario delle Convenzioni internazionali che regolano il trasporto ha subito e sta subendo, come nel caso delle Regole di Rotterdam, significative innovazioni.

Genova – con il suo Porto e la gamma importante delle sue imprese dedicate ai trasporti – ha sempre svolto un ruolo di riferimento nel panorama nazionale per tutti i soggetti istituzionali ed operativi, antesignana di molte riconversioni e svolte, tra le quali non si possono non citare iniziative come quelle legate ad E-Port, al "pre-clearing" e alla Carta dei Servizi: tutte cose ben conosciute dai nostri Spedizionieri, che vi hanno svolto un ruolo fondamentale.

I trasporti e la logistica rappresentano un terreno fertile di collaborazione e affiancamento tra gli Enti camerali ed i rispettivi settori imprenditoriali. Così è in particolare misura per la nostra Camera di Commercio e Spediporto, il cui Presidente sta esercitando con successo e competenza il ruolo anche di Presidente della Consulta per il settore marittimo portuale-logistico, prezioso organo consultivo stabilito dal nostro Statuto Camerale.

Paolo Odone

*Presidente
Camera di Commercio di Genova*



Shipping & Fisco

SECONDA EDIZIONE

Il trasporto e le spedizioni.

Inquadramento generale
e riflessioni di settore.

INTRODUZIONE

Il trasporto e le spedizioni Inquadramento generale e riflessioni di settore

Possiamo sostenere senza timore di smentita che lo spedizioniere internazionale incarna al giorno d'oggi un vero e proprio operatore globale che grazie alle sue specifiche competenze, acquisite in tutte le materie necessarie a supportare tecnicamente e fattivamente la realizzazione di un trasporto internazionale, ha modo di confrontarsi quotidianamente con numerosissimi problemi, di varia natura, che si propongono nel corso dell'esecuzione del suo mandato.

L'esame e lo studio di questi problemi, l'individuazione delle relative risposte e soluzioni costituiscono un obiettivo importante per rendere più sicuro il procedere dell'operatore e delle imprese nell'esercizio delle loro attività.

La quotidiana freneticità in cui vengono organizzate complesse operazioni di trasporto e spedizione sono spesso la premessa in cui può insinuarsi l'errore, l'errata valutazione.

L'obiettivo che la presente trattazione si pone è quello di analizzare con la lente di ingrandimento le operazioni che una casa di spedizioni internazionale pone in essere al fine di dare compiuta realizzazione al mandato ricevuto. Una trattazione dunque specialistica che interviene in un campo dove il groviglio di norme di diritto civile e commerciale, di diritto doganale e comunitario, di diritto internazionale ed assicurativo si vanno ad incrociare sulla non meno complessa normativa IVA.

Ecco allora che per raggiungere l'ambizioso traguardo si è reso necessario partire da un'introduzione al tema mirante a chiarire alcune nozioni che sono una premessa indispensabile per una corretta individuazione e classificazione delle operazioni che una casa di spedizioni pone in essere. Sulla base di tale prospettiva si è dunque partiti in occasione della precedente edizione e così si intende proseguire, chiarendo le nozioni di contratto di trasporto, di contratto di spedizione, di mandato con e senza rappresentanza, inserendo queste definizioni all'interno di una dinamica internazionale dei mercati.

Compiuto questo primo passo l'attenzione si sposterà sul D.P.R. 633/1972 e sull'inquadramento che le attività dello shipping ricevono all'interno dell'impianto normativo dell'IVA, non prima però di aver ben individuato i presupposti soggettivi, oggettivi e territoriali di applicazione dell'imposta ed aver chiarito, nei confronti delle operazioni di trasporto, quelle che possono essere inquadrate come "prestazioni generiche" rispetto alla normativa IVA e quelle che invece ricadono nelle cosiddette "prestazioni specifiche" alla luce ovviamente delle recenti modifiche normative operate per effetto del recepimento nel nostro ordinamento giuridico delle Direttive comunitarie n. 2008/8/CE, n. 2008/9/CE e n. 2008/117/CE.

Ciò compiuto, si potrà entrare nel dettaglio della disciplina specifica dell'IVA nel settore dei trasporti nazionali ed internazionali.

Al fine di rendere più agile l'applicazione delle casistiche che verranno individuate dopo un'accurata disamina, sono state inserite diverse tavole riassuntive all'interno delle quali è possibile rintracciare per singola operazione di trasporto, di movimentazione e di magazzino il relativo regime impositivo.

Nel corso della trattazione, individuato nel mandato senza rappresentanza la fattispecie contrattuale tipica in forza della quale la casa di spedizione opera, analizzeremo quali importanti regole la legge IVA stabilisce per la determinazione della base imponibile della prestazione che il mandatario/spedizioniere rende al mandante.

Al fine della più completa ed esaustiva trattazione della materia non verrà trascurato di analizzare anche il trattamento ai fini delle imposte dirette del riaddebito di costi dal mandatario/spedizioniere al mandante, cercando, anche in questo caso, di dare preminenza alla sostanza delle operazioni.

Una volta conclusa questa parte, il manuale entrerà progressivamente a rivolgere la propria attenzione sulle singole operazioni che compongono le più generali operazioni di importazione ed esportazione delle merci. Accanto ad una efficace descrizione delle operazioni di imballaggio, scarico, ricarico, movimentazione ed imbarco delle merci, e ad un'analisi delle operazioni di controllo, verrà poi esaminato l'inquadramento impositivo a cui devono soggiacere i diritti di esecuzione di mandato ed i diritti fissi per stampati, spese postali e telefoniche. Vedremo quanto risulterà fondamentale la corretta descrizione in fattura delle spese e il corretto inserimento delle singole voci che compongono lo stesso documento di spesa.

La succitata operazione verrà compiuta con riferimento alle operazioni di importazione e di esportazione avendo riguardo ad analizzare nel dettaglio le singole operazioni, i relativi servizi e prestazioni accessorie costituenti il presupposto fattivo indispensabile a realizzare uno scambio internazionale.

Particolare attenzione verrà posta all'interno del secondo capitolo all'analisi delle cosiddette "operazioni in ambito portuale" allo scopo di verificare quando, ed entro quali limiti, le stesse potranno essere riaddebitate dallo spedizioniere al proprio mandante, conservando il medesimo regime di non imponibilità, verificando di volta in volta il presupposto territoriale.

Da questo punto si proseguirà nell'identificazione del corretto trattamento ai fini IVA delle operazioni di importazione ed esportazione che costituiscono le voci più ricorrenti delle fatture con cui lo spedizioniere riaddebita al proprio cliente (maggiorandoli della propria provvigione) i costi da esso sostenuti per dare esecuzione al proprio mandato.

In ragione del recepimento delle recenti direttive comunitarie, la disciplina del rappresentante fiscale ha subito un profondo rinnovamento e pertanto è stato necessario estrapolare la stessa dal capitolo del deposito doganale e del deposito fiscale (così nella precedente edizione) e inserirlo come capitolo a sé stante. In considerazione dell'importanza dell'argomento e dell'uso della rappresentanza fiscale il manuale ne esaminerà i prerequisiti, chiarendo i concetti di "rappresentanza con obblighi ridotti" (c.d. rappresentanza leggera) di operatore comunitario e di "rappresentanza con obblighi ordinari" (c.d. rappresentanza pesante) di operatore extracomunitario. Saranno dunque esaminati gli obblighi che assistono l'introduzione di un bene in deposito e quelli che emergono in conseguenza di operazioni che vengono realizzate sui beni custoditi in deposito al momento dell'introduzione.

Nel capitolo quarto l'attenzione verrà rivolta ad esaminare il deposito doganale e quindi anche il deposito IVA, andando ad analizzare per ciascuna tipologia di deposito le caratteristiche ad esso proprie, gli adempimenti formali e documentali del depositario e del depositante, i rispettivi obblighi.

Le convinzioni e gli obiettivi che hanno inizialmente motivato questo lavoro, e che crediamo abbiano trovato conferma nel suo prodotto finale, hanno assunto quale obiettivo quello di fornire alla categoria uno strumento di lavoro agile e di facile consultazione per il lavoro operativo. Un piccolo manuale all'interno del quale attingere le cognizioni fondamentali per una corretta applicazione della legge sull'IVA che assista le principali operazioni che uno spedizioniere si trova a dover compiere nello svolgimento del proprio lavoro.

L'auspicio è anche quello di aver creato uno strumento che contribuisca ad un'ulteriore crescita delle competenze e cognizioni degli operatori delle case di spedizioni attraverso un'analisi della propria attività che non trascuri alcun aspetto. È per tale ragione che si è ritenuto opportuno rispolverare nella parte iniziale i principi cardine del contratto di trasporto, di quello di spedizione, del mandato per poi giungere, in senso progressivo, ad un'analisi calata nel vivo delle singole operazioni portuali ed extraportuali, di importazione ed esportazione, di deposito e di trasporto. Il tutto attraverso una precisa e sistematica analisi della normativa, delle principali circolari e della giurisprudenza di riferimento.

Un augurio, questa volta rivolto alla categoria degli spedizionieri affinché, anche attraverso la lettura di questo lavoro, possa acquisire o consolidare la consapevolezza di quanto il proprio lavoro sia alta espressione di una professionalità complessa ed in continuo divenire, che richiede ai propri praticanti un continuo ed incessante lavoro di aggiornamento e di crescita cognitiva che ha pochi eguali nel variegato mondo del commercio internazionale e che è auspicabile trovi adeguato compenso.

Shipping & Fisco

SECONDA EDIZIONE

I

**Il contratto
di trasporto
e il contratto
di spedizione:**

due fattispecie a confronto.

I IL CONTRATTO DI TRASPORTO È IL CONTRATTO DI SPEDIZIONE: DUE FATTISPECIE A CONFRONTO

1.1 Il contratto di trasporto

1.1.1. Definizione civilistica ed inquadramento normativo

Il contratto di trasporto viene genericamente definito come il contratto mediante il quale il vettore si obbliga, verso corrispettivo, a trasferire persone o cose da un luogo a un altro¹.

Nelle transazioni commerciali internazionali la consegna delle merci al vettore o ad un suo agente individua il soggetto che, per effetto di un contratto di trasporto stipulato, si obbliga a porre a disposizione dell'acquirente in buon ordine e nel luogo convenuto, la merce oggetto della stipulazione, con conseguente passaggio dei rischi dal mittente al vettore stesso.

La fattispecie contrattuale del trasporto coinvolge quindi tre soggetti:

- il **mittente**, che è colui che negozia e conclude il contratto di trasporto con il vettore;
- il **vettore**, ovvero chi gestisce l'attività di trasporto, obbligandosi ad eseguirlo attraverso un'apposita organizzazione di mezzi propri, altrui o a mezzo di altri soggetti ed impegnandosi a consegnare al destinatario le cose trasportate, nel luogo, nel termine e con le modalità indicate nel contratto, assumendo su di sé il rischio della perdita o dell'avaria della merce;
- il **destinatario**, ovvero il soggetto nei confronti del quale deve avvenire la consegna.

Il trasporto ha inoltre natura consensuale, dal momento che esso si perfeziona sulla base del semplice accordo delle parti.

Su richiesta del vettore, il mittente è tenuto a rilasciare una **lettera di vettura** con la propria sottoscrizione, contenente l'indicazione del destinatario e del luogo di destinazione, la natura, il peso, la quantità e il numero di cose da trasportare nonché tutti gli estremi necessari all'esecuzione del trasporto stesso.

A seguito della recente riforma intervenuta nel settore dell'autotrasporto, è prevista altresì la compilazione da parte del mittente della c.d. **scheda di trasporto**².

Analogamente, il mittente ha diritto di ottenere dal vettore, su apposita richiesta, un **uplicato della lettera di vettura** debitamente sottoscritto ovvero il rilascio di una ricevuta di carico con le indicazioni prescritte in ordine al contenuto del trasporto nel caso in cui non sia stata rilasciata lettera di vettura.

Nella prassi, i documenti di trasporto diventano titoli rappresentativi della merce quando la riconsegna, su richiesta del mittente, deve avvenire contro esibizione del documento originale emesso alla partenza³. Ciò si realizza quando l'originale trattenuto dal mittente, inoltrato con vincolo al pagamento tramite un istituto di credito, **Cash Against Documents (C.A.D.)**, è necessario per ottenere la consegna della merce.

¹ Art. 1678 Cod. Civ.

² Il D.Lgs. 214/2008 di modifica al D.Lgs. 286/2005, all'art. 7 bis introduce la scheda di trasporto, regolata con successive Circolari Interministeriali del 17.07.2009 e del 06.08.2009.

³ Ai sensi dell'art. 1684 Cod. Civ., ultimo comma "Il duplicato della lettera di vettura e la ricevuta di carico possono essere rilasciate con la clausola all'ordine". In tal modo i documenti diventano titoli rappresentativi di merci ed i diritti nascenti dal contratto si trasferiscono mediante girata e consegna del relativo titolo.

Ne consegue che solo in presenza di un titolo rappresentativo (lettera di vettura, polizza di carico, etc.), il vettore potrà procedere alla consegna delle merci.

Tra i diritti del mittente è compreso il c.d. **diritto di contrordine**, inteso come facoltà di modificare il contenuto originario del contratto, anche mediante una semplice richiesta verbale⁴. In ogni caso, il mittente è tenuto a risarcire le spese che il vettore ha dovuto sostenere a causa del contrordine, oltre al risarcimento degli eventuali danni.

Nel caso in cui i documenti di trasporto siano emessi come titoli rappresentativi delle merci, il diritto di contrordine subisce una limitazione, stante che il mittente perde il diritto di modificare le originarie condizioni dal momento in cui si priva del documento originale per trasmetterlo al destinatario.

1.1.2 Il contratto di trasporto nell'ambito delle spedizioni internazionali

Il sistema del trasporto ha subito una vera e propria rivoluzione negli anni immediatamente successivi alla Seconda Guerra Mondiale, con l'adozione su larga scala dei container⁵.

Le prime notizie di utilizzo di sistemi containerizzati risalgono infatti agli anni Trenta, seppure limitati al trasporto ferroviario.

Negli anni Sessanta il container diventa il principale sistema di trasporto di manufatti generici, c.d. **general cargo**, consentendo di portare a monte del porto (o di altre infrastrutture dedicate allo scambio modale), le operazioni di carico, scarico, stivaggio, ispezione, controllo, etc., dal momento che il container viene trattato come unità di carico indivisibile e quindi agevolmente trasbordabile da un mezzo di trasporto all'altro, senza esporre il carico al rischio di danni e/o furti.

Nell'ambito dei trasporti intercontinentali, si è pertanto imposta la distinzione tra:

- il **trasporto intermodale**, ovvero il trasferimento di merce attraverso più modalità di trasporto, ma con una stessa unità di carico, senza scomposizione dell'unità stessa;
- il **trasporto multimodale**, inteso come trasferimento di merce che utilizza almeno due modi di trasporto diverso, con scomposizione dell'unità di carico;
- il **trasporto combinato**, in cui la maggior parte del percorso si effettua per ferrovia, vie navigabili o per mare, mentre i percorsi iniziali e/o terminali sono realizzati su strada.

Si possono distinguere diversi tipi di trasporto, in relazione alla via da percorrere, nonché al mezzo di locomozione utilizzato: trasporto **via terra** (stradale o ferroviario), trasporto **via acqua** (marittimo o fluviale) e **via aerea**.

⁴ Ai sensi dell'art. 1685 Cod. Civ., il mittente può infatti sospendere il trasporto e chiedere la restituzione delle cose, ovvero ordinarne la consegna ad un destinatario diverso da quello originariamente indicato o anche disporne diversamente. Il suddetto diritto compete al mittente durante l'esecuzione del trasporto e fino a quando il potere di disposizione sulla cosa passa, con la richiesta della riconsegna, al destinatario.

⁵ Dalle dimensioni iniziali si è passati nel volgere di pochi anni alle attuali dimensioni universalmente adottate di 19'4''/5,89 m (Standard 20) e 39'6''/12,04 m (Standard 40) per consentire una maggiore disponibilità di spazio unitario. Di recente si stanno affermando i contenitori c.d. "fuori sagoma" o "high cube", la cui altezza interna è di 8'10''/2,70 m. I contenitori sono a tutti gli effetti parti di nave, per cui soggetti al controllo ed approvazione di un Registro Navale che rilascia per ogni unità una targa denominata "CSC Safety Approval", dove CSC sta per Container Safety Convention.

I trasporti su strada che si svolgono in Italia sono regolati dal Codice Civile (artt. 1683-1702) e dalle leggi speciali in materia⁶.

I trasporti aerei o per via d'acqua, quelli internazionali di merci su strada (oltre che quelli ferroviari) sono disciplinati invece, dal codice della navigazione, da leggi speciali o dalle convenzioni internazionali e, in via suppletiva, dal Codice Civile⁷. L'esigenza di ottenere risultati apprezzabili ha reso necessario il ricorso all'integrazione modale, ovvero ad un servizio che le case di spedizioni e gli operatori logistici sono in grado di rendere attraverso l'offerta della prestazione complessiva da parte di un interlocutore unico che si avvale di più modalità e, se del caso, di più fornitori di servizio.

In questo contesto, si distinguono gli operatori che offrono capacità di carico (naviglio, treni, vagoni, camion, aerei e così via), in proprio o per conto terzi, da coloro che offrono merce al carico, ovvero i caricatori e gli spedizionieri.

Nel primo caso, alla figura del vettore si affianca un'altra tipologia di operatore, l'**agente**, che rappresenta localmente il primo dove questo non dispone di strutture proprie, esigendo il compenso per il proprio operato dal vettore stesso, sotto forma di percentuali o senserie⁸.

Nella maggior parte dei casi, la tipologia più diffusa è quella degli agenti marittimi o aerei, mentre gli agenti ferroviari, che svolgono a tutti gli effetti la medesima funzione, sono meno frequenti.

Sull'altro versante, i soggetti che offrono merci al carico, per conto proprio o di terzi, sono rispettivamente, i **caricatori** e **gli spedizionieri**.

6 L. 298/1974 istitutiva dell'Albo Nazionale degli Autotrasportatori di cose per conto terzi; D.L. 82/1993, convertito in legge e modificato dalla L. 162/1993, recante misure urgenti per il settore dell'autotrasporto di cose per conto terzi; D.Lgs. 395/2000, di attuazione della Direttiva comunitaria n. 98/76/CE; L. 32/2005, ovvero legge delega al Governo per il riassetto normativo del settore dell'autotrasporto; D.Lgs. 286/2005 di riforma dell'autotrasporto.

7 Il trasporto marittimo nazionale è regolato dagli artt. 419-467 del Codice della Navigazione; mentre al trasporto marittimo internazionale si applica la Convenzione di Bruxelles del 25 agosto 1924 sulla polizza di carico, modificata dal Protocollo di Bruxelles del 23 febbraio 1968, reso esecutivo in Italia con la L. 243/1984. Il trasporto aereo invece, trova disciplina rispettivamente negli artt. 940-964 Cod. Nav. (trasporto aereo nazionale) e nella Convenzione di Montreal del 28 maggio 1999 (trasporto aereo internazionale), che ha unificato tutte le norme relative al trasporto aereo internazionale, raccogliendo ed organizzando la disciplina emanata con la Convenzione di Varsavia del 12 ottobre 1929 e quella successiva.

8 Nei trasporti marittimi, alla figura tradizionale dell'agente si accompagna quella del raccomandatario, incaricato, per conto dell'armatore, dell'assistenza alla nave nei porti di approdo. Al contratto di raccomandazione si applicano le norme sul codice civile relative al mandato con rappresentanza.

1.1.2.a Lo shipping nel sistema dell'IVA - brevi note introduttive.

Secondo i principi generali dell'imposta, l'IVA è diretta a tassare i consumi, quali manifestazione indiretta della capacità economica delle persone: colpisce i beni ed i servizi destinati al consumo attraverso l'imposizione nelle varie fasi degli scambi con il metodo del "valore aggiunto"⁹. L'imposta si applica con un'aliquota proporzionale al prezzo di vendita dei beni e dei servizi ed è esigibile per "massa di operazioni", previa detrazione dell'imposta stessa che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo. Così, attraverso un sistema basato sull'istituto della rivalsa e su quello della detrazione, l'imposta colpisce l'incremento del valore che un bene subisce nelle singole fasi della produzione e del commercio, fino ad incidere nei confronti del consumatore finale, su cui in definitiva pesa l'onere del tributo. L'imposta sul valore aggiunto è infatti gestita da coloro che operano nell'esercizio d'impresa, arti e professioni (contribuenti di diritto), i quali hanno diritto a detrarre l'imposta corrisposta sugli acquisti dei beni e servizi operati nell'esercizio della loro attività soggetta al tributo, e a trasferirla a carico degli acquirenti e dei committenti fino a che il bene e il servizio non pervengono al consumatore (contribuente di fatto), il quale paga l'intero carico tributario restando inciso dall'imposta e chiudendo, così, il ciclo della tassazione.

L'articolo 1 del decreto istitutivo dell'IVA stabilisce i presupposti che devono ricorrere perché un'operazione rientri nella disciplina del tributo. Deve trattarsi di cessioni di beni o prestazioni di servizi (presupposto oggettivo) effettuate nel territorio dello Stato (presupposto territoriale) nell'esercizio di impresa o nell'esercizio di arti e professioni (presupposto soggettivo), oppure di importazioni da chiunque effettuate¹⁰.

Per il mondo dello shipping è particolarmente importante approfondire gli aspetti legati ai presupposti oggettivo e territoriale dell'IVA¹¹ con specifico riferimento alle prestazioni di servizi ed alle operazioni internazionali. Iniziando dal trattamento IVA delle prestazioni di servizi in generale, nel capitolo seguente ci soffermeremo sui servizi di trasporto, con particolare riferimento a quelli internazionali; quando si tratterà del contratto di spedizione approfondiremo le tematiche relative a questa particolare tipologia di rapporto contrattuale, mentre nel capitolo dedicato alle operazioni internazionali verranno chiariti alcuni aspetti relativi all'importazione ed alla esportazione delle merci ed al regime IVA di alcuni servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali.

⁹ L'IVA è stata scelta quale principale "imposta sui consumi" in vista di instaurare un mercato comune con caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno. Pertanto, nell'interesse di tale mercato comune, il legislatore comunitario, con proprie direttive, tende a realizzare un'armonizzazione delle legislazioni IVA, diretta a creare un sistema comune ed eliminare, per quanto possibile, i fattori che possono falsare le condizioni di concorrenza, tanto sul piano nazionale quanto sul piano comunitario. Questo, anche se attualmente le aliquote e le esenzioni non sono completamente armonizzate all'interno dei singoli Stati aderenti.

¹⁰ Per tale tipo di operazioni non è rilevante alcun requisito soggettivo essendo considerata l'importazione di beni "immissioni in consumo". Pertanto, chiunque introduce in Italia beni provenienti da Paesi extracomunitari, deve pagare l'imposta in Dogana all'atto della loro importazione, secondo le regole fissate nel successivo Titolo V del decreto (articoli da 67 a 70).

¹¹ Circa la ricorrenza del presupposto soggettivo, ed in particolare gli aspetti legati alla natura imprenditoriale della attività dello spedizioniere e alla natura professionale di quella dello spedizioniere doganale, si veda il paragrafo 1.3.3.

L'articolo 3 del decreto IVA¹² definisce prestazioni di servizi quelle operazioni che dipendono da una serie di contratti tipici, disciplinati dal Cod. Civ, nonché tutte le prestazioni derivanti in genere da un'obbligazione di fare, di non fare o di permettere, quale ne sia la fonte¹³: affinché si abbia una prestazione di servizi assoggettata all'IVA, è necessario e sufficiente che si instauri un rapporto obbligatorio tra due soggetti in virtù del quale uno di essi, sulla base di un contratto anche verbale, svolga una determinata attività patrimonialmente valutabile verso il pagamento di un determinato corrispettivo¹⁴.

Tra i contratti tipici, accanto ad altri come il contratto d'opera, l'appalto o il deposito, l'articolo 3 menziona espressamente proprio quei rapporti contrattuali che, come si è visto, caratterizzano l'intera attività dello shipping:

- **il trasporto**, contratto con cui il vettore si obbliga verso corrispettivo, a trasferire persone o cose da un luogo ad un altro (art 1678 Cod. Civ.);
- **il mandato**, contratto con il quale una parte si obbliga a compiere uno o più atti giuridici per conto dell'altra (art 1703 Cod. Civ.);
- **la spedizione**, una particolare fattispecie di mandato con il quale lo spedizioniere assume l'obbligo di concludere, in nome proprio e per conto del mandante, un contratto di trasporto e di compiere le operazioni accessorie (art 1737 Cod. Civ.).

Come detto, un'operazione - nello specifico, una prestazione di servizi - è rilevante agli effetti dell'IVA solo se possiede, insieme agli altri requisiti, quello della territorialità: non basta infatti che i soggetti passivi d'imposta (imprenditori e professionisti) pongano in essere cessioni di beni o prestazioni di servizi, è anche indispensabile che le cessioni o le prestazioni siano effettuate nel territorio dello Stato¹⁵.

12 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 e successive modifiche ed integrazioni (nel prosieguo D.P.R. 633/1972, legge IVA o decreto IVA).

13 Nel suo insieme, pertanto, l'individuazione della prestazione di servizio assume un carattere quasi residuale, in aderenza a quanto è contenuto nelle direttive comunitarie e comprende tutto ciò che non è cessione di bene per attrarre alla disciplina dell'imposta ogni operazione economicamente rilevante.

14 Perché l'operazione sia rilevante per il tributo, occorre che tra prestazione di servizi e pagamento del corrispettivo si instauri un nesso di reciprocità (c.d. vincolo sinallagmatico). La mera cessione di denaro (si pensi ai contributi erogati a fondo perduto dallo Stato o dagli Enti pubblici) è fuori dal campo del tributo, proprio per carenza del requisito della reciprocità delle prestazioni.

15 Articoli da 7 a 7 septies del D.P.R. 633/1972. Pertanto, sussistendo il requisito della territorialità, unitamente agli altri, l'operazione è rilevante agli effetti dell'IVA, ed essa andrà fatturata, registrata e darà luogo a tutti gli adempimenti previsti dalla disciplina del tributo; se invece il presupposto territoriale manca, l'operazione è da considerarsi non rientrante nell'ambito di applicazione IVA in Italia, anche se occorrerà rilevarla in contabilità generale. Tuttavia, la mancanza del requisito territoriale non elide il diritto alla detrazione e all'eventuale rimborso dell'IVA pagata sugli acquisti imponibili, se le operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato, qualora effettuate nel territorio stesso diano diritto alla detrazione dell'imposta (articolo 19, comma 3, lettera b del D.P.R. 633/1972).

A far data dall'1 Gennaio 1993¹⁶, accanto al concetto di "territorio dello Stato"¹⁷ è stato introdotto quello di "territorio della Comunità"¹⁸, per collocare nel suo ambito il nuovo presupposto di imponibilità previsto per le operazioni cosiddette intracomunitarie, compiute cioè tra operatori economici residenti in diversi Stati membri dell'Unione Europea. Pertanto, ai fini di stabilire il trattamento IVA delle operazioni (in tutto o in parte) effettuate fuori del territorio italiano, occorre avere riguardo anche alla circostanza se siano rese o consumate all'interno dei confini dell'Unione Europea.

Per la cessione dei beni l'individuazione del requisito territoriale è relativamente semplice: essendo l'IVA un'imposta sui consumi, i beni che vengono ceduti se si trovano fisicamente nel territorio italiano si considerano immessi in consumo in Italia ovvero inseriti nel "circuito" intermedio della produzione o del commercio che li porterà al consumo. Le cessioni di beni immobili si considerano effettuate nello Stato solo se hanno per oggetto fabbricati e terreni edificabili esistenti nel suo territorio. Le cessioni di beni mobili si considerano effettuate nello Stato se hanno per oggetto beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio stesso¹⁹.

Per le prestazioni di servizi, invece, l'individuazione del "requisito territoriale", cioè del "luogo" del loro assoggettamento ad imposta è tutt'altro che agevole. Con l'emanazione del decreto legislativo n. 18 dell'11 febbraio 2010 (pubblicato in G.U. il 19.02.2010) in vigore dal 20.02.2010, si recepiscono nell'ordinamento nazionale le direttive comunitarie n. 8, 9, 117 del 2008 (direttive che, a loro volta, hanno modificato la direttiva 112 del 2006). Vengono quindi profondamente rivisitate le regole sulla territorialità relativamente alle prestazioni di servizi.

Gli articoli 44 e 45 della direttiva, recepiti nel decreto IVA dall'art 7 ter, stabiliscono la regola generale che si diversifica in base allo status del committente. Se il committente è soggetto passivo d'imposta, la prestazione di servizi generica si considera effettuata nel luogo ove è stabilito il committente. Se il committente è un soggetto privato (non esercente impresa, arte o professione, o, comunque, che agisce quale consumatore finale) la prestazione di servizi generica si considera effettuata nel luogo ove è stabilito il prestatore.

16 D.L. 30 agosto 1993 n. 331, convertito con modificazioni nella legge 29.10.1993 n. 427.

17 Agli effetti del decreto IVA per "Stato" o "territorio dello Stato" si intende il territorio della Repubblica Italiana come definito dall'articolo 7, comma 1, lettera a) del D.P.R. 633/1972. Sono pertanto esclusi dal territorio dello Stato il Comune di Livigno, il Comune di Campione d'Italia, nonché le acque italiane del Lago di Lugano. Restano ovviamente esclusi dalla disciplina IVA anche i territori appartenenti alla Repubblica di San Marino ed allo Stato della Città del Vaticano, in quanto, pur facendo parte del territorio fisico, non sono soggetti alla sovranità della Repubblica Italiana.

18 Agli effetti del decreto IVA per "Comunità" o "territorio della Comunità" si intende l'insieme dei territori degli Stati membri dell'Unione Europea, composta dal 1° gennaio 2007 da 27 Paesi, con la esclusione di taluni territori e la inclusione di altri (così, ad esempio, il Principato di Monaco è considerato compreso nel territorio della Francia, mentre le Antille olandesi sono considerate territorio extracomunitario). I 27 Paesi membri sono (in ordine di ingresso nella Comunità): Belgio, Francia, Germania, Italia, Lussemburgo, Paesi Bassi, Danimarca, Irlanda, Regno Unito, Grecia, Portogallo, Spagna, Austria, Finlandia, Svezia, Cipro, Estonia, Lettonia, Lituania, Malta, Polonia, Repubblica Ceca, Repubblica Slovacca, Slovenia, Ungheria, Bulgaria e Romania.

19 Pertanto, ragionando a contrariis, non sono soggette ad IVA per carenza del presupposto territoriale le cessioni relative a beni che si trovano fuori del territorio della UE, beni che si trovano nei territori extradoganali (ivi compresi quei luoghi considerati "franchi", come Livigno o Campione), beni c.d. "allo stato estero", cioè che si trovano in Italia o in un altro Paese comunitario in regime di vigilanza doganale. Dal 14 marzo 1997 anche le cessioni di beni introdotti nei c.d. depositi IVA sono espressamente considerati non soggetti ad IVA, anche se la cessione va rilevata con emissione di una fattura. Al riguardo, si rinvia al capitolo 4.

Un'ulteriore novità consiste nella definizione allargata di soggetto passivo d'imposta. L'art. 7 ter, comma 2 stabilisce infatti che si considerano soggetti passivi d'imposta:

- i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni; per le persone fisiche la soggettività passiva opera limitatamente alle prestazioni ricevute nell'esercizio di tali attività;
- gli enti non commerciali, soggetti passivi d'imposta, anche quando agiscono nell'ambito dell'attività istituzionale;
- gli enti non commerciali, non soggetti passivi d'imposta, che si sono identificati ai fini IVA, per obbligo di legge, avendo effettuato acquisti intracomunitari di beni superiori a 10.000 euro o per opzione.

Da ciò si evince che mentre per i soggetti di cui al primo punto, se persone fisiche devono coesistere due condizioni: l'identificazione ai fini IVA e l'afferenza dei costi all'attività commerciale, per i soggetti di cui al secondo e terzo punto, è condizione necessaria e sufficiente per essere qualificati soggetti passivi, l'identificazione ai fini IVA²⁰.

La regola generale è applicabile a tutte le prestazioni generiche. Le eccezioni alla regola generale sono contenute negli articoli 7 quater e 7 quinquies che disciplinano le deroghe previste sia nei rapporti "business to business" (B2B) che nei rapporti "business to consumer" (B2C) e negli articoli 7 sexies e 7 septies che disciplinano le deroghe esclusivamente nei rapporti B2C.

Una volta stabilito il criterio per individuare se l'operazione è territorialmente rilevante, è necessario sapere come adempiere agli obblighi IVA. Il nuovo art. 17, comma 2 del decreto IVA stabilisce che gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi d'imposta nazionali stabiliti in Italia, sono adempiuti dai cessionari o committenti. Questo implica l'obbligo per il cessionario o committente di autofatturare l'operazione (o di integrare la fattura nel caso di prestazioni generiche rese da operatori comunitari) e, di conseguenza, il divieto di veicolare l'operazione attraverso il rappresentante fiscale o l'identificazione diretta del soggetto non residente. Pertanto, il soggetto non residente non potrà più operare attraverso il rappresentante fiscale o l'identificazione diretta, ma dovrà agire direttamente nei confronti del committente o cessionario nazionale, che assolverà gli adempimenti contabili attraverso il meccanismo del **reverse charge**, pur in presenza di un rappresentante fiscale o di una identificazione diretta del proprio cedente o prestatore. Tale meccanismo implica che il cessionario o committente emetta autofattura (o integri la fattura inviata dal soggetto non residente) evidenziando l'IVA o l'eventuale norma di esenzione o non imponibilità in base alle norme nazionali e annoti il documento nel registro delle fatture attive e nel registro delle fatture passive. Poiché la norma (art. 17, comma 2) non richiama gli artt. 46 e 47 del decreto legge 331/1993 il momento impositivo deve essere individuato ai sensi dell'art. 6 del decreto IVA. Pertanto, il momento di effettuazione dell'operazione non potrà andare oltre il momento in cui viene pagato il corrispettivo. Di fatto la figura del rappresentante fiscale o dell'identificazione diretta continuerà ad operare esclusivamente per queste ipotesi residuali:

- cessioni di beni o prestazioni di servizi, territorialmente rilevanti in Italia, verso privati;
- cessioni di beni o prestazioni di servizi, territorialmente rilevanti in Italia, verso soggetti non residenti.

²⁰ Per maggiori chiarimenti si rinvia alla Circolare n. 58/E del 31/12/2009, par. 1.

Sulla base della nuova normativa, si deve attentamente analizzare oltreché lo status del committente, anche la natura della prestazione di servizi per valutare se la territorialità è disciplinata dalla regola generale o dalle deroghe. Pertanto, per verificare il criterio della territorialità di un determinato servizio occorre appurare se la prestazione esaminata è contenuta o meno in una delle c.d. “**prestazioni specifiche**” e, in caso affermativo, applicare le regole proprie dettate dalla legge. Se, viceversa, la prestazione non rientra in nessuna delle norme specifiche o di deroga, si dovrà fare riferimento al criterio generale per le “**prestazioni generiche**”. In presenza di prestazioni plurime rivenienti da un unico contratto, l’Agenzia delle Entrate ha più volte chiarito che per l’esatta qualificazione dell’operazione occorre aver riguardo al contenuto del contratto, verificando se le diverse attività debbano essere considerate prestazioni autonome o piuttosto attività interne meramente strumentali al risultato finale dell’operazione. Solo in tale seconda ipotesi, le prestazioni strumentali non rileveranno in quanto tali, essendo semplici elementi di cui si compone l’unica prestazione complessa²¹.

In riferimento alle prestazioni caratteristiche nel settore dei trasporti e dei traffici marittimi, il trasporto di beni rientra normativamente tra le prestazioni di servizi generiche nei rapporti B2B e nelle deroghe nei rapporti B2C (con un’ulteriore differenziazione tra i trasporti intracomunitari e i trasporti internazionali di beni), mentre il trasporto passeggeri rientra nelle deroghe sia nei rapporti B2B che nei rapporti B2C. Pertanto, nei rapporti B2B per qualunque tipo di trasporto di beni (nazionale, intracomunitario, internazionale) la prestazione si considera effettuata nel luogo in cui è stabilito il committente. Da ciò ne consegue che l’intero corrispettivo sarà soggetto ad IVA se il committente è nazionale stabilito in Italia, mentre sarà fuori campo IVA se il committente è stabilito in un Paese comunitario o extracomunitario (chiunque sia il prestatore e ovunque venga effettuato il trasporto). Nei rapporti B2C, se si tratta di trasporto intracomunitario di beni, l’operazione si intende effettuata dove ha avuto inizio il trasporto; se si tratta di trasporto diverso da quello intracomunitario, l’operazione si considera territorialmente rilevante in proporzione alla tratta percorsa.

Per quanto concerne il trasporto passeggeri, l’art. 7 quater, comma 1, lett. b) prevede, sia nei rapporti B2B che B2C, che la prestazione si consideri effettuata nello Stato in proporzione alla distanza ivi percorsa. Quindi, chiunque sia il committente, chiunque sia il prestatore, l’assoggettamento ad IVA sarà determinato in proporzione alla tratta percorsa nel territorio dello Stato.

Le prestazioni di servizi effettuate dagli spedizionieri, secondo l’interpretazione dell’Amministrazione Finanziaria, rientrano tra le prestazioni di servizi generiche: il servizio si considererà effettuato nel territorio dello Stato se reso ad un committente, soggetto passivo, ivi stabilito.

Accanto alla verifica circa la ricorrenza dei presupposti di assoggettamento ad IVA delle varie prestazioni di servizio rese dallo spedizioniere - trasporto, mandato, spedizione, operazioni accessorie - occorre poi accertare quale sia, secondo la legge, il momento in cui l’operazione si considera effettuata. È, infatti, con riferimento ad esso che il tributo diventa esigibile: stabilita l’aliquota (o il regime fiscale di esenzione o non imponibilità) da applicare e verificata la sussistenza dei requisiti soggettivi, oggettivi e territoriali, decorrono i termini per la fatturazione, la registrazione, la liquidazione, l’insorgenza del diritto alla detrazione e il versamento del tributo.

²¹ Così come precisato dalla Risoluzione n. 153/E del 23 maggio 2002.

Per le prestazioni di servizi il momento impositivo sorge all'atto del pagamento del corrispettivo, qualunque sia il servizio prestato. Resta quindi irrilevante agli effetti dell'IVA sia la data di conclusione del relativo contratto sia la data della prestazione o dell'ultimazione del servizio. Nell'ipotesi di pagamento di acconti, gli stessi vanno fatturati sin dal momento del loro ricevimento e non già all'atto del pagamento del saldo, dovendosi considerare realizzato il momento impositivo all'atto del pagamento della frazione di corrispettivo. Viceversa, in caso di emissione di fattura prima dell'esecuzione del pagamento, la prestazione si considera effettuata all'atto dell'emissione del documento, limitatamente all'importo oggetto di fatturazione e indipendentemente dall'avvenuta riscossione del corrispettivo. Tuttavia, il decreto legislativo n. 18/2010, in recepimento della Direttiva comunitaria, ha modificato il terzo comma dell'art. 6 del decreto IVA. Si prevede, infatti, che le prestazioni di servizi di cui all'art. 7 ter rese da un soggetto passivo comunitario ad un soggetto passivo nazionale, effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un anno e che non comportano versamenti di acconti nel medesimo periodo, si considerino effettuate al termine di ciascun anno solare fino alla conclusione delle prestazioni medesime.

Tavola I. I presupposti dell'IVA

PRESUPPOSTO	NATURA	NORMA DI RIFERIMENTO D.P.R. 633/1972
OGGETTIVO	Cessione onerosa di beni (mobili o immobili)	Articolo 2
	Prestazione onerosa di impresa agricola o commerciale	Articolo 3
SOGGETTIVO	Esercizio abituale di impresa agricola o commerciale	Articolo 4
	Esercizio abituale di arte o professione	Articolo 5
TERRITORIALE	Effettuazione dell'operazione nel territorio dello Stato	Dall'art. 7 all'art. 7 septies

1.1.2.b La territorialità dell'IVA nel trasporto nazionale ed internazionale

Chiariti nel capitolo precedente alcuni aspetti legati all'impianto generale dell'IVA, ci soffermiamo ora sulla disciplina specifica del **trasporto**. La territorialità sulle prestazioni di trasporto è disciplinata esclusivamente negli artt. 7 ter, 7 quater e 7 sexies del decreto IVA, poiché il decreto legislativo n. 18/2010 ha abrogato i commi da 4 bis a 9 dell'art. 40 del D.L. 331/1993, eliminando dall'ordinamento la disciplina speciale che regolava la territorialità nei servizi connessi agli scambi intracomunitari.

Da ciò deriva che:

- nell'ambito di rapporti B2B la territorialità per il trasporto (nazionale, internazionale, intracomunitario) di beni deve essere individuata in base alla regola generale dell'art. 7 ter;
- nell'ambito dei rapporti B2B e B2C la territorialità per il trasporto (nazionale, internazionale, intracomunitario) di passeggeri deve essere individuata in base all'art. 7 quater, comma 1, lett. b);
- nell'ambito dei rapporti B2C la territorialità per il trasporto non intracomunitario di beni deve essere individuata in base all'art. 7 sexies, comma 1, lett. b);
- nell'ambito dei rapporti B2C la territorialità per il trasporto intracomunitario di beni deve essere individuata in base all'art. 7 sexies, comma 1, lett. c).

Pertanto, avremo la seguente situazione:

- Se l'operazione si inquadra nel punto 1, la territorialità si individua nel luogo ove è stabilito il committente:

Tavola II. La territorialità nel trasporto di beni nei rapporti B2B

Prestatore	Tipo trasporto (beni)	Committente	IVA
IT; UE; ExtraUE	Nazionale; Internazionale; Intracomunitario	IT	SI ²²
IT; UE; ExtraUE	Nazionale; Internazionale; Intracomunitario	ExtraUE	NO ²³

- Se l'operazione si inquadra nel punto 2, la territorialità si individua in proporzione alla tratta percorsa:

Tavola III. La territorialità nel trasporto di passeggeri (sia B2B, sia B2C)

Prestatore	Tipo trasporto (passeggeri)	Committente	IVA
IT	Nazionale	IT; UE; ExtraUE	SI
IT	Internazionale; Intracomunitario	IT; UE; ExtraUE	SI (tratta nazionale) ²⁴ NO (tratta non nazionale)
UE; ExtraUE	Nazionale	IT; UE; ExtraUE	SI
UE; ExtraUE	Internazionale; Intracomunitario	IT; UE; ExtraUE	SI (tratta nazionale) NO (tratta non nazionale)

- Se l'operazione si inquadra nel punto 3, la territorialità si individua in proporzione alla distanza percorsa. Gli esempi sono analoghi a quelli del punto precedente, con esclusione ovviamente dei trasporti intracomunitari:

²² Si precisa che il "SI" corrisponde a "l'operazione è territorialmente rilevante ai fini IVA in Italia".

²³ Si precisa che il "NO" corrisponde a "l'operazione non è territorialmente rilevante ai fini IVA in Italia".

²⁴ In questo caso, con "SI" si vuole precisare che l'IVA deve essere calcolata su quella parte di trasporto costituente la tratta nazionale e non sulla restante parte; l'operazione, infatti, è rilevante in Italia solo per la porzione di tratta nazionale.

Tavola IV. La territorialità nel trasporto di beni, diverso da quello intracomunitario B2C

Prestatore	Tipo trasporto (beni)	Committente	IVA
IT	Nazionale	IT; UE; ExtraUE	SI
IT	Internazionale	IT; UE; ExtraUE	SI (tratta nazionale) NO (tratta non nazionale)
UE; ExtraUE	Nazionale	IT; UE; ExtraUE	SI
UE; ExtraUE	Internazionale	IT; UE; ExtraUE	SI (tratta nazionale) NO (tratta non nazionale)

- Se l'operazione si inquadra nel punto 4, la territorialità si individua nello Stato in cui è iniziato il trasporto:

Tavola V. La territorialità nel trasporto intracomunitario di beni nei rapporti B2C

Prestatore	Stato inizio trasporto	Committente	IVA ²⁵
IT	IT	IT; UE; ExtraUE	SI
IT	UE	IT; UE; ExtraUE	NO
UE	IT	IT; UE; ExtraUE	SI
UE	UE	IT; UE; ExtraUE	NO

Per semplificare nelle fattispecie di maggiore complessità la determinazione della tratta nazionale rispetto a quella internazionale, l'Amministrazione finanziaria ha dato alcune indicazioni di carattere pratico.

Così, per i trasporti internazionali marittimi si è consentito di calcolare forfetariamente (il 5 per cento del corrispettivo dell'intero trasporto) la quota di compenso riferito alla tratta nazionale²⁶. Pertanto, per una nave che parte da un porto italiano diretta verso un porto estero con una distanza da percorrere di 10.000 miglia ed un compenso per l'intero trasporto di 1.000 euro (pari a 0,10 euro per miglio), il corrispettivo sarà così ripartito:

- corrispettivo fuori campo IVA: 950 euro
- corrispettivo rilevante ai fini IVA: 50 euro (5% di 1.000 euro)²⁷.

È bene inoltre precisare che sono considerati nazionali i trasporti di persone o di cose effettuati tra porti o aeroporti nazionali da navi o aeromobili in servizio anche internazionale, anche se dette navi od aeromobili, tra un porto/aeroporto nazionale e l'altro, attraversino acque e spazi aerei extraterritoriali ovvero facciano scalo in un porto o aeroporto estero²⁸.

²⁵ Si rinvia alle note 22 e 23.

²⁶ Si rinvia alla C.M. n. 11 del 7 marzo 1980.

²⁷ Come si vedrà, la quota di nolo rilevante ai fini IVA (5%) potrà non scontare imposta, ricorrendo le condizioni di non imponibilità di cui all'art. 9, comma 1, numero 2, D.P.R. 633/1972. Sorgono, comunque, in capo al prestatore tutti gli obblighi IVA: così, se il trasporto venisse anche eseguito interamente nel territorio italiano a favore di un privato da parte di un operatore estero e fosse non imponibile in forza della citata norma agevolativa, l'operatore estero dovrebbe comunque nominare un rappresentante fiscale per assolvere agli obblighi di fatturazione e registrazione IVA in Italia (R.M. 162/E del 31 ottobre 2000).

Per i trasporti internazionali aerei, ad Alitalia è stata attribuita una percentuale forfetaria del 19 per cento quale quota afferente lo spazio aereo sovrastante il territorio nazionale (R.M. n. 405778 del 26 ottobre 1983).

²⁸ Così la C.M. n. 62 del 3 novembre 1973, con riferimento alle crociere circolari.

Ciò significa che qualora la partenza e l'arrivo siano entrambi in Italia, benché vi siano tratte percorse fuori del territorio dello Stato, si tratta per intero di trasporto nazionale, regolarmente da assoggettare ad IVA.

Le prestazioni rese in attività accessorie ai trasporti di beni (operazioni di carico, scarico, manutenzione e simili) sono disciplinate dalla regola generale prevista dall'art. 7 ter nel rapporto B2B e dalla deroga prevista dall'art. 7 sexies, comma 1, lett. d) nel rapporto B2C²⁹.

Quindi, mentre nel primo caso, la territorialità si individua nel luogo ove è stabilito il committente, nel secondo caso la territorialità si individua nel luogo ove viene eseguita la prestazione.

Tavola VI. La territorialità nei servizi accessori al trasporto di beni (sia B2B, sia B2C)

Prestatore	Luogo di esecuzione della prestazione	Committente soggetto passivo	Committente privato	IVA ³⁰
IT	IT; UE; ExtraUE	IT		SI
IT	IT; UE; ExtraUE	UE; ExtraUE		NO
IT	IT		IT; UE; ExtraUE	SI
IT	UE; ExtraUE		IT; UE; ExtraUE	NO
UE; ExtraUE	IT; UE; ExtraUE	IT		SI
UE; ExtraUE	IT; UE; ExtraUE	UE; ExtraUE		NO
UE; ExtraUE	IT		IT; UE; ExtraUE	SI
UE; ExtraUE	UE; ExtraUE		IT; UE; ExtraUE	NO

Si torna a precisare che a seguito dell'abrogazione dell'art. 40, commi da 4 bis a 9, D.L. 331/1993, le regole speciali che disciplinavano la territorialità per i servizi intracomunitari non sono più vigenti.

Una volta verificate le regole relative alla disciplina sulla territorialità e, quindi, una volta verificato che l'operazione è rilevante ai fini IVA, vediamo in quali casi essa non sconta il tributo in forza di una specifica norma che ne preveda la non imponibilità.

L'art. 9, comma 1, punto 1 del decreto IVA stabilisce che costituiscono servizi internazionali non imponibili (per la parte rilevante ai fini IVA) i trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato ed in parte in territorio estero in dipendenza di un unico contratto.

L'art. 9, comma 1, punto 2 del decreto IVA stabilisce che costituiscono servizi internazionali non imponibili i trasporti di beni³¹:

- in esportazione;
- in transito;
- in importazione temporanea;

²⁹ Rientrano tra questi servizi anche quelli di trasbordo, stivaggio, disstivaggio, pesatura, ecc. nonché la movimentazione dei beni nei porti, aeroporti, aeroporti, interporti e scali ferroviari di confine, che trovano un eventuale requisito di "non imponibilità" ai sensi del successivo articolo 9 (si veda nel prosieguo).

³⁰ Si rinvia alle note 22 e 23.

³¹ Per le definizioni di esportazione, transito, importazione, si veda il capitolo II, dedicato alle operazioni internazionali.

- in importazione definitiva, allorché e per la sola parte del corrispettivo del trasporto di cui si sia tenuto conto ai fini dell'assolvimento dell'IVA all'atto della importazione³² (nella bolla doganale).

Per acquisire piena prova della legittima fruizione del titolo di non imponibilità previsto dalla legge, sulla fattura di trasporto vanno indicati gli estremi del documento doganale dei beni entrati, usciti o in transito nel territorio dello Stato.

Al di fuori dei casi previsti dalla legge, il trasporto di merci territorialmente rilevante nel territorio dello Stato è normalmente assoggettato ad IVA con applicazione dell'aliquota ordinaria.

In particolare, **sono imponibili IVA (se territorialmente rilevanti) i trasporti di merce c.d. allo stato estero**, vale a dire di merci ancora prive di destinazione doganale³³, atteso che il beneficio della non imponibilità è riservato ai soli trasporti di beni in transito (e quindi di beni per cui la destinazione estera è già definita)³⁴ ovvero in esportazione. Inoltre, va rilevato che i trasporti di merci, effettuati totalmente all'estero e territorialmente rilevanti in Italia, in quanto resi nei confronti di soggetti passivi stabiliti nello Stato, sono imponibili ad IVA nella misura in cui non tornino applicabili le disposizioni dell'art. 9, comma 1, punto 2, del D.P.R. 633/1972.

L'art. 9, comma 1, punto 5 stabilisce che costituiscono servizi non imponibili i servizi accessori (carico, scarico, trasbordo, ecc.) relativi ai beni in esportazione, in transito, o in importazione temporanea ovvero relativi a beni in importazione sempre che i corrispettivi dei servizi stessi siano assoggettati ad imposta a norma del primo comma dell'art. 69.

L'art. 9, comma 1, punto 6 stabilisce che costituiscono servizi non imponibili i servizi resi nei porti, aeroporti, aeroporti, interporti 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.

Esaminata la nuova disciplina sulla territorialità, potremo concludere che aumentano i casi di extraterritorialità e si riducono notevolmente le ipotesi di applicazione della norma di non imponibilità e, quindi si riducono le fattispecie che riconducono alla formazione del plafond.

Esemplificando, la norma di non imponibilità si applica:

- nei trasporti internazionali di beni B2B solo se il committente è un soggetto stabilito in Italia (nell'operazione attiva ed in via ordinaria se il prestatore è nazionale, in passivo e con il meccanismo del reverse charge se il prestatore è un soggetto non residente);

³² In sostanza, il trasporto dei beni in importazione definitiva è non imponibile quando, ai sensi dell'art. 69 del D.P.R. 633/1972, il corrispettivo del trasporto ha già concorso alla formazione della base imponibile all'importazione dei beni, atteso che questa deve essere determinata sommando il valore doganale dei beni da importare, i diritti doganali di confine, le spese di inoltro fino al luogo di destinazione, le spese sostenute per la commercializzazione dei prodotti. Come precisato sin dalle Circolari 03.08.1979, n. 26, parte 3, e 09.04.1981, n. 13, parte 3, la non imponibilità è diretta ad evitare una doppia imposizione nei casi di consegna di merce con clausole tipo "franco destino". Ben allora potrebbe accadere che qualora in dogana l'importatore dichiari come luogo di destinazione un luogo diverso da quello di consegna finale della merce, la fattura emessa in ipotesi dall'unico vettore evidenzia tre diversi corrispettivi: fuori campo IVA il corrispettivo relativo alla tratta estera, non imponibile IVA il corrispettivo relativo alla tratta nazionale dichiarata ai fini della determinazione della base imponibile all'importazione dei beni; imponibile all'aliquota ordinaria del 20% la tratta nazionale diversa e successiva rispetto a quella oggetto di dichiarazione in dogana (in tal senso, si vedano la Circolare 03.08.1979, n. 26, parte 3, e la Risoluzione 524161 del 08.05.1974; nonché la Risoluzione Direzione Generale della Dogana n. 1841/9516/IX del 03.10.1991). Viceversa, ai trasporti di merci dichiarati franco destino vanno assimilati quelli di merci per le quali le operazioni doganali vengono effettuate presso una dogana diversa da quella di introduzione, atteso che l'Ufficio doganale assoggetterà comunque a tributo l'ammontare dei corrispettivi di trasporto sino al luogo dello sdoganamento (Circolare 03.08.1979, n. 26, parte 3). Naturalmente, le suddette considerazioni vanno riferite esclusivamente a trasporti di beni territorialmente rilevanti in Italia.

³³ Si tratta, ad esempio, di merci estere spedite da un magazzino sotto vigilanza doganale ad un altro della stessa natura, in cauzione doganale.

³⁴ In tal senso, già la Risoluzione n. 548759 del 09.02.1974.

- nei trasporti internazionali di beni B2C solo per la tratta nazionale (nell'operazione attiva ed in via ordinaria sia se il prestatore è soggetto stabilito in Italia, sia se il prestatore è un soggetto non residente, il quale, per adempiere ai propri obblighi, dovrà identificarsi all'IVA in Italia ovvero nominare un rappresentante fiscale);
- nei trasporti internazionali di persone B2B e B2C solo per la tratta nazionale (nell'operazione attiva ed in via ordinaria se il prestatore è stabilito in Italia, in passivo e con il meccanismo del *reverse charge* se il prestatore è un soggetto non residente ed il cliente è un soggetto passivo stabilito in Italia, ovvero previa identificazione diretta o tramite rappresentante fiscale qualora il prestatore è non residente e rende il servizio ad un privato consumatore);
- nelle prestazioni accessorie su beni (in esportazione, in transito o in importazione temporanea ovvero relative a beni in importazione, sempre che i corrispettivi dei servizi stessi siano assoggettati ad imposta a norma del primo comma dell'art. 69 nei rapporti B2B) solo se il committente è nazionale (nell'operazione attiva ed in via ordinaria se il prestatore è stabilito in Italia, in passivo e con il meccanismo del *reverse charge* se il prestatore è un soggetto non residente);
- nelle prestazioni accessorie su beni (in esportazione, in transito, o in importazione temporanea ovvero relative a beni in importazione sempre che i corrispettivi dei servizi stessi siano assoggettati ad imposta a norma del primo comma dell'art. 69 nei rapporti B2C) solo se la prestazione è eseguita in Italia (nell'operazione attiva ed in via ordinaria se il prestatore è soggetto stabilito in Italia, se il prestatore è un soggetto non residente dovrà identificarsi all'IVA in Italia ovvero nominare un rappresentante fiscale).

Per concludere la disamina sulla territorialità, prendendo in considerazione i servizi che rivestono interesse nel settore del trasporto e dei traffici marittimi, è necessario trattare altre due tipologie di servizi:

- 1- ristorazione e catering;
- 2- servizi di locazione a breve e a lungo termine di mezzi di trasporto.

La territorialità del servizio descritto al punto 1 è disciplinata dall'art. 7 quater, comma 1, lett. c) e d), sia nei rapporti B2B che B2C. La lettera c) stabilisce che la territorialità, relativamente alle prestazioni di ristorazione e catering (diverse da quelle della lett. d), si individua nel luogo in cui vengono materialmente eseguite. La lett. d) stabilisce che la territorialità delle medesime prestazioni se rese a bordo di una nave, di un aereo, di un treno, in un trasporto intracomunitario (o parte di un trasporto reso all'interno dell'UE) di passeggeri, si individua nel luogo di partenza del trasporto all'interno della Comunità.

Pertanto si avrà:

Tavola VII. La territorialità dei servizi di ristorazione e catering nel trasporto passeggeri

Prestatore	Luogo di esecuzione della prestazione	Luogo inizio trasporto ³⁵	Trasporto intracomunitario passeggeri	Committente	IVA ³⁶
IT	IT	IT; UE; ExtraUE	NO	IT; UE; ExtraUE	SI
UE; ExtraUE	IT	IT; UE; ExtraUE	NO	IT; UE; ExtraUE	SI
IT	UE; ExtraUE	IT; UE; ExtraUE	NO	IT; UE; ExtraUE	NO
UE; ExtraUE	UE; ExtraUE	IT; UE; ExtraUE	NO	IT; UE; ExtraUE	NO
IT	IT; UE; ExtraUE	IT	SI	IT; UE; ExtraUE	SI
UE; ExtraUE	IT; UE; ExtraUE	IT	SI	IT; UE; ExtraUE	SI
IT	IT; UE; ExtraUE	UE	SI	IT; UE; ExtraUE	NO
UE; ExtraUE	IT; UE; ExtraUE	UE	SI	IT; UE; ExtraUE	NO

La territorialità del servizio individuato al punto 2 è disciplinata:

- dall'art. 7 quater, comma 1, lett. e), sia nei rapporti B2B che B2C, se si tratta di locazione anche finanziaria, noleggio e simili a breve termine di mezzi di trasporto;
- dall'art. 7 sexies, comma 1, lett. e), esclusivamente nei rapporti B2C, se si tratta di locazione anche finanziaria, noleggio e simili a lungo termine di mezzi di trasporto;
- dall'art. 7 ter, nei rapporti B2B, se si tratta di locazione non a breve termine.

La definizione del concetto "breve termine" è data dal legislatore nell'art. 7, comma 1, lett. g), che così recita: "per locazione a breve termine di mezzi di trasporto si intende il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo non superiore a trenta giorni ovvero a novanta per i natanti".

Pertanto nell'ipotesi di locazione/noleggio a breve termine sia B2B che B2C, la prestazione si considera effettuata nello Stato se il mezzo è ivi messo a disposizione sempre che sia utilizzato nella UE. La medesima prestazione si considera effettuata nuovamente nel territorio dello Stato se messo a disposizione al di fuori della UE, ma utilizzato nello Stato.

Nell'ipotesi di locazione/noleggio a lungo termine esclusivamente B2C, la prestazione si intende effettuata nel territorio dello Stato se resa da prestatori nazionali sempre che il mezzo venga utilizzato nella UE. La medesima prestazione se resa da un operatore ExtraUE si considera effettuata nello Stato se ivi utilizzata.

Nell'ipotesi di locazione/noleggio a lungo termine nei rapporti B2B, la prestazione si intende effettuata nel luogo in cui è stabilito il committente.

³⁵ Nel caso di trasporto che inizia in Italia o in altro Paese comunitario non deve esserci un altro scalo all'interno della Comunità, tale da far emergere un trasporto intracomunitario nell'ambito di un più ampio trasporto internazionale, nel qual caso valgono le regole relative ai trasporti intracomunitari.

³⁶ Si rinvia alle note 22 e 23.

Tavola VIII. La territorialità dei servizi di locazione/noleggio a breve termine nei rapporti B2B e B2C

Prestatore	Paese di consegna	Luogo di utilizzo	Committente	IVA ³⁷
IT	IT	UE	IT; UE; ExtraUE	SI
UE; ExtraUE	IT	UE	IT; UE; ExtraUE	SI
IT	IT	ExtraUE	IT; UE; ExtraUE	NO
UE; ExtraUE	IT	ExtraUE	IT; UE; ExtraUE	NO
IT	ExtraUE	IT	IT; UE; ExtraUE	SI
UE; ExtraUE	ExtraUE	IT	IT; UE; ExtraUE	SI
IT; UE; ExtraUE	ExtraUE	ExtraUE; UE	IT; UE; ExtraUE	NO
IT; UE; ExtraUE	UE	IT; UE; ExtraUE	IT; UE; ExtraUE	NO

Tavola IX. La territorialità dei servizi di locazione/noleggio a lungo termine nei rapporti B2B e B2C

Prestatore	Paese di utilizzo	Committente privato	Committente soggetto passivo	IVA ³⁸
IT; UE; ExtraUE	IT; UE; ExtraUE		IT	SI
IT; UE; ExtraUE	IT; UE; ExtraUE		UE; ExtraUE	NO
IT	UE	IT; UE; ExtraUE		SI
IT	ExtraUE	IT; UE; ExtraUE		NO
UE	IT; UE; ExtraUE	IT; UE; ExtraUE		NO
ExtraUE	IT	IT; UE; ExtraUE		SI
ExtraUE	UE; ExtraUE	IT; UE; ExtraUE		NO

Relativamente alle prestazioni di servizi appena esaminate è opportuno sottolineare che, nell'ambito delle locazioni/noleggio a breve termine nei rapporti B2B e B2C e in quelle a lungo termine nei rapporti B2C, il legislatore ha adottato il criterio dell'utilizzo, recependo la facoltà concessa agli Stati membri dall'art. 59 bis della Direttiva comunitaria. Tale criterio, nel nostro ordinamento, è stato adottato anche per le prestazioni di servizi di telecomunicazione e teleradiodiffusione.

37 Si rinvia alle note 22 e 23.

38 Si rinvia alle note 22 e 23.

1.1.3 Il regime di responsabilità nel contratto di trasporto: le soluzioni assicurative

La lettura della normativa civilistica, unitamente all'interpretazione fornita dai tribunali di merito e di legittimità, ci dice che il vettore è responsabile nei confronti del mittente o del destinatario della corretta esecuzione del trasporto dal momento in cui riceve le merci da trasportare fino a quello in cui le riconsegna al destinatario, e quindi, anche per il periodo in cui esse si trovano nei suoi magazzini in attesa di essere caricate per il trasporto a destinazione³⁹.

In questo arco di tempo, il vettore è pertanto tenuto a conservare e custodire le merci oggetto della stipulazione ed è responsabile in caso di perdita o di avaria⁴⁰.

La responsabilità si estende anche in caso di rifiuto, da parte del destinatario, della merce ovvero nel caso di omessa trasmissione di istruzioni da parte del mittente, dovendo il vettore ricorrere, a tale scopo, allo strumento del deposito⁴¹.

Il vettore si presume responsabile delle perdite e dei danni subiti dalle merci nel periodo di tempo in cui le stesse gli erano affidate, salvo che provi che il danno è dipeso da caso fortuito, ovvero da un fatto a lui estraneo e non imputabile⁴².

In particolare, nel caso di merci trasportate via mare, per il ricevitore è sufficiente dimostrare che le merci, al momento della riconsegna da parte del vettore marittimo, non si trovano più nello stesso stato risultante dalla polizza di carico⁴³.

Successive convenzioni internazionali hanno esteso il regime della polizza di carico anche al vettore aereo, così disciplinando il regime di responsabilità ed i limiti di risarcimento da parte dei vettori nei trasporti marittimi, aerei e terrestri.

È previsto un limite all'ammontare del risarcimento posto a carico del vettore, determinato in funzione dell'unità di carico⁴⁴, che tuttavia non trova applicazione quando, prima del carico della merce, il mittente abbia formulato una dichiarazione di valore o di interesse speciale alla riconsegna: in tal caso infatti, il valore dichiarato si presume valore effettivo delle cose trasportate e il limite risarcitorio corrisponde al valore dichiarato, fino a prova contraria.

Anche per quanto concerne il trasporto nazionale su strada il risarcimento del vettore di cose nei confronti del mittente o dell'avente diritto alla riconsegna incontra un limite, un euro per ogni kg di peso lordo di merce perduta o avariata, salvo dolo o colpa grave del vettore⁴⁵.

39 Cass. Civ. 18 giugno 2001 n. 8208, Cass. Civ. 29 novembre 1996 n. 10647.

40 Art. 1693 Cod. Civ.

41 Ipotesi per la quale trovano applicazione le norme sul deposito di cui all'art. 1514 c.c. (Cass. Civ. 7 marzo 1981 n. 1288). Concretamente infatti, il vettore è tenuto a custodire la merce conservandola nel medesimo stato in cui si trovava al momento della consegna da parte del mittente.

42 Particolare importanza assume quindi il regime degli oneri probatori, per cui mentre la prova della sussistenza del danno e del momento in cui si è verificato spetta all'interessato sulle merci, la prova di un evento esonerativo della responsabilità del vettore spetta a quest'ultimo.

43 La polizza di carico o Bill of Lading è un titolo di credito rappresentativo di merci di solito emesso dal comandante per conto del vettore, in cui si attesta che i colli descritti nel titolo sono stati ricevuti ed imbarcati in certe condizioni, in un determinato porto e in una certa data sulla nave ivi nominata, per essere trasportate fino al porto di destino. Della polizza di carico vengono emessi normalmente tre originali, ciascuno dei quali attribuisce al portatore la pienezza dei diritti, per i quali, adempiuto uno di essi, il vettore si libera anche nei confronti di eventuali altri portatori dei rimanenti originali.

44 Per unità di carico si intende il collo, ovvero la cosa specifica individuata fisicamente (sia o no racchiusa in un imballaggio), o ancora, nel caso di rinfusa, l'unità di carico (peso o volume) indicata nel documento di trasporto, che corrisponde generalmente all'unità in base alla quale è misurato il nolo. Quando le merci sono collocate in un container, l'unità di carico va riferita alle merci in esso contenuto.

45 D.Lgs. 286/2005.

Tale limite è derogabile a favore del proprietario della merce o del committente.

Anche nell'ambito del trasporto marittimo, sia nazionale che internazionale, le parti possono derogare al previsto regime di responsabilità⁴⁶.

A fronte del suddetto regime di responsabilità, il vettore è tenuto pertanto ad assicurarsi sulla responsabilità per i danni alle cose da trasportare.

I principali assicuratori della responsabilità vettoriale nell'ambito marittimo sono società di tipo mutualistico, i P&I Clubs (Protection and Indemnity), le coperture invece di RC vettoriale aerea e terrestre sono prestate da Compagnie di Assicurazioni e Lloyd's Syndacates specializzati nel ramo trasporti (Marine).

In particolare l'assicurazione della responsabilità per i danni alle cose oggetto del contratto di trasporto è condizione indispensabile per l'iscrizione all'Albo degli Autotrasportatori e quindi per l'esercizio dell'autotrasporto per conto terzi⁴⁷.

Per gli spedizionieri esistono, sempre nel ramo trasporti, polizze specifiche a copertura della responsabilità, anche nei confronti delle merci trasportate quando assumono il ruolo di **spedizionieri vettori**.

In considerazione dei limiti agli indennizzi generalmente ottenibili dai vettori, nonché del fatto non trascurabile che il vettore non risponde se il danno è dovuto a casi fortuiti (acts of God) o a lui non imputabili, è prassi opportuna ed anche diffusa che il mittente o destinatario provveda, direttamente o tramite spedizioniere, ad assicurare la merce da trasportare con una polizza danni.

Queste polizze di norma coprono "**all risks**" vale a dire tutti i rischi che possono colpire le cose assicurate nel corso del trasporto salvo che l'assicuratore non dimostri la riconducibilità del sinistro ad un evento espressamente escluso dalla copertura, per legge o per contratto⁴⁸.

La garanzia è "**da magazzino a magazzino**" quindi durante l'ordinario corso del viaggio, compresi trasbordi e soste in magazzini portuali e doganali.

Le clausole assicurative più diffuse e riportate nella quasi totalità dei crediti documentari sono quelle predisposte dall'Institute of London Underwriters, in particolare le Institute Cargo Clauses A/B/C.

Nei contratti di compravendita internazionale, quando la merce venduta deve essere trasportata per mare, sono spesso previste delle clausole che disciplinano la responsabilità e la ripartizione delle spese relative alla fase del trasporto tra venditore e compratore.

Nei confronti dei terzi, l'efficacia di tali clausole è subordinata alla loro inserzione nella polizza rilasciata per l'imbarco o nella B/L di carico.

46 Nel trasporto marittimo nazionale, la deroga può sempre essere stabilita, ai sensi dell'art. 424 Cod. Nav., sia a favore del caricatore che del vettore relativamente al trasporto di merci di qualsiasi genere, nonché per i danni derivanti da ritardo (le clausole che derogano alla responsabilità del vettore non sono però ammissibili nel caso in cui la polizza di carico contenga la c.d. "paramount clause", con cui vengono richiamate le regole dell'Aja Visby). Anche per il trasporto marittimo internazionale, le parti possono derogare al regime di responsabilità; in tale ultimo caso tuttavia, mentre la facoltà di deroga non incontra limiti per il caricatore, essa subisce delle limitazioni per quanto riguarda il vettore.

47 L'assicurazione stipulata dal vettore può qualificarsi come contratto di assicurazione della responsabilità civile quando oggetto dell'assicurazione sia la diminuzione patrimoniale cui è esposto il patrimonio del vettore per effetto dell'obbligazione di risarcire il danno che gli deriva dall'aver perduto le cose consegnategli per il trasporto (Cass. Civ. 16 febbraio 2000 n. 1712).

48 Ai sensi dell'art. 521 Cod. Nav. "Sono a carico dell'assicuratore i danni e le perdite che colpiscono le cose oggetto del contratto a causa di tempesta, naufragio, investimento, urto, getto, esplosione, incendio, pirateria, saccheggio ed in genere, per tutti gli accidenti della navigazione".

Le condizioni di vendita peculiari al trasporto marittimo maggiormente ricorrenti sul piano internazionale sono sancite nei c.d. **Incoterms**, ossia regole elaborate dalla Camera di Commercio Internazionale, tra queste si possono citare: **EXW, FAS, FOB, CFR, CIF, DAT, DAP** e **DDP**.

Le più note e diffuse sono rispettivamente, la clausola **FOB**, per cui le spese della stipulazione del contratto di trasporto sono a carico dell'acquirente e quella **CIF**, attraverso la quale le spese della stipulazione vengono poste a carico del venditore.

Nel caso di vendita **FOB, Free on board** o **Franco a bordo** il venditore sostiene i rischi e le spese di perdita o danneggiamento della merce fino al momento in cui il carico supera la murata della nave al porto di partenza, mentre a decorrere da tale momento, oppure dalla data concordata, gli stessi sono posti a carico del compratore⁴⁹.

Nell'ipotesi di vendita **CIF** invece, **Cost Insurance Freight**, il venditore è tenuto a stipulare un contratto di assicurazione marittima con adeguata copertura contro i rischi di perdita o danneggiamento della merce durante il trasporto, pagandone il relativo premio. L'assicurazione deve essere stipulata in termini tali da dare all'acquirente, o ad ogni altra persona che abbia un interesse assicurabile sulla merce, il diritto di azione diretta nei confronti dell'assicuratore.

Infine, con riferimento al trasporto aereo, sia nazionale che internazionale, rimanendo invariato il regime di responsabilità a carico del vettore, trovano analogamente applicazione le medesime previsioni relative al trasporto terrestre e marittimo in tema di limitazione del risarcimento ed esonero dalla responsabilità.

1.2 Il contratto di spedizione

1.2.1 Definizione civilistica ed inquadramento normativo

La spedizione è il contratto in base al quale lo spedizioniere assume l'obbligo di concludere, in nome proprio e per conto del mittente, un contratto di trasporto e di compiere le operazioni accessorie⁵⁰.

Giuridicamente, la spedizione è un mandato senza rappresentanza, che, in mancanza di diversa pattuizione, si presume a titolo oneroso.

La disciplina legale (artt. 1737-1741 cod. civ.), che va integrata con quella del mandato (art. 1703 Cod. Civ.), si completa con le leggi speciali che regolano l'istituzione di elenchi autorizzati degli spedizionieri ed il riconoscimento giuridico della professione di spedizioniere doganale⁵¹.

La pratica e gli usi commerciali, favoriti dal fatto che il legislatore non ha previsto per il contratto di spedizione l'obbligo della forma scritta, hanno fatto sì che il contratto di spedizione venga solitamente concluso dietro accettazione, da parte del cliente, della quotazione od offerta formulata per il servizio richiesto, dimenticandosi spesso di accompagnare a tali quotazioni anche la sottoscrizione, per accettazione, delle Condizioni Generali di Contratto predisposte dalle associazioni di categoria depositate presso le locali Camere di Commercio.

49 Il compratore sopporta altresì tutti i rischi e le spese addizionali, dal momento dello spirare del periodo concordato per la consegna qualora ometta di comunicare al fornitore le istruzioni relative al nome della nave, al punto di caricamento e al momento in cui deve essere effettuata la consegna, ovvero la nave da lui designata non si presenti in tempo o non sia in condizioni di caricare la merce.

50 Art. 1737 Cod. Civ.

51 Rispettivamente, L. 1442/1941 e L. 1612/1960.

Il contratto di spedizione si differenzia dal contratto di trasporto in relazione al regime di responsabilità applicabile, in quanto nel contratto di trasporto, il vettore si obbliga a trasferire le merci con mezzi propri o anche con mezzi altrui, assumendo su di sé i relativi rischi; mentre con la spedizione, lo spedizioniere si obbliga soltanto a concludere con terzi, in nome proprio e per conto di chi gli ha conferito mandato, il contratto di trasporto⁵².

Ne deriva, pertanto, che, mentre il vettore esaurisce i suoi obblighi trasferendo al luogo indicato le cose ricevute in consegna (salva l'eventuale responsabilità in caso di perdita o avaria) lo spedizioniere esaurisce il suo compito con la conclusione del contratto di trasporto, rispondendo solo dell'eventuale inadempimento dell'obbligo di conclusione, secondo le regole sulla diligenza del mandatario (art. 1710 Cod. Civ.)⁵³.

La pratica ha dimostrato come non sia sempre semplice distinguere il contratto di spedizione dal contratto di trasporto. La giurisprudenza è stata così costretta a fare ricorso all'individuazione di una serie di indici presuntivi indicativi della volontà di stipulare un contratto di trasporto, tra cui:

- il rilascio di una **lettera di vettura**⁵⁴;
- la predeterminazione di un **compenso globale unitario** comprensivo sia della provvigione che delle spese di trasporto⁵⁵.

Quando le parti si accordano affinché lo spedizioniere esegua anche il trasporto, i due contratti si fondono dando luogo alla figura dello **spedizioniere-vettore**, in capo al quale si sommano le relative responsabilità.

Pur non essendo obbligatorio, è opportuno ed in linea con la prassi, che il mittente rediga una lettera di istruzioni o di incarico, nota come **bordereau**, che raccoglie tutti i dati sulla spedizione e relativa consegna allo spedizioniere⁵⁶.

Stando alla previsione codicistica nella scelta della via, del mezzo e delle modalità di trasporto della merce, lo spedizioniere è tenuto ad osservare le istruzioni del committente e, in mancanza, ad operare secondo il miglior interesse del medesimo⁵⁷; nella realtà avviene esattamente il contrario: "Salvo disposizioni contrarie del mandante, lo spedizioniere dispone della libera scelta delle vie e dei mezzi da mettere in opera, dei modi di trasporto da utilizzare, degli itinerari, dei dispositivi tecnici da adottare, per assicurare l'esecuzione del contratto"⁵⁸.

Lo spedizioniere ha l'obbligo di custodire le cose che gli sono temporaneamente affidate, in attesa della stipula del contratto di trasporto per conto del mittente. La responsabilità nei confronti del mittente sorge dal momento in cui lo spedizioniere riceve i beni in consegna dal mittente e cessa con la riconsegna delle merci al vettore prescelto per l'esecuzione del trasporto, ovvero secondo la prassi, agli agenti di terra del vettore marittimo o aereo.

52 Cass. Civ. 28 marzo 1995 n. 3614; Cass. Civ. 17 maggio 1991 n. 5568; Cass. Civ. 29 marzo 1989 n. 1489; Cass. Civ. 17 settembre 1980 n. 5286.

53 Cass. Civ. 29 marzo 1989 n. 1489.

54 Cass. Civ. 11 ottobre 1990 n. 9993.

55 Tale elemento, tuttavia, non è decisivo e richiede la presenza di elementi concorrenti, dato che nel contratto di spedizione può essere convenuta anche una somma globale unitaria, comprensiva della retribuzione e delle spese (Cass. Civ. 6 marzo 1997 n. 1994).

56 Tale lettera di incarico, con la quale il mittente specifica le modalità del comportamento dovuto, trasformando l'obbligo dello spedizioniere da generico in specifico, viene restituita al mittente con la sottoscrizione per accettazione. A far data da tale momento, il bordereau acquista efficacia vincolante tra le parti e diventa la principale fonte di informazioni in merito all'organizzazione della spedizione.

57 Art. 1739 Cod. Civ.

58 Art. 2 comma 2 della Condizioni Generali di Contratto predisposte dagli spedizioniieri e depositate presso le Camere di Commercio.

Durante tale periodo, lo spedizioniere è responsabile delle cose affidate alla sua custodia in base alla disciplina del deposito⁵⁹.

Lo spedizioniere è inoltre responsabile per i danni sofferti dal mittente per l'inadempimento degli obblighi nascenti dal contratto di spedizione, nonché per la perdita o avaria della merce verificatasi nel periodo di tempo in cui le cose si trovavano sotto la sua diretta custodia⁶⁰.

Non è invece responsabile dell'operato delle imprese di trasporto o degli altri soggetti di cui si avvale per l'esecuzione dell'incarico (altri spedizionieri, depositari, assicuratori), se non nei limiti della colpa nell'effettuazione della scelta o della trasmissione di istruzioni⁶¹.

La responsabilità è esclusa quando lo spedizioniere provi che la perdita o l'avarìa è dovuta a caso fortuito, forza maggiore o ad un evento a lui non imputabile verificatosi malgrado l'uso della **diligenza del buon padre di famiglia**⁶².

Normalmente lo spedizioniere riceve, per l'esecuzione dell'incarico, un compenso oltre al rimborso di tutte le spese sostenute. Di regola, il mittente è tenuto a corrispondere il compenso indipendentemente dal buon esito dell'affare, sempre che la mancata esecuzione non sia dipesa da una causa imputabile al mandatario.

1.2.2 Lo spedizioniere come mandatario senza rappresentanza: le prestazioni proprie

Come già anticipato, la spedizione integra un mandato senza rappresentanza⁶³. Nel contratto di trasporto pertanto, è allo spedizioniere che spetta la qualifica di mittente, in modo tale che è quest'ultimo ad acquistare tutti i diritti e ad assumere tutti gli obblighi nascenti dal contratto, secondo quanto dispone l'art. 1705 Cod. Civ. che definisce il mandato senza rappresentanza, anche nell'ipotesi in cui il terzo conosca l'esistenza del mandato e quindi l'interesse del mandante nell'affare.

Secondo le disposizioni civilistiche, infatti, nel caso in cui il mandatario stipuli il contratto in nome proprio (anche se per conto del mandante), gli effetti del negozio si producono direttamente in capo a quest'ultimo, non costituendosi alcun rapporto tra mandante e terzo.

In quanto mandato senza rappresentanza dunque, il contratto di spedizione crea rapporti solo tra il committente e lo spedizioniere, anche se il mandante ha facoltà di esercitare i diritti di credito (e quindi anche l'azione di risarcimento nei confronti del vettore per il danno derivante dalla perdita o avaria delle cose trasportate) derivanti dai rapporti giuridici posti in essere dal mandatario nell'esecuzione dell'incarico conferitogli⁶⁴.

59 Ai sensi dell'art. 1766 Cod. Civ. "Il deposito è il contratto col quale una parte riceve dall'altra una cosa mobile con l'obbligo di custodirla e di restituirla in natura". A fronte dell'obbligo di diligenza che il legislatore pone a carico del depositario nella custodia della cosa, che, in base all'art. 1768 Cod. Civ. deve essere quella del buon padre di famiglia, il depositario è responsabile per il danno subito dalla cosa nel periodo della custodia. Tuttavia, ai sensi dell'art. 1769 Cod. Civ. "il depositario incapace è responsabile della conservazione della cosa nei limiti in cui può essere tenuto a rispondere per fatti illeciti. In ogni caso il depositante ha diritto di conseguire la restituzione della cosa finché questa si trova presso il depositario; altrimenti può pretendere il rimborso di ciò che sia stato rivolto a vantaggio di quest'ultimo".

60 Più precisamente, l'inadempimento degli obblighi contrattuali riguarda l'inosservanza dell'obbligo di concludere il contratto di trasporto, con particolare riguardo alla scelta del vettore, ovvero il mancato adempimento delle operazioni accessorie e, più in generale, di tutti gli obblighi che vengono posti a carico dello spedizioniere con la stipula del contratto di spedizione.

61 Art. 1715 Cod. Civ. "In mancanza di patto contrario, il mandatario che agisce in proprio nome non risponde verso il mandante dell'adempimento delle obbligazioni assunte dalle persone con le quali ha contrattato, tranne il caso che l'insolvenza di queste gli fosse, o dovesse essergli nota, all'atto della conclusione del contratto".

62 Cass. Civ. 18 ottobre 1991 n. 11010; Cass. Civ. 27 gennaio 1982 n. 544; Cass. Civ. 17 settembre 1977 n. 3996. Per costante giurisprudenza, la diligenza del buon padre di famiglia si inquadra nell'ambito della diligenza dell'uomo medio. Secondo Cass. Civ. 11 gennaio 1951 n. 49 tuttavia, il buon padre di famiglia non è soltanto la figura del c.d. uomo medio, ma è il modello di cittadino avveduto, che vive in un determinato ambiente sociale, secondo i tempi, le abitudini, i rapporti economici e il clima storico-politico.

63 Art. 1705 Cod. Civ., comma 1, "Il mandatario che agisce in proprio nome acquista i diritti e assume gli obblighi derivanti dagli atti compiuti con i terzi, anche se questi hanno avuto conoscenza del mandato".

64 Art. 1705 Cod. Civ., comma 2, "I terzi non hanno alcun rapporto col mandante. Tuttavia il mandante, sostituendosi al mandatario, può esercitare i diritti di credito derivanti dall'esecuzione del mandato, salvo che ciò possa pregiudicare i diritti attribuiti al mandatario dalle disposizioni degli articoli che seguono".

Analogamente alla disciplina del mandato, che comprende non solo gli atti per i quali il mandato è stato conferito, ma anche quelli necessari al loro compimento, il contratto di spedizione obbliga lo spedizioniere al compimento delle **operazioni accessorie** all'obbligazione principale⁶⁵.

Accanto all'obbligo di concludere un contratto di trasporto in nome proprio e per conto del mandante e di provvedere all'esecuzione del contratto secondo la diligenza del buon padre di famiglia, lo spedizioniere è quindi tenuto ad una serie di prestazioni accessorie che sono non soltanto quelle occorrenti per la stipulazione del contratto di trasporto, ma anche quelle **complementari** rispetto al risultato finale che il committente avrebbe direttamente compiuto, quale la consegna della merce al trasportatore con modalità tali da non esporla a rischi evitabili⁶⁶.

Sono considerati, quindi, accessori tutti gli atti materiali, giuridici e formali che siano strumentali o conseguenti alla conclusione del negozio di trasporto, tra cui:

- la **custodia della merce** del mittente⁶⁷;
- l'**assicurazione delle merci**, quando prevista dalle parti o dagli usi⁶⁸;
- il **deposito, il magazzino, il carico e lo scarico, la pesatura della merce**;
- il **ritiro e la consegna della merce**⁶⁹;
- la **consegna della merce al trasportatore** con modalità tali da non esporla a rischi evitabili;
- tutte le **operazioni necessarie ed utili al trasporto**, come per esempio, l'**imballaggio, il trasbordo della merce negli scali intermedi, la scorta della merce**;
- la **riscossione dei crediti o degli assegni al momento della riconsegna**;
- gli **accertamenti peritali**;
- gli **adempimenti di natura amministrativa**.

Tuttavia, se il contratto ha ad oggetto il compimento delle sole operazioni accessorie, esso non ricade nell'ambito della spedizione ma può invece definirsi come un mandato o un contratto d'opera, di deposito o di appalto⁷⁰.

65 Tra gli atti necessari al compimento del mandato che, ai sensi dell'art. 1708 Cod. Civ., sono ricompresi nell'ambito dello stesso, vanno considerati quelli che si riconnettono all'attività espressamente consentita e ne costituiscono l'ulteriore svolgimento naturale e non pure quelli che non si pongano come "necessari" e consequenziali per l'adempimento del mandato, costituendone invece un ulteriore sviluppo, attraverso una dilatazione dell'oggetto (Cass. Civ. 28 novembre 1981 n. 6353).

66 Cass. Civ. 18 ottobre 1991 n. 11010; Cass. Civ. 6 aprile 1982 n. 2133; Cass. Civ. 27 gennaio 1982 n. 544; Cass. Civ. 23 agosto 1978 n. 3949. Nel contratto di spedizione, la custodia delle cose da trasportare, affidata allo spedizioniere, rientra tra le operazioni accessorie alla conclusione del contratto di trasporto alle quali egli si obbliga, ai sensi dell'art. 1737 Cod. Civ. Pertanto, la prestazione di temporanea custodia, cui è tenuto lo spedizioniere in attesa della stipula del contratto di trasporto per conto del mandante, è soggetta alla disciplina degli artt. 1768 e 1780 Cod. Civ. in tema di deposito, con la conseguenza che lo spedizioniere stesso risponde dell'avaria e della perdita della merce durante tale temporanea custodia, salvo che provi il fatto a lui non imputabile verificatosi malgrado l'uso della diligenza del buon padre di famiglia (Cass. Civ. 18 ottobre 1991 n. 11010).

67 Salvi gli usi contrari del luogo di stipulazione del contratto, lo spedizioniere non ha l'obbligo di provvedere all'assicurazione delle cose spedite e quindi non è inadempiente se ha scelto un vettore non protetto da adeguata copertura assicurativa (Cass. Civ. 27 gennaio 1995 n. 1016). Tuttavia lo spedizioniere deve assicurarsi quando il mittente gli chiede espressamente di stipulare un'assicurazione per le merci trasportate (App. Firenze 23 maggio 1973).

69 Cass. Civ. 22 maggio 1997 n. 4567; Cass. Civ. 6 aprile 1982 n. 2133.

70 Allorché al contratto di spedizione ineriscano prestazioni accessorie, che di per sé darebbero vita a negozi di natura diversa per effetto della regola della prevalenza causale nel negozio complesso, le cause accessorie vengono assorbite nel regime giuridico della causa principale del negozio. Ove quella causa manchi, viene meno la possibilità dell'assorbimento della causa delle prestazioni accessorie in quella del negozio principale e risorge la possibilità di autonomia dei diversi contratti (Cass. Civ. 70/1158).

1.2.2.a Il trattamento IVA del contratto di spedizione come particolare figura di mandato senza rappresentanza.

Nel capitolo precedente si sono chiariti alcuni aspetti relativi ai presupposti oggettivo e territoriale dell'IVA, con specifico riferimento alla disciplina delle prestazioni di trasporto integrate dalle recenti novità normative. Qui ci occuperemo brevemente della disciplina IVA nel contratto di mandato e – ricorrendone le condizioni – del contratto di spedizione. Come si è visto, il contratto di spedizione non è altro che una particolare fattispecie di mandato a concludere, in nome proprio e per conto del mandante, un contratto di trasporto, nonché a compiere le relative operazioni accessorie che rendono applicabili un regime IVA particolare e caratteristico.

Sia le prestazioni di servizi derivanti dal mandato che quelle più specificamente derivanti da un rapporto di spedizione rientrano tra quelle che nel capitolo introduttivo si sono definite "generiche", cioè assoggettate alla regola generale di localizzazione del servizio in base al domicilio/residenza del committente del servizio stesso; questo in tutti i rapporti B2B. Brevemente, si riprende quanto più ampiamente descritto nel capitolo precedente: con la pubblicazione del D. Lgs. n. 18 del 11 febbraio 2010 sono state modificate le disposizioni precedentemente contenute nell'art. 7, commi 3 e 4 del D.P.R. 633/1972 concernenti il principio di territorialità dell'IVA per le prestazioni di servizi e si è, pertanto, passati alla nuova regola generale delle prestazioni di servizi rilevanti in Italia se rese a soggetti passivi⁷¹ stabiliti nel territorio dello Stato (art. 7 ter, comma 1); sono state introdotte altresì deroghe al principio generale (con i novellati artt. 7 quater, 7 quinques, 7 sexies e 7 septies).

Nel nuovo sistema normativo diventa fondamentale distinguere fra rapporti tra soggetti passivi di imposta (B2B) e rapporti tra soggetti passivi di imposta e privati (B2C):

- nel primo caso, le prestazioni di servizi sono rilevanti in Italia se rese nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;
- nel secondo caso, le prestazioni di servizi sono rilevanti in Italia solo se rese da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

Quindi, le prestazioni di mandato e di spedizione sono rilevanti ai fini IVA nello Stato quando siano rese:

- a soggetti passivi di imposta stabiliti in Italia (rapporti B2B), se il prestatore del servizio è soggetto passivo UE o ExtraUE il committente nazionale dovrà adempiere agli obblighi contabili⁷² attraverso il metodo del *reverse charge*.
- a committenti non soggetti passivi di imposta ovunque stabiliti da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (rapporti B2C)⁷³.

Come è noto, il mandato può essere conferito con o senza rappresentanza:

- nel mandato con rappresentanza il mandatario (cosiddetto "intermediario trasparente") compie atti giuridici in nome e per conto del cliente, per cui i negozi conclusi si riproducono e ricadono direttamente e immediatamente in capo al mandante (art. 1704 Cod. Civ.);

71 Così come definiti dal nuovo art. 7 ter, comma 2 del decreto IVA e dalla Circolare n. 58/E del 31/12/2009.

72 Art. 17, comma 2, del D.P.R. 633/1972.

73 Si rinvia alle Circolari n. 58/E del 31 dicembre 2009 n. 12/E del 12 marzo 2010 e n. 14/E del 18 marzo 2010.

- nel mandato senza rappresentanza – quale è appunto la spedizione - il mandatario (cosiddetto “intermediario opaco”) agisce in nome proprio ma per conto altrui, acquisendo i diritti ed assumendo gli obblighi nella propria sfera giuridica per poi ritrasmetterli al mandante con un atto distinto (art. 1705 Cod. Civ.).

In base all’articolo 3, comma 3, ultimo periodo del D.P.R. 633/1972, le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario.

Ciò significa che:

- le prestazioni di servizi rese o ricevute dal mandatario senza rappresentanza per conto del suo mandante continuano ad essere considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario e conservano la stessa natura oggettiva delle prestazioni originarie⁷⁴;
- ciò che resta nettamente distinto sono le posizioni “soggettive” del mandante e del mandatario: i due operatori mantengono autonome soggettività tributarie⁷⁵.

Proprio per le peculiarità riconosciute alla figura del mandato senza rappresentanza la legge IVA stabilisce regole particolari per la determinazione della base imponibile della prestazione (o del complesso di prestazioni, come nel caso del contratto di spedizione) resa al mandante dal mandatario⁷⁶.

Per ciò che riguarda l’attività dello spedizioniere, pertanto, per la parte delle sue prestazioni che configurino un mandato per l’acquisto di servizi, come detto, viene considerata avente la medesima natura sia la prestazione “ricevuta” dal mandatario ad opera del prestatore–terzo (il trasportatore scelto dallo spedizioniere, ad esempio), sia quella “ricevuta” dal mandante da parte dello spedizioniere mandatario. Allora: in ogni rapporto prestatore-mandatario e mandatario-mandante bisogna verificare le condizioni poste dalla regola generale sulla territorialità dell’IVA (si rinvia al par. 1.1.2.b – Il regime IVA del trasporto nazionale ed internazionale); si potrebbe, infatti, verificare il seguente caso: prestatore comunitario oppure extracomunitario che presta il servizio ad un mandatario nazionale, sarà quest’ultimo che dovrà emettere autofattura in inversione contabile (o integrare il documento estero⁷⁷) atteso che la prestazione (il trasporto) è rilevante in Italia, mentre il mandatario riaddebiterà al cliente nazionale (mandante) l’importo della medesima prestazione (il trasporto) resa dal terzo aumentato della provvigione a lui spettante⁷⁸. Di fatto, le nuove regole della territorialità vanno a intersecarsi con le norme IVA previste per i rapporti regolati con mandato senza rappresentanza: per ogni rapporto di servizio sottostante si devono verificare i presupposti oggettivi, soggettivi e territoriali dell’IVA al fine di applicare correttamente la normativa.

74 In tal senso si è più volte espresso l’allora Ministero delle Finanze, con le Risoluzioni 11 febbraio 1998 n. 6, 27 settembre 1999 n. 146 e 27 dicembre 1999 n. 170.

75 La formulazione della disciplina nazionale, acquisita dall’articolo 28 della Direttiva comunitaria 2006/112/CE intende assicurare il meccanismo della detrazione dell’imposta sia in testa al mandante che in capo al mandatario proprio conferendo “opacità” al rapporto stesso. La particolarità risiede nella circostanza che le prestazioni rese dal mandatario senza rappresentanza al mandante hanno oggettivamente la stessa natura di quelle rese o ricevute dal mandatario, mentre resta al contrario fermo l’eventuale diverso trattamento IVA per ciascuna delle due operazioni in relazione alla diversa posizione fiscale soggettiva del mandante e del mandatario. Sicché nei rapporti tra mandante e mandatario resta immutata la qualificazione oggettiva della prestazione eseguita, mentre il trattamento fiscale della stessa va determinato secondo la posizione soggettiva del mandante e del mandatario che restano giuridicamente soggetti distinti.

76 Tali regole sono contenute nell’articolo 13, comma 2, lettera b) del D.P.R. 633/1972.

77 In merito all’integrazione del documento estero vedasi Circolare n. 12/E del 12 marzo 2010, par. 3.2.

78 Infatti, secondo quanto previsto all’articolo 13, comma 2, lettera b) del D.P.R. 633/1972 i corrispettivi su cui calcolare la base imponibile sono costituiti “(...) per le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatari senza rappresentanza, di cui al comma 3 dell’articolo 3, rispettivamente dal prezzo di fornitura del servizio pattuito dal mandatario, diminuito della provvigione e dal prezzo di acquisto del servizio ricevuto dal mandatario, aumentato della provvigione.” A corollario di tali regole, il successivo comma 4 alla lettera h), non considera prestazioni (autonome) di servizio le prestazioni rese dal commissionario e quelle rese dal mandatario senza rappresentanza al mandante.

In sostanza, l'operatore che agisce in nome proprio ma per conto altrui, pur mantenendo autonoma soggettività tributaria, si interpone nel rapporto tra il committente e il terzo provvedendo ad emettere le fatture o le autofatture con l'applicazione sempre della medesima disciplina del rapporto sottostante⁷⁹. Ciò significa che, ai fini dell'IVA, la provvigione del mandatario senza rappresentanza per l'acquisto di servizi – quale può essere lo spedizioniere - non assume autonoma evidenza, scontando il tributo soltanto in via indiretta, come differenza di importo tra la fatturazione ricevuta dal mandatario per mano dei terzi prestatori del servizio acquistato e quella effettuata ad opera del mandatario stesso alla casa mandante, per un identico ammontare aumentato della provvigione.

Da tutto quanto detto, scaturiscono importanti conseguenze anche per ciò che concerne il regime IVA con cui i servizi ricevuti dal mandatario per l'acquisto vengono da questi trasferiti al proprio mandante. La prestazione tra l'operatore terzo e il mandatario e tra quest'ultimo e il mandante segue la natura del servizio oggetto del mandato sia per ciò che concerne l'aliquota applicabile o l'eventuale regime di esenzione/non imponibilità specificamente previsto. La stessa resta autonoma solo in relazione alla diversa posizione fiscale ai fini IVA dei soggetti. In particolare, quindi, se una certa prestazione di servizi gode di un particolare trattamento di favore (aliquota ridotta, esclusione dall'imposta, esenzione da IVA, non imponibilità) in ragione della condizione *oggettiva* propria della stessa, lo stesso trattamento si rende applicabile sia nel rapporto tra il mandatario e l'operatore terzo che nel rapporto tra il mandante e il mandatario⁸⁰.

Si impongono a questo punto alcune osservazioni, per meglio comprendere ciò che si è appena esposto.

1- In primo luogo, è da sottolineare come al disposto delle norme citate sul trattamento IVA delle prestazioni del mandatario senza rappresentanza si attribuisca natura cogente. In altre parole, perché operi il regime che si è illustrato occorre che venga rispettato quanto stabilito dalla legge, con particolare riferimento alla determinazione della base imponibile della prestazione (o del complesso di prestazioni, come nel caso del contratto di spedizione) resa dal mandatario al mandante - articolo 13, comma 2, lettera b) D.P.R. 633/1972. Invero, la provvigione del mandatario senza rappresentanza per l'acquisto di servizi – quale può essere lo spedizioniere - non assume autonoma evidenza e sconta il tributo soltanto in via indiretta, beneficiando così del regime IVA stabilito per il servizio acquistato in nome e per conto del cliente (in ipotesi, non imponibile o esente), ciò deriva - come sopra precisato - dalla natura propria del mandato senza rappresentanza in base al quale il mandatario acquista in nome proprio il servizio e lo rifattura al proprio mandante computando la propria provvigione direttamente in aumento del corrispettivo con cui viene riaddebitato il servizio acquistato.

⁷⁹ La Risoluzione ministeriale n. 31/E del 30 aprile 1998 ha chiarito che anche se la provvigione è chiamata "sconto" ed è prevista la gratuità della stessa, la base imponibile per le prestazioni rese da mandatarî senza rappresentanza v'è applicata con i criteri stabiliti dal citato articolo 13. Successivamente, la Risoluzione ministeriale n. 67/E del 23 maggio 2000 ha ulteriormente precisato che la disposizione in esame, che consente di evitare un'autonoma fatturazione spettante al mandatario per la provvigione di propria competenza, trova applicazione solo quando entrambe le parti del contratto di mandato rivestano la qualifica di soggetti passivi di imposta.

⁸⁰ A titolo esemplificativo, è stato chiarito che le prestazioni rese da odontotecnici consorziati ad un consorzio tra gli stessi costituito e che agisce in qualità di mandatario senza rappresentanza, sono esenti IVA in quanto le stesse prestazioni fornite dal consorzio ai clienti-pazienti sono oggettivamente esenti ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 18, del D.P.R. 633/1972 (Risoluzione n. 250/E del 30 luglio 2002). Medesimo principio dovrebbe pertanto valere, ad esempio, in presenza di un mandato alla stipula di un contratto assicurativo: la prestazione resa dal mandatario (la cui remunerazione sarà fatturata unitariamente al trasferimento in capo al mandante del corrispettivo pagato all'assicuratore) sarà da considerarsi oggettivamente esente ai sensi dell'art. 10, comma 1, numero 1. Il Ministero ha infatti già avuto modo di precisare come il riaddebito ad una società nazionale o estera, di costi sostenuti per suo conto, rientri tra le prestazioni rese in qualità di mandatario senza rappresentanza (se la società è estera sarà la stessa a dover assoggettare l'operazione agli obblighi contabili del proprio Paese di stabilimento poiché fattispecie non territorialmente rilevante ai fini IVA in Italia). Pertanto, il riaddebito delle spese mantiene la stessa natura delle prestazioni sottostanti sia per quanto riguarda l'aliquota che il servizio trasferito (cfr. Risoluzione n. 6/E dell'11 febbraio 1998: si precisa che tale risoluzione mantiene la propria valenza per quanto concerne l'interpretazione del principio di accessorietà delle spese alla prestazione principale, mentre il requisito territoriale deve essere rivisto alla luce delle recenti modifiche apportate dal Legislatore).

La circostanza che in fattura la provvigione pattuita possa essere esposta separatamente dal corrispettivo addebitato per l'acquisto del servizio (riaddebitato al costo), nonchè la fatturazione separata della stessa, non fa perdere alla provvigione la sua caratteristica di costituire parte integrante del prezzo di "rivendita" del servizio. Solo nell'ipotesi in cui il rapporto in essere non possa essere inteso come un mandato senza rappresentanza la provvigione risulterà imponibile ad IVA secondo le regole ordinarie (e pertanto all'aliquota del 20%⁸¹). In altri termini, se lo spedizioniere – nell'ambito dello specifico contratto concluso⁸², acquista per 100 una assicurazione per le cose spedite o trasportate in regime di esenzione IVA⁸³, affinché tale regime di esenzione si estenda anche alla sua provvigione, occorre che egli addebiti al cliente, per quello specifico servizio di assicurazione, un corrispettivo unitario in cui sia incluso anche il suo guadagno (in ipotesi, 10). Ponendo che si tratti di un'operazione tra soggetti passivi di imposta stabiliti in Italia, la fattura al cliente dovrà recare un imponibile IVA di 110, tutto esente IVA in forza del combinato disposto dell'art. 10 (esenzione delle prestazioni di assicurazione) e dell'art. 3, comma 3 della legge IVA (regime del mandatario senza rappresentanza)⁸⁴, e ciò anche nel caso di una distinta fatturazione della provvigione derivante da ragioni legate al metodo di calcolo - in ipotesi forfetario o dovuto in ragione di parametri non determinabili al momento della operazione⁸⁵. Se viceversa, non si operasse in base ad un rapporto di mandato senza rappresentanza e, pertanto, la provvigione di 10 fosse fatturata separatamente dal riaddebito del costo (100) sostenuto per acquistare quello specifico servizio di assicurazione, l'esenzione IVA si continuerebbe ad applicare solo a tale corrispettiv7 (100)⁸⁶, rimanendo la provvigione (10) soggetta alla aliquota ordinaria del 20%⁸⁷. Peraltro, in quest'ultima circostanza, andrà valutata l'eventuale applicazione del regime di esenzione previsto dall'art. 10, comma 1, n. 9, del D.P.R. 633/1972, concernente le intermediazioni, tra l'altro, relative alle assicurazioni.

2- Considerazioni analoghe vanno svolte con riferimento a quelle voci della fattura dello spedizioniere/mandatario con cui lo stesso addebita al cliente quote di propri costi di impresa, costi, cioè, non direttamente correlati allo svolgimento del mandato (stampati, spese telefoniche, accessori, diritti fissi, quote di assicurazioni stipulate dal mandatario globalmente con riferimento alla intera sua attività, recupero forfetario di spese amministrative generali).

81 Può accadere, infatti, come implicitamente riconosciuto dall'Agenzia delle Entrate, che la provvigione del mandatario sia calcolata con metodi che non ne consentono la determinazione immediata per singola operazione compiuta. Con Risoluzione 377/E del 02.12.2002, pur in presenza di un rapporto riconosciuto come di mandato senza rappresentanza, l'Agenzia pare consentire che il mandante rimborsi al proprio mandatario l'importo esatto delle fatture dei fornitori esterni, mentre la provvigione per la complessiva attività d'intermediazione sia corrisposta anticipatamente, proprio in quanto commisurata a parametri che non tengono direttamente conto delle quantità o del valore dei beni e servizi acquistati. In detta risoluzione viene operata una distinzione tra imposte sul reddito ed IVA. Ai fini delle prime, l'attività viene riconosciuta come di mera intermediazione da parte del mandatario, il cui interesse "è limitato a conseguire la provvigione contrattualmente prevista e non a conseguire la proprietà dei beni o l'utilità dei servizi acquistati, per poi cederli al mandante lucrando un eventuale utile di negoziazione". Ai fini IVA, invece, viene sottolineato che "tale soluzione non è contraddetta dalla disciplina IVA che prevede, al contrario, l'obbligo di fatturazione per i passaggi tra committenti e commissionari, considerato che, come già affermato risoluzione n. 9/2156 dell'8 luglio 1977, tale obbligo è richiesto per ragioni operative proprie di tale imposta e non assume invece rilevanza né agli effetti delle imposte dirette, né ad altri effetti". Con successiva pronunzia, la Risoluzione n. 211/E del 18 novembre 2003, la stessa Agenzia ha ribadito la natura cogente dell'articolo 13, comma 2, lettera b), del D.P.R. 633/1972: "quanto alla provvigione riconosciuta ... (al mandatario) questa ... non assume autonoma rilevanza ai fini IVA, scontando tale tributo soltanto in via indiretta, come differenza di importo tra la fatturazione effettuata dal mandatario nei confronti dei terzi fruitori del servizio e quella effettuata a quest'ultimo dal mandante per un identico ammontare, al netto, precisamente, di detta provvigione".

82 Non si deve cioè trattare, come si preciserà al punto che segue, di ripartizione pro quota ai vari committenti di un costo che lo spedizioniere ha sostenuto globalmente (come nell'ipotesi che l'assicurazione sia stata acquistata una tantum con unica polizza presso la stessa Compagnia a copertura di tutte le operazioni da compiersi in un determinato periodo). In tal caso non opera la norma sul mandato senza rappresentanza, in quanto non vi è coincidenza tra il servizio (globale) acquistato dal mandatario e quello (pro quota) goduto dal mandante.

83 Art. 10, comma 1, numero 2 del D.P.R. 633/1972.

84 Tali norme andranno indicate in fattura, in luogo della esposizione dell'imposta, come statuito dall'art. 21, comma 2, lettera c).

85 Come nel caso preso in esame nella citata Risoluzione 377/2002 (vedasi nota 81).

86 Infatti, solo tale importo è espressione diretta del servizio acquistato (assicurazione) e solo questo non muta la propria natura di operazione esente nel trasferimento dal mandatario al mandante.

87 Come si dirà, il regime IVA è esclusivamente proprio di tale imposta. Le particolari regole di fatturazione non incidono sulle differenti regole contabili da seguire nella determinazione del reddito di impresa ai fini delle imposte dirette.

Tali voci, benché inserite in una fattura emessa con riferimento a servizi anche oggettivamente non imponibili (ad esempio, trasporto o spedizione di merce all'esportazione⁸⁸), scontano il tributo all'aliquota ordinaria del 20%, senza potere accedere alla specifica disciplina del mandato dettata dall'articolo 13, comma 2, lettera b) in quanto si tratta di prestazioni di servizi complesse e generiche che non possono ritenersi né accessorie né oggetto del mandato.

3- L'operatività del regime del mandato senza rappresentanza non esclude che per talune specifiche prestazioni si possa rendere applicabile il disposto dell'articolo 15, comma 1, numero 3 della legge IVA, secondo cui sono fuori dall'applicazione del tributo le anticipazioni fatte in nome e per conto del cliente quando le stesse siano a questi riaddebitate alla pari. Si tratta di ipotesi di esecuzione di un mandato con rappresentanza, nelle quali il prestatore (lo spedizioniere) è abilitato ad effettuare determinate spese non solo per conto ma direttamente nel nome del cliente. La prova del rapporto sottostante tra mandante e mandatario è costituita dalla duplice intestazione della fattura di acquisto del servizio dal fornitore terzo: essa va intestata infatti, oltre che allo spedizioniere, anche al cliente per conto ed in nome del quale lo specifico acquisto è stato compiuto⁸⁹. Ricorrendo tali condizioni, l'importo esposto nella fattura dello spedizioniere a titolo di mero recupero delle somme anticipate per il cliente, sarà da considerare fuori dal campo di applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 15 D.P.R. 633/1972⁹⁰.

Benché – per tutto ciò che si è detto - le prestazioni rese dal mandatario senza rappresentanza al mandante conservino la stessa natura oggettiva di quelle rese o ricevute dal mandatario per conto del mandante, il trattamento IVA previsto per ciascuna delle due operazioni può risultare differente in ragione della eventuale **particolare posizione soggettiva di uno degli operatori** che intervengono nella transazione. In sostanza, il carattere pure opaco riconosciuto dalla normativa IVA al rapporto di mandato senza rappresentanza non deve consentire di trasferire al mandante un regime IVA agevolativo che dipenda esclusivamente dalla condizione soggettiva del soggetto terzo con cui il mandatario entra in rapporto per dare esecuzione al suo incarico. Tale principio è stato ribadito dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 145/E del 15 maggio 2002: nel caso di un Consorzio (nella veste tipica di mandatario senza rappresentanza delle imprese consorziate) che stipuli con la NATO un appalto per il servizio di trasporto di persone in Italia, laddove il servizio venga effettuato dalle imprese consorziate le quali fatturano al predetto mandatario senza rappresentanza, il quale a propria volta fattura dette prestazioni alla NATO, le prestazioni fatturate dalle singole imprese al Consorzio e quelle fatturate da quest'ultimo al cliente finale (NATO) sono entrambe da considerarsi operazioni di trasporto. Tuttavia, l'agevolazione soggettiva (non imponibilità IVA delle prestazioni ricevute) prevista dall'articolo 72 D.P.R. 633/1972 per il committente (NATO) si applica solo alle fatture emesse dal Consorzio nei confronti della NATO stessa. In quanto agevolazione soggettiva, non può estendersi a soggetti diversi, quali sono i consorziati, quando riaddebitano i costi sostenuti al proprio consorzio.

⁸⁸ Si veda oltre, il capitolo sui servizi internazionali.

⁸⁹ Mandò, ne *il Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, IPSOA 2005, 273, sottolinea come la norma dell'articolo 15, comma 1, numero 3 del D.P.R. 633/1972 possa dare adito ad alcune difficoltà applicative in tutti quei casi in cui a causa della natura del servizio acquistato in nome e per conto di altri (si pensi, ad esempio, proprio al trasporto), sia non agevole far constare dal documento emesso da parte del soggetto che rende quel servizio che esso è stato eseguito non a favore di chi lo ha richiesto, bensì in nome e per conto di un soggetto terzo, dominus dell'affare. La stessa Amministrazione Finanziaria ha infatti escluso che possa invocarsi l'articolo 15 nel rapporto tra società di gestione di un aeroporto e vettore e tra questo ed i passeggeri: i diritti di imbarco devono essere fatturati dalla società di gestione al vettore e da questo ai passeggeri, senza possibilità di considerare tali diritti riscossi dal vettore quali rimborsi di anticipazioni fatte in nome e per conto della società di gestione; si ricorda che nel caso del trasporto di passeggeri opera la deroga dell'art. 7 quater ai sensi della quale il trasportatore indicherà quale importo rilevante ai fini IVA solamente la parte del trasporto effettuato sul territorio italiano. Pertanto l'IVA va applicata anche sulla parte di corrispettivo addebitato dal vettore ai passeggeri a titolo di rivalsa del diritto di imbarco (Ris. 31 luglio 2003 n. 164).

⁹⁰ Sono altresì fuori campo IVA l'importo degli imballaggi e dei recipienti, quando ne sia espressamente pattuito il rimborso alla resa.

Esemplificando, allo scopo di precisare la corretta individuazione del requisito territoriale dell'imposta:

- il mandatario italiano che acquista, presso un soggetto non stabilito in Italia, un servizio rientrante fra quelli che la norma definisce "generici" e che pertanto rilevano nel luogo di stabilimento del committente, dovrà emettere autofattura in inversione contabile (o integrare il documento estero) ex art. 17, comma 2, del D.P.R. 633/1972;
- il mandatario italiano che addebita il servizio, maggiorato della provvigione, al proprio mandante:
 - se quest'ultimo è stabilito in Italia, dovrà emettere fattura con IVA ovvero con titolo di non imponibilità o esenzione;
 - se quest'ultimo è soggetto passivo di imposta non stabilito nel territorio dello Stato, l'operazione rileva ai fini IVA nel Paese di stabilimento del cliente e, pertanto, il mandatario dovrà emettere fattura fuori campo IVA ai sensi dell'art. 7 ter, comma 1, lettera a) del D.P.R. 633/1972;
 - se il mandante è soggetto non passivo di imposta, ovunque stabilito, il mandatario dovrà emettere fattura con IVA ovvero con titolo di non imponibilità o esenzione.

Una volta individuata la rilevanza ai fini IVA in Italia dell'operazione in base alle nuove regole della territorialità si potrà allora verificare l'imponibilità, la non imponibilità o l'esenzione del servizio in base alle norme contenute nel decreto IVA⁹¹. Infatti, a completamento dell'esposta disciplina sul contratto di spedizione come particolare fattispecie di mandato senza rappresentanza, va ricordato che il decreto prevede la non imponibilità ai fini IVA di taluni servizi di spedizione. Si tratta di ipotesi in cui i servizi tipici dello spedizioniere si riferiscono a trasporti anch'essi oggettivamente non imponibili. In particolare, sono considerati connessi ai servizi internazionali e pertanto non imponibili IVA⁹²:

- i servizi di spedizione relativi ai trasporti internazionali di persone;
- i servizi di spedizione relativi ai trasporti di merce, alle stesse condizioni previste per le prestazioni di trasporto medesime: pertanto, come chiarito nel capitolo precedente, sono oggettivamente non imponibili i servizi di spedizione, allorché afferiscano ad un trasporto che abbia ad oggetto beni in esportazione, in transito, in importazione temporanea, o anche in importazione definitiva, ma – in tale ultima fattispecie – solo se i corrispettivi del trasporto abbiano già concorso alla formazione della base imponibile IVA all'atto dell'importazione dei beni, secondo le regole proprie dell'IVA sulle importazioni⁹³;
- in ogni caso, i servizi relativi alle operazioni doganali⁹⁴.

Per una migliore comprensione di quanto da ultimo esposto e per una disamina delle voci più frequenti contenute in fatture concernenti operazioni di import/export si vedano le tabelle inserite nel capitolo che segue.

91 Si veda il caso risolto al punto 3.3. della Circolare n. 12/E del 12 marzo 2010.

92 Articolo 9, comma 1, numero 4 del D.P.R. 633/1972.

93 Si richiamano pertanto tutte le considerazioni già svolte nel capitolo precedente circa le condizioni ed i limiti alla non imponibilità dei trasporti c.d. internazionali di merce.

94 Che i servizi relativi alle operazioni doganali siano sempre e comunque non imponibili IVA è stato chiarito già con la Circolare 03.08.1979, n. 26, parte 3. In particolare, sono non imponibili anche le operazioni volte ad ottenere il rilascio da parte dei competenti organi amministrativi, di certificati, licenze, dichiarazioni afferenti l'importazione dei beni (R.M. 548783 del 07.12.1973), nonché l'attività svolta dagli spedizionieri doganali per l'emissione dei documenti di transito T2 per la spedizione di merci dall'Italia verso Paesi comunitari con attraversamento di Paesi extraUE (Circolare 13 del 23.02.1994).

1.2.2.b Il trattamento ai fini delle imposte dirette

Il presupposto per l'applicazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di redditi in denaro o in natura che rientrano in una delle categorie previste dal Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917⁹⁵.

I redditi prodotti dagli spedizionieri saranno, quindi, rilevanti ai fini dell'imposizione diretta in relazione alla loro possibile classificazione in una delle citate categorie.

L'attività dello spedizioniere è tipicamente un'attività di natura imprenditoriale, volta alla fornitura di servizi, e determina, di conseguenza, redditi inquadrabili nella categoria dei redditi d'impresa⁹⁶, il cui regime fiscale è regolato dal capo VI del Titolo I del TUIR.

In particolare alcuni dubbi sono sorti in relazione al trattamento fiscale dei componenti positivi e negativi di reddito che derivano dai contratti di spedizione, stipulati dallo spedizioniere in nome proprio ma per conto del cliente.

L'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di esprimere la propria posizione in materia con la Risoluzione n. 377 del 2 dicembre 2002. Con la prassi citata, che costituisce una risposta ad istanza di interpello, è stato chiarito il regime fiscale del mandato senza rappresentanza ai fini delle imposte dirette.

Le conclusioni cui è pervenuta l'Agenzia, che verranno di seguito riassunte, danno preminenza alla sostanza dell'operazione.

Va sottolineato che il caso affrontato dalla prassi in argomento riguarda il trattamento fiscale del riaddebito di costi dal mandatario al mandante. In particolare si tratta del caso di riaddebito dei soli costi sostenuti, mentre la commissione per l'attività di mandatario viene evidenziata in separata fattura in ragione di un metodo di calcolo della provvigione di natura forfetaria oppure di parametri non determinabili al momento dell'operazione (si veda anche il punto 1 del precedente paragrafo).

In tale ottica il mandatario svolge esclusivamente un'attività d'intermediazione che consiste nell'acquisto di beni o servizi in nome proprio, ma per conto e nell'interesse del mandante. A fronte di tale attività d'intermediazione, strumentale a quella del mandante, l'interesse del mandatario è limitato a conseguire la provvigione contrattualmente prevista e non a conseguire la proprietà dei beni o l'utilità dei servizi acquisiti, per poi cederli al mandante lucrando un eventuale utile di negoziazione⁹⁷.

Gli esborsi sostenuti dal mandatario, pertanto, non rappresentano dal punto di vista economico costi propri, ma "impegni finanziari", parallelamente i successivi rimborsi da parte del mandante non rappresentano ricavi, i quali sono invece costituiti esclusivamente dalle provvigioni pattuite.

95 Si rammenta che le categorie di reddito previste dall'articolo 6 del TUIR sono:

- 1- redditi fondiari;
- 2- redditi di capitale;
- 3- redditi di lavoro dipendente;
- 4- redditi di lavoro autonomo;
- 5- redditi d'impresa;
- 6- redditi diversi.

96 Il problema della classificazione dei redditi appare maggiormente complesso in relazione agli spedizionieri doganali. Per una più ampia trattazione della problematica si rimanda al paragrafo 1.3.3.

97 Tale disciplina dei rapporti tra le parti è coerente con l'impostazione prevalente in dottrina, ed esplicitamente riconosciuta anche dall'Amministrazione Finanziaria (cfr. Circolare 16 febbraio 1973, n. 15 e Risoluzione n. 292237 del 21 dicembre 1985), secondo la quale il mandante acquista direttamente la proprietà dei beni mobili non registrati, mentre la successiva consegna degli stessi da parte del mandatario rappresenta una mera fase esecutiva del rapporto. A conferma di tale interpretazione basti osservare che l'art. 1706 Cod. Civ. espressamente attribuisce al mandante l'azione di rivendicazione, tipica azione a difesa della proprietà, per ottenere la consegna delle cose mobili acquistate dal mandatario in nome proprio, fatti salvi solo i diritti acquistati dai terzi per effetto del possesso di buona fede.

Anche i principi contabili internazionali affermano la prevalenza degli aspetti sostanziali delle operazioni economiche; di conseguenza, ad esempio, devono essere considerati ricavi solo le entrate conseguite dall'impresa in nome e per conto proprio e che determinano un incremento del patrimonio netto (cfr. IAS 18, paragrafo 8).

In conclusione, nella fattispecie rappresentata, gli effetti economici e reddituali delle operazioni di acquisto di beni e servizi poste in essere dal mandatario si producono solo in capo al mandante, proprio perché il ruolo del primo si limita in realtà alla mera intermediazione nell'attività del secondo⁹⁸.

Di conseguenza, il conto economico del mandatario non deve essere influenzato dagli esborsi effettuati per gli acquisti di beni e servizi per conto del mandante e dai relativi riaddebiti, ma solo dai costi sostenuti in nome e per conto proprio per il funzionamento della propria struttura e dalle provvigioni spettanti per l'opera d'intermediazione prestata. Solo tali ultimi oneri e proventi costituiscono componenti rilevanti nella determinazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi. L'Agenzia delle Entrate ha, infatti, approvato il modello presentato dall'azienda nell'interpello, la quale intendeva modificare il sistema di contabilizzazione fino ad allora seguito e adottare un sistema che le consentisse di evidenziare solamente i ricavi propri dell'attività (le provvigioni) e i costi sostenuti per la stessa. In precedenza l'impresa effettuava due rilevazioni contabili distinte, ma con effetto nullo sul conto economico dell'azienda: da un lato si rilevava l'acquisto dal fornitore imputando il costo-prezzo tra i costi dell'azienda con contropartita i debiti della stessa; dall'altro si rilevava l'addebito al mandante dei costi-prezzi imputando un importo pari ai costi tra i ricavi con contropartita i crediti (si vedano le scritture del paragrafo seguente). I ricavi dell'azienda quindi erano comprensivi di tutti i costi che la stessa riaddebitava al mandante.

Tale soluzione comunque non è contraddetta dalla disciplina IVA che prevede, in genere, l'obbligo di fatturazione per i passaggi tra committenti e commissionari senza l'evidenziazione della provvigione in fattura, ma in aumento o in diminuzione dello stesso corrispettivo (a seconda che si tratti di un mandato all'acquisto o alla vendita) dell'operazione nella determinazione della base imponibile ai fini IVA; la provvigione si individua in modo indiretto per effetto della differenza fra le partite attive e passive dell'operazione. Nel caso considerato si ha invece il pagamento della provvigione tramite l'esborso di canoni trimestrali anticipati, per cui si verificherà l'emissione di una fattura a parte con il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto sulla provvigione che andrà ad influenzare direttamente il conto economico del mandatario e si dovranno registrare le tre scritture illustrate nel paragrafo seguente, contraddistinte, appunto dalla due operazioni di segno opposto che vanno ad annullarsi totalmente in conto economico e la terza relativa alla provvigione. Si consideri che, come già affermato con Risoluzione n. 9/2156 dell'8 luglio 1977, il meccanismo generale illustrato sopra dell'IVA è richiesto solo ai fini della suddetta imposta e non assume invece rilevanza agli effetti delle altre imposte e, in particolare, delle imposte dirette. In accordo con questa impostazione si è anche pronunciata l'Associazione dei Dottori Commercialisti di Milano con la Norma di comportamento n. 139.

Ai fini contabili, il mandatario deve includere fra i ricavi solamente la commissione e gli accessori ad esso spettanti, senza compensazioni di partite ulteriori. Anche ai fini delle imposte sui redditi, solo le eventuali commissioni e relativi accessori costituiscono componenti positivi, in quanto non è prevista una disposizione che nell'ambito del reddito d'impresa riproponga il comportamento prescritto dall'articolo 3, terzo comma, ultimo periodo del D.P.R. 633/1972.

98 Si tenga conto che, allo stesso modo, gli effetti economici dell'attività di un consorzio che opera in nome proprio e per conto delle imprese consorziate si producono direttamente ed esclusivamente in capo a queste ultime (cfr. Risoluzioni n. 888 del 30 maggio 1986 e n. 98 del 28 marzo 2002).

Consegue che l'eventuale indeducibilità, totale o parziale, dei costi relativi ai servizi acquistati, dal reddito d'impresa o dalla base imponibile IRAP (ad esempio, telefonia fissa e mobile, leasing auto, spese di rappresentanza ecc.), si produce direttamente in capo al mandante.

Questa autorevole posizione deve essere messa a confronto con talune realtà operative. Nella pratica le aziende non sempre si attengono allo schema che è stato tratteggiato ma adottano alcuni comportamenti i cui effetti fiscali vanno attentamente valutati.

In primo luogo il riaddebito dei costi non avviene sempre con emissione di doppia fattura (fornitore-mandatario, mandatario-mandante). In alcuni casi il mandatario procede al pagamento per il bene o il servizio acquistato per conto del mandante ma la fattura del fornitore viene emessa direttamente a nome del mandante⁹⁹: è il caso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte di cui al punto 3 del paragrafo precedente. In questo caso il riaddebito del costo sarà fuori dal campo di applicazione dell'IVA, a norma dell'articolo 15 del D.P.R. 633/1972.

Ai fini dell'imposizione diretta nessuna componente economica dovrà essere registrata in relazione a dette transazioni. In contabilità si dovrà trovare traccia dei soli movimenti finanziari (pagamenti, etc.).

Un caso che presenta maggiori difficoltà riguarda, invece, l'inserimento in fattura di quote di costi che non sono direttamente collegabili con la singola prestazione effettuata per conto del cliente, con applicazione di una quota di ricarico. Questa fattispecie può assumere forme complesse nel caso in cui, per esempio, oggetto del riaddebito sia un costo complessivamente sostenuto per l'intero esercizio dal mandatario e riaddebitato in varie quote ai diversi clienti/mandanti.

Va sottolineato che perché si possa entrare nello schema fiscale del riaddebito di costi sulla base del contratto di mandato i costi devono evidentemente essere identificabili e non può trattarsi delle spese generali che lo spedizioniere sostiene per lo svolgimento della propria attività. Il riaddebito delle spese sostenute, infatti, ai fini IVA dovrebbe essere sottoposto al regime di imponibilità, mentre ai fini delle imposte dirette i costi ed i relativi ricavi dovrebbero trovare spazio in conto economico e contribuire alla determinazione del reddito d'impresa. Va da sé che in questo caso i costi ed i ricavi dovranno essere presi in considerazione in base alle regole di imposizione previste dal TUIR, per cui, a titolo esemplificativo, potrebbe accadere che un costo risulti in tutto o in parte indeducibile per il mandante e che gli effetti di tale indeducibilità possano ricadere sul mandatario.

È il caso delle più recenti Risoluzioni n. 309/E del 21 luglio 2008 e n. 162/E del 18 giugno 2009: entrambe riguardano la deducibilità delle spese di telefonia mobile e fissa, art. 102 del TUIR (deducibilità stabilita nella misura dell'80% in seguito alle novità apportate dalla Finanziaria 2007, L. 296/2006): in base all'ambito di applicazione della norma, la limitazione della deducibilità si applica alle spese afferenti i servizi di comunicazione elettronica che concorrono in via indiretta allo svolgimento dell'attività propria dell'impresa e si prestano ad un uso promiscuo.

Le Risoluzioni affermano che i costi di telefonia fissa e mobile relativi a commesse, ossia direttamente afferenti all'attività delle imprese, correlati ai relativi ricavi di esercizio, non soggiacciono alle limitazioni previste dall'art. 102 del TUIR; i costi di telefonia sostenuti ad uso promiscuo nei rapporti di mandato senza rappresentanza rientrano nel limite di deducibilità stabilito dal Testo Unico solamente con riferimento al mandante.

⁹⁹ Secondo uno schema che sarebbe più correttamente riconducibile al mandato con rappresentanza.

Inoltre, le Risoluzioni specificano che nei rapporti di "mandato all'acquisto" trova applicazione la regola in base alla quale il mandante è il soggetto che rimane effettivamente inciso dal costo di acquisto "provvisoriamente" sostenuto dal mandatario; solo per il mandante tali costi costituiscono una componente negativa che può essere portata in deduzione del reddito di impresa nei limiti e alle condizioni poste dal TUIR. Invece, gli esborsi sostenuti dall'impresa in qualità di mandataria "non rappresentano dal punto di vista economico costi propri, ma mere movimentazioni finanziarie; [...] allo stesso modo i successivi rimborsi (da parte del mandante) non rappresentano ricavi".

1.2.2 c - Le scritture contabili

Di seguito verranno evidenziati due distinti sistemi di contabilizzazione dei costi e dei ricavi sostenuti dal mandatario in nome proprio ma per conto del mandante, il primo privilegia la forma giuridica dell'operazione rispetto alla sua sostanza economica, mentre il secondo appare rispondente allo schema suggerito dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 377 del 2002. Gli esempi sono stati tratti da F. Dezzani e L. Dezzani, *Risoluzione n. 377/E del 2 dicembre 2002: mandato senza rappresentanza nell'imposizione diretta. La prevalenza della sostanza sulla forma*, in "Il fisco" n. 47 del 23 dicembre 2002.

Prevalenza della forma sulla sostanza: ipotesi non conforme all'orientamento dell'Agenzia delle Entrate ed alla norma di comportamento n. 139 dell'Associazione Dottori Commercialisti di Milano.

Secondo questo schema il mandatario registra due distinte transazioni anche dal punto di vista economico:

- da un lato, rileva l'acquisto dal fornitore imputando il prezzo tra i costi con contropartita tra i debiti;
- dall'altro, rileva l'addebito al mandante imputando un importo pari a detto prezzo tra i ricavi con contropartita tra i crediti.

Le scritture contabili tenute dalla società istante (mandatario senza rappresentanza) secondo questa impostazione sarebbero le seguenti:

a) l'acquisto di beni in nome proprio e per conto del mandante:

Diversi	a	Debiti		1.200
<i>Spese per acquisti</i>			1.000	
<i>IVA a credito</i>			200	
			=====	

b) la ri-fatturazione dei beni al mandante:

Crediti	a	Diversi		1.200
	a	<i>Ricavi</i>	1.000	
	a	<i>IVA a debito</i>	200	
			=====	

c) la contabilizzazione della provvigione attiva:

Crediti	a	Diversi		120
	a	<i>Provvigione attiva</i>	100	
	a	<i>IVA a debito</i>	20	
			=====	

Nel conto economico, le operazioni sono così rappresentate:

Conto economico della società mandataria	
A) Valore della produzione	
1) Ricavi	1.000
.....	
5) Altri proventi	<u>100</u>
	1.100
	=====
B) Costi della produzione	
6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	(1.000)

Si noti che gli effetti economici della fattura di rivendita e quella di acquisto dei beni si annullano, avendo lo stesso importo. Nel caso in cui la commissione fosse fatturata quale maggiorazione del prezzo all'atto del riaddebito l'effetto netto, al contrario, sarebbe proprio pari all'importo della commissione addebitata.

Nella particolare ipotesi di imputazione al cliente di quote di spese generali, che sfuggono, quindi, alla logica del riaddebito vero e proprio, questo sarà lo schema contabile che dovrà essere seguito per dare corretta rappresentazione alla realtà economica dell'operazione.

Prevalenza della sostanza sulla forma: ipotesi conforme alla Risoluzione n. 377/E del 2 dicembre 2002

In base a questo principio gli aspetti da evidenziare saranno i seguenti:

- il conseguimento di una provvigione attiva sull'attività svolta per conto del mandante;
- i movimenti finanziari (o "impegni finanziari") relativi alle operazioni di acquisto/rivendita dei beni.

Le scritture contabili sono le seguenti:

a) l'acquisto di beni in nome proprio e per conto del mandante:

Diversi	a	<i>Debiti</i>		1.200
<i>Crediti verso il mandante</i>			1.000	
<i>IVA a credito</i>			200	
			=====	

b) la rivendita dei beni al mandante:

- sotto il profilo IVA, il mandatario deve emettere la fattura di vendita con assoggettamento dell'operazione ad IVA;
- sotto il profilo contabile, la scrittura deve registrare esclusivamente l'IVA, dato che l'imponibile è già stato registrato nel conto del mandante in sede di contabilizzazione della fattura di acquisto:

Crediti verso il mandante	a	IVA a debito	200
---------------------------	---	--------------	-----

c) la contabilizzazione della provvigione attiva relativa all'attività svolta per conto del mandante:

Crediti verso il mandante	a	Diversi		120
	a	Provvigioni attive	100	
	a	IVA a debito	20	
			=====	

Nel conto economico, l'operazione viene così rappresentata:

Conto economico della società mandataria	
A) Valore della produzione	
1) Ricavi	-
.....	
5) Altri Proventi	<u>100</u>
	<u>100</u>
	===
B) Costi della produzione	
6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	-

Nel conto economico risulta imputata solamente la provvigione attiva di 100 relativa all'attività svolta per conto del mandante. Si noti che lo stesso risultato sarebbe dovuto emergere anche nel caso in cui il mandatario avesse proceduto ad un'unica fatturazione del riaddebito aumentato della propria provvigione. In contabilità il mandatario avrebbe dovuto operare una distinzione tra la quota di costo effettivamente riaddebitato (che non deve produrre alcuna influenza sul conto economico) e la quota di mark-up che rappresenta la provvigione, che al contrario deve avere rilevanza economica, rappresentando la quota di profitto derivante dall'operazione.

1.3 Figure particolari di spedizioniere

1.3.1 Lo spedizioniere internazionale

Sebbene il profilo, la funzione ed i compiti dello spedizioniere internazionale siano derivazione immediata di quanto già esposto nei paragrafi 1.2.1 e 1.2.2 è bene osservare ed aggiungere come la figura dello spedizioniere internazionale si sia imposta a seguito della necessità, fortemente avvertita nell'ambito delle relazioni commerciali internazionali, di interporre tra il cliente/acquirente, il fornitore/venditore ed il vettore un soggetto che riuscisse ad organizzare e gestire, in forza della propria competenza professionale, il trasferimento delle merci da un punto di partenza ad un punto di arrivo, secondo modalità, costi e conoscenze tecniche tali da garantire la migliore esecuzione.

L'organizzazione di un trasporto internazionale comporta una molteplicità di importanti scelte che non si limitano alla pura individuazione del vettore ed alla conseguente conclusione del contratto di trasporto, ma implica anche lo svolgimento di numerosissime altre operazioni, più o meno complesse, analizzate nel paragrafo precedente, che richiedono un alto livello di preparazione professionale legate: alla conoscenza della normativa commerciale comunitaria ed internazionale, a quella doganale, fiscale, consolare, sanitaria e veterinaria, etc., alle leggi, agli usi e alle consuetudini vigenti in ogni singolo Paese.

1.3.2 Lo spedizioniere vettore

Lo spedizioniere che, con mezzi propri o altrui, assume l'esecuzione del trasporto, in tutto o in parte, ha gli obblighi e i diritti del vettore¹⁰⁰.

La figura dello **spedizioniere-vettore** pertanto, è ravvisabile solo allorché un soggetto assuma nei confronti del committente **l'unitaria obbligazione dell'esecuzione, in piena autonomia, del trasporto della merce**, con mezzi propri o altrui, verso un corrispettivo commisurato al rischio normale inerente al risultato finale della prestazione complessiva¹⁰¹.

Il vantaggio consiste nella semplicità del contratto per il mittente, il cui interlocutore si occupa sia della spedizione che del trasporto, oltre che nell'assunzione, da parte di un'unica impresa, della responsabilità per tutte le operazioni connesse al trasporto.

Lo spedizioniere-vettore svolge dunque le attività ed assume le responsabilità tipiche dello spedizioniere, oltre ai diritti, agli obblighi ed alla responsabilità del vettore per quella parte della sua attività consistente nella materiale esecuzione del trasporto¹⁰².

La figura dello spedizioniere-vettore ricorre ad esempio:

- quando lo spedizioniere emette un proprio **documento di trasporto**¹⁰³;
- quando il mittente rilascia allo spedizioniere la **lettera di vettura**¹⁰⁴;

¹⁰⁰ Art. 1741 Cod. Civ.

¹⁰¹ Cass. Civ. 24 maggio 1993 n. 5823. La suddetta ipotesi pertanto, non ricorre qualora lo spedizioniere stipuli con un terzo un contratto di trasporto in nome proprio ma per conto del mandante, il quale impartisca istruzioni relative alla scelta del mezzo, della via e delle modalità di trasporto della merce, con la conseguente esclusione (anche se implicita) della responsabilità personale e diretta dello spedizioniere per l'esecuzione del trasporto (Cass. Civ. 20 dicembre 1986 n. 7795).

¹⁰² In campo internazionale, la FIATA (Fédération Internationale des Associations des Transitaires et Assimilés) ha predisposto specifici documenti diretti a provare l'esistenza dello spedizioniere-vettore e le condizioni che ne regolano l'attività, suggerendone l'adozione a tutti i propri associati, ovvero gli spedizionieri iscritti alle associazioni di categoria.

¹⁰³ Cass. Civ. 13 agosto 1997 n. 7556, Art. 7.1 Formulario Fiata.

¹⁰⁴ Trib. Trieste 24 marzo 1993.

- quando emergono rilevanti indizi di fatto: ad esempio quando lo spedizioniere cura le operazioni di trasporto, provvede al ritiro della merce e predispose le relative **lettere di vettura**, senza richiedere ulteriori informazioni o istruzioni al mittente, ma in maniera autonoma e automatica¹⁰⁵;
- quando tra mittente e spedizioniere si pattuisce un compenso globale ed unitario, comprensivo del corrispettivo per l'esecuzione della spedizione, delle spese e delle prestazioni accessorie relative al contratto di trasporto collegato a quello di spedizione¹⁰⁶.

La volontà dello spedizioniere di eseguire personalmente il trasporto, si manifesta, avendo il contratto di trasporto natura consensuale, attraverso una dichiarazione espressa che assume notevole importanza soprattutto in quei casi in cui lo spedizioniere assume il trasporto solo per alcuni tratti del percorso (ad esempio per il ritiro della merce al domicilio del committente, identificandosi tale prestazione con una di quelle operazioni accessorie ricomprese nella definizione dello stesso contratto di spedizione).

1.3.3 Lo spedizioniere doganale

Lo **spedizioniere doganale**, per la sua attività professionale di rappresentanza in dogana dei proprietari della merce, è figura diversa dallo spedizioniere ai sensi dell'art. 1737 Cod. Civ.¹⁰⁷.

Lo spedizioniere doganale infatti, è un **libero professionista**¹⁰⁸ che rappresenta in dogana il proprietario della merce destinata all'importazione o all'esportazione, provvedendo, in nome e per conto di quest'ultimo, agli atti ed agli adempimenti fiscali, merceologici e valutari rientranti nell'ambito del commercio internazionale, richiesti dalla legislazione doganale¹⁰⁹.

Nella sua anzidetta qualità, lo spedizioniere doganale provvede infatti, alla dichiarazione delle merci in Dogana ed alla loro successiva presentazione nonché al compimento delle operazioni conseguenti (visita delle merci, pagamenti, operazioni di transito, temporanea importazione ed esportazione, cauzionamento, sdoganamento delle merci, etc.), assumendo la responsabilità dell'obbligazione doganale soltanto nel caso che agisca in rappresentanza indiretta (in nome proprio e per conto del proprietario della merce, il quale è solidalmente responsabile dell'obbligazione doganale).

La rappresentanza diretta per il compimento delle operazioni doganali (in nome e per conto del dichiarante, così come definito nell'art. 4 del Codice Doganale) può essere conferita esclusivamente ad uno spedizioniere doganale iscritto all'**albo professionale** istituito presso le sedi dei Compartimenti Doganali¹¹⁰.

¹⁰⁵ Cass. Civ. 9 aprile 1999 n. 3468.

¹⁰⁶ Cass. Civ. 9 novembre 1982 n. 5881, anche se altra giurisprudenza non ritiene tuttavia sufficiente questa caratteristica in quanto anche nella spedizione può convenirsi una somma globale comprensiva del rimborso delle spese e dei compensi spettanti allo spedizioniere (Cass. Civ. 13 agosto 1997 n. 7556).

¹⁰⁷ Lo spedizioniere doganale in particolare, non è soggetto agli obblighi contributivi verso il fondo nazionale di previdenza per gli impiegati delle imprese di spedizione e delle agenzie marittime, ai quali è tenuto solo ove eserciti, sottoforma di impresa, anche attività di spedizione secondo la legge comune (Cass. Civ. 6 gennaio 1982 n. 27).

¹⁰⁸ La Corte di Cassazione si è più volte pronunciata in merito alla configurabilità giuridica dello spedizioniere doganale, precisando che costui è libero professionista e non imprenditore commerciale, a meno che la relativa attività non costituisca semplice elemento di una più ampia organizzazione in forma d'impresa.

¹⁰⁹ Cass. Civ. 6 gennaio 1982 n. 27; Cass. Civ. 17 giugno 1982 n. 3679; Trib. Milano 24 ottobre 1985.

¹¹⁰ La legge disciplina espressamente la figura e le attribuzioni dello spedizioniere doganale (L. 1612/1960, istitutiva dell'albo professionale; D.M. 10 marzo 1964; Testo Unico in materia doganale D.P.R. 43/1973). L'iscrizione all'albo impedisce allo spedizioniere doganale di esercitare altre professioni all'infuori di quelle di esperto o perito in settori di sua competenza, spedizioniere, vettore (art. 7 L. 1612/1960).

A fronte dell'iscrizione, in virtù della particolare disciplina pubblicistica, in un albo speciale lo spedizioniere doganale può essere pertanto considerato quale **professionista intellettuale**¹¹¹.

Il problema della qualificazione fiscale dei redditi prodotti dagli spedizionieri doganali è stato oggetto di approfondimento da parte del Ministero delle Finanze a seguito di uno specifico quesito posto dal Consiglio Nazionale degli Spedizionieri Doganali.

L'attività di spedizioniere doganale è sostanzialmente regolata da un duplice corpo di leggi: la legge 22 dicembre 1960, n. 1612, concernente "Riconoscimento giuridico della professione di spedizioniere doganale ed istituzione degli albi"¹¹² e il Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato con D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 e successive modificazioni, per la parte (artt. 40 - 54) relativa ai poteri e ai criteri di nomina di detti soggetti.

Ora, dal complesso delle norme regolatrici della figura dello spedizioniere doganale, risulta chiaramente la sua natura di prestatore d'opera e, in particolare, di prestatore d'opera intellettuale, ai sensi degli artt. 2229 e segg. del Codice Civile. La precitata legge n. 1612 del 1960 stabilisce, infatti, che quella di spedizioniere doganale è una "professione", e precisamente una "professione qualificata avente per oggetto le materie: fiscale, merceologica, valutaria e quant'altro si riferisce al campo doganale" (art. 1).

Tale professione viene disciplinata secondo i caratteri propri di ogni altra fattispecie professionale: è infatti prevista l'istituzione di un albo professionale con l'attribuzione dei poteri disciplinari agli organi di autogoverno; sono, soprattutto, fissate regole di condotta da parte dello spedizioniere doganale proprie del professionista, quali il divieto di rifiutare, senza giustificato motivo, il proprio ufficio (cfr. art. 3, primo comma, legge citata), l'obbligo del segreto professionale (cfr. art. 2, terzo comma), il divieto di esercitare altra professione salve le eccezioni espressamente previste dalla legge (cfr. art. 7).

Il carattere sostanzialmente professionale dell'attività dello spedizioniere doganale è confermato, anche dal T.U. delle Disposizioni Doganali.

È invero, a parte il fatto che la nomina si consegue sia attraverso il possesso di specifici requisiti (cfr. art. 48), sia mediante il superamento di esami che tendono ad accertare il grado delle specifiche conoscenze del candidato (cfr. articoli 50 - 52), va rilevato che, ai fini del compimento delle operazioni doganali cui principalmente la nomina a spedizioniere doganale è diretta, il soggetto interessato riveste, per legge, la figura del rappresentante del dichiarante della merce (cfr. art. 40 del T.U.).

Ciò sta a significare l'attribuzione di poteri di natura squisitamente giuridica (lo spedizioniere doganale agisce, istituzionalmente, in nome e per conto del proprietario della merce), volti o all'effettuazione di una dichiarazione, o al compimento di determinati atti, o all'osservanza di speciali obblighi e norme, ovvero all'esercizio di determinati diritti (comma 1, art. 40 citato), che certamente inquadrano l'attività dello spedizioniere doganale in quella resa tipicamente da un prestatore d'opera intellettuale, a differenza, quindi, di un'attività imprenditoriale, la cui

111 Come tale, lo spedizioniere doganale è pertanto vincolato al segreto professionale, che però non sussiste nei confronti degli organi doganali (art. 41 T.U. Dogana). La vigilanza dei Consigli Compartimentali e del Consiglio Nazionale, l'accertamento dei requisiti per l'iscrizione negli albi e negli elenchi, la tenuta dei medesimi, nonché la determinazione delle tariffe dei compensi professionali costituiscono inoltre un chiaro indice dell'intenzione del legislatore di riconoscere carattere professionale alla figura dello spedizioniere doganale.

112 Il fondo previdenziale ed assistenziale a favore degli spedizionieri doganali è stato infatti soppresso con L. 16 Luglio 1997 n. 230.

caratteristica fondamentale è l'esercizio di un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi (art. 2082 Cod. Civ.)¹¹³.

In senso sostanzialmente conforme si è pronunciata la Corte di Cassazione, la quale, con sentenza n. 3679 Sezione 1 del 17 giugno 1982, ha affermato la qualità di libero professionista dello spedizioniere doganale, che può tuttavia essere assoggettato, per esempio, alle procedure concorsuali ove l'attività intellettuale costituisca semplice elemento di una più ampia organizzazione in forma d'impresa¹¹⁴.

Il Ministero ha concluso che lo spedizioniere doganale è, in linea di principio, un professionista e che pertanto il trattamento tributario dei relativi redditi è quello proprio dei redditi di lavoro autonomo a carattere professionale, con conseguente obbligo del rispetto delle disposizioni degli articoli 53 e 54 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con D.P.R. 22.12.1986 n. 917 e dell'art. 19 del D.P.R. 29.9.1973 n. 600; e con obbligo, da parte del sostituto d'imposta (cliente) dell'effettuazione delle ritenute alla fonte sui compensi pagati, ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600¹¹⁵.

Tuttavia lo spedizioniere doganale non deve necessariamente limitarsi ad operare esclusivamente quale esercente una attività professionale ma, data la natura particolare della attività svolta, può assumere, ai fini sia sostanziali sia tributari, una diversa qualificazione.

L'Amministrazione finanziaria, già con la Circolare n. 20 del 1° giugno 1985 e poi con la Circolare n. 22 del 7 settembre 1988, ha identificato quattro diverse forme di svolgimento dell'attività di spedizioniere doganale che verranno illustrate nel seguito insieme con il relativo trattamento tributario dei redditi conseguiti. In primo luogo è possibile che l'attività sia svolta sulla base di un rapporto di lavoro dipendente (lo spedizioniere doganale è dipendente del soggetto per conto del quale opera in dogana).

In questo caso il reddito derivante dall'attività svolta sarà qualificato quale reddito di lavoro dipendente per lo spedizioniere ed assoggettato al regime fiscale previsto dal Titolo I, Capo IV, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

Oltre a quello professionale in senso tecnico, finora esaminato, lo spedizioniere doganale, per l'attività d'istituto svolta, può essere produttore anche dei seguenti tipi di reddito:

- 1) d'impresa (persona fisica), qualora l'attività istituzionale sia svolta congiuntamente ad altre attività, purché compatibili con la prima;
- 2) di partecipazione, qualora lo spedizioniere sia socio attivo di una società di persone.

In ordine al punto 1), si precisa che lo spedizioniere doganale, ai sensi della legge professionale (art. 7 della legge 22.12.1960, n. 1612), può svolgere anche altre attività economiche.

¹¹³ L'attività dello spedizioniere doganale, argomenta il Ministero, non può essere qualificata come attività d'impresa neppure in quanto "ausiliaria" di una delle attività previste dall'art. 2195 Cod. Civ. (comma 1, punto 5): ciò sia per motivi di forma che di sostanza. Infatti, sotto il profilo formale, lo spedizioniere doganale, in quanto tale, è soggetto alla disciplina dell'iscrizione all'albo professionale ai sensi della legge n. 1612/1960 e non è, quindi, tenuto agli obblighi di iscrizione previsti dal citato art. 2195 Cod. Civ.; sotto il profilo sostanziale, il carattere "ausiliario" di un'attività complementare ad altra attività di natura industriale o commerciale non può che essere concettualmente riferito ad un tipo di attività che di per sé rientri tra quelle di carattere industriale o commerciale. In altri termini, la mera ausiliarità materiale di un'attività ad un'altra non basta a far ritenere la prima di pari natura della seconda, ove non abbia, di per sé, gli stessi caratteri tipologici dell'attività industriale o commerciale, altrimenti dovrebbe concludersi che tutte le attività di tipo professionale comunque inserite o collegate strumentalmente ad un'attività industriale o commerciale, in quanto "ausiliarie" in senso materiale di questa, dovrebbero essere parimenti considerate attività di tipo commerciale.

¹¹⁴ L'impiego, da parte dello spedizioniere doganale, di sostituti, di ausiliari o di personale dipendente non costituisce di per sé elemento sufficiente ai fini di una eventuale, diversa qualificazione sul reddito professionale dallo stesso prodotto.

¹¹⁵ A quest'ultimo proposito va precisato che, ove lo spedizioniere doganale ponga in essere rapporti contrattuali, in tale sua esclusiva qualità, il cliente, quale sostituto d'imposta, è tenuto ad operare la ritenuta indipendentemente dalla diversa qualificazione giuridica e materiale che, come si vedrà di seguito, lo spedizioniere doganale può rivestire.

Oltre a quella di esperto o perito in materia o settori di competenza classificati e riconosciuti dalle Camere di Commercio, che deve ritenersi attratta nell'ambito dell'attività professionale presentando caratteristiche simili a questa ultima, lo spedizioniere doganale può svolgere attività di spedizioniere (ordinario), ai sensi degli artt. 1737 e seguenti del Codice Civile e/o di vettore, ai sensi degli artt. 1678 e seguenti del Codice Civile.

Giova subito sottolineare che l'attività di spedizioniere doganale (anche doganalista¹¹⁶) non va concettualmente confusa, pur mutuandone parzialmente il nome, con quella di spedizioniere (ordinario), la cui attività è regolata, come accennato, dagli artt. 1737 e segg. del Codice Civile, nonché - sotto l'aspetto istituzionale e procedimentale - dalla legge 14.11.1941, n. 1442.

Come si è già avuto modo di sottolineare, infatti, a termine di legge, la spedizione, che nella prassi si riassume nell'attività delle case di spedizione o agenzie, consiste nell'assumere, per conto del cliente, l'obbligo della stipula di contratti di trasporto, compiendo anche le operazioni accessorie, il che nulla ha a che vedere con l'attività propria dello spedizioniere doganale la quale, come sopra precisato, consiste nella rappresentanza in dogana, ad ogni effetto, del proprietario delle merci soggette al regime doganale. Ai fini tributari, come del resto ai fini classificatori civilistici, lo spedizioniere ordinario è un imprenditore e quindi un soggetto produttore di reddito d'impresa.

Poiché, tuttavia, l'attività di spedizioniere (ordinario) può essere svolta dallo spedizioniere doganale istituzionalmente, data l'indubbia complementarietà -sotto il profilo materiale- delle due attività, va precisato che ove le dette due attività -per le esigenze dei traffici- siano svolte congiuntamente, deve ritenersi, come peraltro autorevolmente affermato dalla Corte di Cassazione con la citata sentenza n. 3679 del 1982, che vada assunta come attività economica prevalente quella della spedizione (organizzazione in forma d'impresa dell'attività globalmente svolta), mentre l'attività svolta dal titolare dell'impresa di spedizione nella qualità di spedizioniere doganale deve essere qualificata come "elemento di un'attività organizzata in forma d'impresa" cui si rendono applicabili le disposizioni del Libro V, Titolo secondo, del Codice Civile ("Del lavoro nell'impresa") ai sensi dell'art. 2238 dello stesso Codice Civile. In altri termini, se lo spedizioniere doganale è anche spedizioniere ordinario e/o vettore (anche spedizioniere vettore: cfr. art. 1741 Cod. Civ.), la relativa attività va necessariamente inquadrata nell'ambito imprenditoriale e il relativo trattamento tributario costituirà un unico inscindibile con riferimento all'attività imprenditoriale vera e propria, anche ai fini dell'applicazione dell'imposta regionale sulle attività produttive.

La posizione nei riguardi dei terzi, ai fini tributari, dello spedizioniere doganale che sia anche spedizioniere ordinario e/o vettore sarà quella tipica dell'imprenditore commerciale (anche ai fini della non effettuazione delle ritenute alla fonte ove i relativi compensi siano rilevati e addebitati in un contesto unitario ancorché separatamente)¹¹⁷.

In ordine al punto 2), va rilevato che la specifica attività svolta dal socio spedizioniere doganale si identifica, necessariamente, con l'attività propria della società commerciale (di fatto, in nome collettivo o in accomandita semplice) per la quale lo stesso opera, nel senso che deve trattarsi di attività svolta nell'ambito operativo di società che realizza l'attività doganale svolta dal socio in possesso della qualifica abilitante come elemento di una più ampia attività propria, nel

¹¹⁶ L. 25 luglio 2000 n. 213, recante "Norme di adeguamento dell'attività degli spedizionieri doganali alle mutate esigenze dei traffici e dell'interscambio internazionale delle merci".

¹¹⁷ Resta, peraltro, da stabilire la posizione dello spedizioniere doganale che, pur rivestendo la qualità di spedizioniere e/o di vettore, effettui specifiche prestazioni a terzi unicamente nella sua qualità di spedizioniere doganale. Fermo restando l'obbligo dell'effettuazione della ritenuta alla fonte da parte del cliente, che conosce lo spedizioniere doganale quale professionista, sta di fatto che anche tale attività, per il principio dell'universalità del trattamento tributario, deve ritenersi compresa nell'ambito dell'attività economica principale e assorbente e cioè di quella a carattere imprenditoriale, con diritto, comunque, allo scomputo delle ritenute eventualmente subite, sempre che, beninteso, l'attività di spedizioniere doganale non si manifesti, nei confronti dei terzi, come succedanea di quella imprenditoriale, nel qual caso le conseguenze fiscali del rapporto all'uopo instaurato saranno da inquadrare nell'ambito del trattamento tributario proprio del reddito d'impresa.

campo dei servizi di spedizione e di trasporto: non è, infatti, possibile configurare una società commerciale, ancorché a base personale, che svolga esclusivamente il servizio della spedizione doganale, atteso che, per prevalente dottrina e giurisprudenza, non è consentito l'esercizio di attività professionali attraverso lo strumento della società commerciale (di persone e di capitali), né l'attività di spedizioniere doganale è attività esercitabile da soggetto diverso dalla persona fisica a ciò abilitata, giusto quanto stabilito dal T.U. delle Disposizioni Doganali.

Sotto il profilo tributario, trattandosi di attività necessariamente compresa nell'ambito della più ampia attività commerciale (spedizione e/o trasporto) svolta dalla società, non sorgono particolari problemi nei confronti dei terzi (clienti): le relative operazioni vanno comprese nel quadro della più ampia attività svolta dalla società commerciale e i relativi ricavi costituiscono, pertanto, componente positivo del reddito d'impresa di quest'ultima, quali che siano le modalità di fatturazione delle somme in questione.

Per quanto attiene alla posizione del socio spedizioniere doganale nei confronti della società, si ritiene che la sua attività doganale in favore della società non acquisti, sempre sotto il profilo tributario, particolare rilievo, in quanto i compensi che ne deriverebbero vanno ritenuti compresi (ove, beninteso, non siano previsti compensi specifici o particolari), nella remunerazione, in senso civilistico, che il socio vanta verso la società per la sua stessa qualità di socio, ovvero per altro particolare rapporto giuridico che il socio medesimo nell'ambito dell'autonomia privatistica, abbia eventualmente posto in essere con la società: ciò sembra valere quale che sia la posizione assunta dal socio nella società (amministratore; prestatore d'opera, anche con riferimento al socio accomandante nella s.a.s. ex art. 2320, comma 2, Cod. Civ.; lavoratore subordinato; lavoratore autonomo con rapporto di collaborazione coordinata e continuativa anche per attività parzialmente diverse da quella che interessa).

Va da sé che, ove si verta nell'ipotesi di società semplici cui è consentito l'esercizio di attività di tipo professionale o, a maggior ragione, di associazione tra professionisti, l'apporto dello spedizioniere doganale (socio o associato) sarà fiscalmente valutato nell'ambito dell'attività istituzionale rispettivamente svolta dagli organismi citati.

Parimenti, ove si verta nell'ambito di rapporti fra lo spedizioniere doganale e una società di capitali cui il medesimo è comunque interessato (socio, amministratore, od altro), il rapporto va inquadrato tenendo conto dei due diversi soggetti giuridici e della diversa organizzazione di una società di capitali, e pertanto le prestazioni dello spedizioniere doganale nei confronti della stessa non potranno consistere che in attività professionali in senso proprio rese a quest'ultima, con le conseguenti implicazioni fiscali sopra descritte.

1.3.4 Lo Spedizioniere Nave

Tra le figure specialistiche ad alto contenuto professionale che sono andate a svilupparsi negli anni merita particolare attenzione quella dello **spedizioniere nave**, al quale, in qualità di spedizioniere patentato, sono riconducibili le considerazioni svolte nel paragrafo precedente.

Lo spedizioniere nave opera come ausiliario dell'armatore e dell'agente marittimo, occupandosi di tutte le formalità relative all'assistenza della nave nei confronti della Dogana tanto per le operazioni di arrivo che di partenza. Ricordiamo, in sintesi alcune di queste: presentazione Manifesto Merci in Arrivo (MMA); emissione Manifesto Merci in Partenza (MMP); cancellazioni ed iscrizioni postume a MM; movimenti e spostamenti merci per conto armatore; sbarco e

imbarco provviste e dotazioni; pagamento tassa di approdo/ancoraggio; sbarco ed imbarco marittimi; nulla osta imbarco e sbarco merci pericolose; nulla osta partenza; rinnovo certificazioni sanitarie della nave e relative autorizzazioni; accesso ai Consolati per il rilascio dei nulla osta di partenza e il disbrigo di formalità varie in arrivo; accesso alle Prefetture per il rilascio dei nulla osta relativi alla movimentazione e al trasporto di armi, munizioni e materiale strategico militare; assistenza presso il Tribunale in caso di contenzioso o avaria.

Tra le operazioni che ne contraddistinguono l'attività è bene ricordare tutte quelle legate al manifesto doganale di arrivo (MMA) all'interno del quale viene fornito un preciso dettaglio delle merci imbarcate sulla nave in arrivo, di quelle in transito che rimarranno a bordo, di tutte le forniture effettuate durante la sosta della nave, delle provviste, del gasolio e dei generi di monopolio posti sotto sigillo doganale durante la permanenza della nave in porto.

Una volta presentato in Dogana, al manifesto viene attribuito un numero di riferimento (il c.d. **allibramento**) che verrà poi ripreso al momento della presentazione del manifesto doganale di partenza (MMP).

Una volta presentato il MMP alla Dogana e concluso da questa l'allibramento, viene rilasciato allo spedizioniere nave il permesso di partenza che verrà consegnato al raccomandatario marittimo e da questi, per il tramite dello spedizioniere nave, alla Capitaneria di Porto affinché quest'ultima conceda alla nave il permesso di partenza.

L'art. 105 T.U.L.D. dispone che, nell'ambito della zona di vigilanza marittima (ossia nello spazio corrispondente al mare territoriale, cfr. art. 30 T.U.L.D.), i capitani delle navi dirette ad un porto nazionale devono essere muniti del manifesto di carico conforme ai requisiti di cui al successivo art. 106 T.U.L.D.) sul quale devono essere indicati alcuni dati, tra i quali i più importanti, ai fini della corretta applicazione delle disposizioni doganali, sono:

- la specie del carico;
- la quantità, il peso o il volume delle merci alla rinfusa;
- il numero, la qualità e il peso lordo dei colli, se questo è indicato nei documenti di trasporto, le loro marche e cifre numeriche;
- i documenti di accompagnamento delle merci;
- il nome del destinatario di ogni partita di merce, se risultante dalle polizze di carico, etc..

In particolare, per ciascuna merce è indicato il porto di sbarco (notizia di grande importanza per l'allibramento sul registro A/3).

Nel caso in cui la nave provenga da altro porto nazionale (art. 108 T.U.L.D.) il manifesto di carico è sostituito da copia del manifesto merci in partenza (MMP) presentato prima della partenza all'Ufficio delle Dogane ex art. 120 T.U.L.D. e da questo debitamente vidimato e allibrato sul registro A/10.

Analogo discorso vale per i casi in cui la nave provenga da un porto estero in cui è stato rilasciato – dall'autorità doganale o portuale – un manifesto merci in partenza (MMP).

Il manifesto di carico ha importanza fondamentale per la corretta applicazione della legislazione doganale. È per questa ragione che il legislatore ha disposto che debba essere presentato, in

originale ed in copia e munito delle relative polizze di carico, entro 24 ore dall'approdo all'Ufficio delle Dogane (cfr. artt. 109 e 111 T.U.L.D.) affinché venga preso in carico (allibrato) sul registro A/2, operazione a seguito della quale assume la denominazione di manifesto merci in arrivo (MMA).

Effettuata tale operazione, la Dogana allibra sul registro A/3 le merci, sia estere sia nazionali, effettivamente sbarcate (e quindi introdotte nei recinti di temporanea custodia) per essere destinate all'importazione o rispedito altrove sia via mare (con altra nave) sia via terra o per altra via (previa predisposizione degli appositi documenti di transito).

Il manifesto di carico è sempre obbligatorio – o meglio, è obbligatoria la presentazione del MMA e del MMP – a meno che si tratti (cfr. art. 129 T.U.L.D.) di:

- unità da diporto o di navi militari, sia italiane che straniere;
- barche da pesca;
- navi adibite a trasporto di merci e/o passeggeri, diverse dai generi di monopolio, spedite in cabotaggio.

Per quanto riguarda la navigazione aerea, l'art. 115 T.U.L.D. dispone che i comandanti degli aeromobili provenienti dall'estero e destinati ad un aeroporto nazionale debbano essere muniti di un manifesto di carico conforme ai requisiti di cui al successivo art. 116 T.U.L.D., fin dal momento del passaggio dal confine aereo dello Stato¹¹⁸.

Il manifesto di carico è sempre obbligatorio – *rectius*: è obbligatoria la presentazione del MMA e del MMP – anche per quanto riguarda la navigazione aerea, ad eccezione dei casi in cui si tratti di:

- 1- aeromobili militari e da turismo, sia italiani che stranieri;
- 2- aeromobili di società italiane o straniere esercenti servizi regolari di trasporto aereo di linea.

Nell'ambito del Progetto Cargo, l'Agenzia delle Dogane ha attivato la procedura di presentazione telematica dei manifesti merci in partenza (MMP) in ambiente reale già dall'agosto 2007.

Con la nota 63967 del 5 agosto 2009 è stata illustrata la nuova funzionalità realizzata in AIDA¹¹⁹, che consente di apporre il visto uscire alle dichiarazioni di esportazione il cui MRN (Movement Reference Number) sia indicato nell'apposito campo del tracciato del manifesto merci in partenza, presentato per via telematica o su floppy disk.

Come già avvenuto in passato per la trasmissione telematica del manifesto merci in arrivo (MMA), il ricorso alla procedura informatizzata non è al momento obbligatorio, tuttavia viene caldamente raccomandato a tutti gli operatori interessati per i benefici che può apportare, sia all'utenza, sia all'andamento del lavoro doganale, sia alla programmazione delle attività in previsione delle scadenze previste dalla normativa doganale comunitaria in materia di dichiarazione sommaria anticipata.

¹¹⁸ Similmente a quanto sopra visto, su tale manifesto devono essere indicati: la marca di nazionalità e di immatricolazione nonché gli altri contrassegni di identificazione dell'aeromobile; il luogo di provenienza; numero, qualità e marche distintive dei colli costituenti il carico, nonché l'indicazione della natura, del peso, della provenienza e della destinazione delle merci; la descrizione delle provviste di bordo, compresi carburanti e lubrificanti; il numero ed i documenti di origine che accompagnano le merci; i bagagli dei passeggeri aventi destinazione commerciale (quelli non aventi tale destinazione possono essere comunque iscritti a manifesto).

¹¹⁹ Si tratta del sistema informatico doganale (Automazione Integrata Dogane Accise).

Tavola X. Servizi ed operazioni resi dallo Spedizioniere Nave

Servizi ed operazioni resi dallo Spedizioniere Nave
Presentazione Manifesto Merci in Arrivo (MMA)
Emissione Manifesto Merci in Partenza (MMP)
Cancellazioni ed iscrizioni postume a MM
Movimenti e spostamenti merci per conto armatore
Sbarco e imbarco provviste e dotazioni
Pagamento tassa di approdo/ancoraggio
Sbarco ed imbarco marittimi
Nulla osta imbarco e sbarco merci pericolose
Nulla osta partenza
Rinnovo certificazioni sanitarie della nave e relative autorizzazioni
Accesso ai Consolati per il rilascio dei nulla osta di partenza e il disbrigo di formalità varie in arrivo
Accesso alle Prefetture per il rilascio dei nulla osta relativi alla movimentazione e al trasporto di armi, munizioni e materiale strategico militare
Assistenza presso il Tribunale in caso di contenzioso o avaria

Shipping & Fisco

SECONDA EDIZIONE

II

Lo spedizioniere
e le operazioni
internazionali.

II LO SPEDIZIONIERE E LE OPERAZIONI INTERNAZIONALI

2.1 Le operazioni all'esportazione

L'esportazione definitiva di beni è concetto squisitamente doganale e per essa, a far data dall'1/1/1993, deve intendersi l'uscita degli stessi beni dal territorio della Comunità Europea.

Ai fini IVA la cessione all'esportazione è operazione non imponibile, ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. 633/1972: è soggetta agli obblighi caratteristici dell'imposta, ma non viene gravata dal tributo. La fatturazione in regime di non imponibilità della cessione all'esportazione necessita per la sua regolarità del documento doganale comprovante l'uscita dei beni dalla Comunità Europea.

Sono altresì non imponibili, come si vedrà specificamente oltre nel testo, per specifica previsione normativa (art. 9, comma 1, punti 4, 5 e 6 stesso decreto), tutta una serie di prestazioni di servizi inerenti l'operazione principale di esportazione, in quanto indispensabili per eseguirla¹²⁰, resi nei confronti di soggetti di imposta stabiliti nel territorio dello Stato o a committenti non soggetti di imposta¹²¹.

Una volta verificate le regole relative alla disciplina sulla territorialità se l'operazione è rilevante ai fini IVA nello Stato, allo spedizioniere interessa in primo luogo individuare con esattezza il regime IVA da applicare alle prestazioni di servizi rese, nonché a quelle ricevute in regime di reverse charge; nei paragrafi che seguono sarà posta l'attenzione sulle operazioni tipiche della attività di shipping, quando essa abbia a che fare con i traffici internazionali.

Nella tabella che segue, vengono descritte le operazioni da effettuarsi per le spedizioni delle merci all'estero e addebitate dallo spedizioniere al cliente. Del regime IVA si dirà dopo avere affrontato nello specifico i problemi posti dalla norma dell'articolo 9 del D.P.R. 633/1972.

120 Le prestazioni di servizi effettuate dagli spedizionieri, secondo l'interpretazione della Amministrazione Finanziaria, rientrano tra le c.d. prestazioni di servizi generiche per le quali il requisito territoriale è sancito dall'art. 7 ter, comma 1, del D.P.R. 633/1972.

121 Le prestazioni di servizi rese nei confronti di soggetti di imposta stabiliti in altro Stato Ue o Stato extraUE non rilevando territorialmente in Italia sono fuori campo di applicazione dell'IVA.

Tavola XI. Le operazioni all'esportazione

OPERAZIONE	DESCRIZIONE
Imballaggio	Sia i materiali necessari che il confezionamento dei colli
Trasporto dallo stabilimento alla dogana/porto/aeroporto/autporto e/o luogo di inoltro	È il trasporto dal luogo di produzione alla dogana e/o luogo di inoltro
Scarico,ricarico,imbarco/THC e/o movimentazioni simili	È l'insieme delle operazioni manuali e meccaniche necessarie allo scarico delle merci nei magazzini portuali/aeroportuali/interportuali etc., al loro successivo ricarico e all'avvio allo stesso imbarco su navi convenzionali. Tali operazioni caratterizzano anche il consolidamento, movimentazione ed imbarco delle merci su navi container
Soste e magazzinaggio	Spese e costi maturati in caso di attesa dell'imbarco
Refrigerazione	Giacenza delle merci in apposite aree e/o magazzini attrezzati per la conservazione dei prodotti alle necessarie temperature in attesa dell'imbarco
Trasbordo (da camion a container e viceversa)	In tale voce vengono fatte rientrare le voci di spesa relative al trasferimento della merce da un mezzo di trasporto all'altro per necessità operative
Contributi ISPS	Acronimo che indica i contributi corrisposti per unità di carico della merce a remunerazione dell'adeguamento e mantenimento dei porti e delle navi agli standard internazionali di sicurezza post 11 settembre 2001
Controlli doganali, di presidio e simili	Spese sostenute per la messa a disposizione della merce per l'apertura/chiusura dei colli necessarie all'espletamento dei controlli richiesti da Agenzia delle Dogane o da Presidi vari
Controlli commerciali e peritali	Spese sostenute per l'apertura e chiusura dei colli necessarie all'espletamento dei controlli richiesti dall'operatore esportatore
Campionature doganali, di presidio e simili	Spese sostenute per la messa a disposizione della merce, di apertura/chiusura dei colli, prelevamento ed analisi di campioni per l'espletamento di controlli da parte dell'Agenzia delle Dogane e/o dagli Istituti di presidio
Campionature commerciali e peritali	Spese sostenute per la messa a disposizione della merce, apertura/chiusura dei colli, prelevamento ed analisi di campioni per l'espletamento di controlli da parte dell'operatore/esportatore e/o destinatario
Redazione, emissione, rilascio P/C - AWB - L/V e similari, e diritti accessori	Spese inerenti alla compilazione/emissione/ritiro/rilascio del/dei documento/i di viaggio o di trasporto
Emissione e rilascio dichiarazioni sulla nave (età, bandiera, registro e dichiarazioni complementari)	Spese per l'ottenimento di eventuali dichiarazioni richieste dalla lettera di credito e/o dall'esportatore sull'età della nave, la bandiera, il registro di appartenenza, etc. più eventuali spese per visti CCIAA e/o consolari
Operazione doganale	Comprende i compensi dovuti agli spedizionieri e/o similari per l'espletamento delle pratiche doganali di esportazione
Diritti di esecuzione mandato	Comprende il compenso globale per la gestione, organizzazione, coordinamento dell'attività posta in essere per il ritiro, inoltro e consegna al destinatario
Stampati, postali e telefoniche, diritti fissi	Rimborso di tutte le spese vive sostenute nell'esecuzione del mandato.

La temporanea esportazione/il perfezionamento passivo.

Con tali locuzioni si indica merce nazionale temporaneamente esportata per prove, lavori etc. per la quale sono comprese le stesse operazioni elencate e dettagliatamente descritte nel precedente paragrafo (esportazione).

La riesportazione.

Con tale termine si indica le merci estere che tornano all'estero una volta esauriti gli scopi della temporanea importazione, es: prove, riparazioni, etc. e per la quale sono comprese le medesime operazioni elencate e previste nel paragrafo dedicato all'esportazione.

2.2 Le operazioni all'importazione.

L'importazione definitiva di beni, secondo la descrizione degli artt. 67 e segg. del D.P.R. 633/1972, è, per quanto indicato nell'art. 1 del medesimo decreto, operazione imponibile da chiunque effettuata (sia cioè imprenditore, professionista, privato, ente non commerciale). Con l'entrata in vigore del mercato unico europeo, per importazione deve intendersi, nella sua accezione più semplice, l'introduzione nel territorio dello Stato di beni provenienti da Paesi terzi¹²².

L'art. 9 della legge IVA prevede un regime di non imponibilità anche per una serie di operazioni inerenti le importazioni, ma a ben vedere – come si avrà modo di sottolineare - non si tratta di non imponibilità generale, atteso che in taluni casi essa è subordinata a determinate condizioni.

Infatti, ai sensi e per gli effetti di quanto disposto dall'art. 9, comma 1, numero 6) della legge IVA, tutte le operazioni ivi comprese sono oggettivamente non imponibili. Si discosta da tale regime quanto previsto al numero 5) dell'art. 9 laddove la non imponibilità dell'operazione è subordinata alla condizione che il corrispettivo di quel servizio sia già stato assoggettato al tributo in dogana all'atto dell'importazione. La differenza dipende dalle ragioni e dal luogo di esecuzione di tali operazioni, che ne determinano il regime.

Riproponiamo la tabella che descrive le operazioni usuali poste in essere dallo spedizioniere, con le specifiche inerenti le importazioni.

¹²² Ovvero dai territori esclusi dalla UE a norma dell'art. 7 della legge IVA.

Tavola XII. Le operazioni all'importazione

OPERAZIONE	DESCRIZIONE
Nolo (se del caso)	Qualora dovuto, perché così previsto nei termini di resa, viene compreso ai fini imponibili nella dichiarazione d'importazione
Contributi ISPS	Acronimo che indica i contributi corrisposti per unità di carico della merce a remunerazione dell'adeguamento e mantenimento dei porti e delle navi agli standard internazionali di sicurezza post 11 settembre 2001
Inspection Fee	È il contributo per il controllo dello stato dei contenitori al loro rientro nei terminal dopo lo svuotamento
Pratica di svincolo marittimo/aereo/portuale e diritti accessori	Spese per lo svincolo della merce al suo arrivo in porto
Sbarco, scarico, fachinaggio, ricarico, THC e/o movimentazioni simili	Spese di sbarco, scarico/ricarico nei magazzini portuali/aeroportuali/interportuali delle merci provenienti da navi convenzionali e/o lo sbarco, ricarico e movimentazioni (similari) che si avranno con le navi container.
Soste e magazzinaggio	Spese sopportate dalla merce in attesa del perfezionamento delle operazioni doganali e del ritiro.
Refrigerazione	Giacenza delle merci in apposite aree e/o magazzini attrezzati per a conservazione dei prodotti alle necessarie temperature in attesa del ritiro.
Trasbordo (da camion a container e viceversa)	Spese relative al trasferimento della merce da un mezzo di trasporto all'altro per necessità operativa.
Controlli doganali, di presidio e simili	Spese sostenute per la messa a disposizione della merce, per l'apertura/chiusura dei colli necessarie all'espletamento dei controlli richiesti da Agenzia delle Dogane o da Presidi vari
Controlli commerciali e peritali	Spese sostenute per l'apertura e chiusura dei colli necessarie all'espletamento dei controlli richiesti dall'operatore importatore
Campionature doganali, di presidio e simili	Spese sostenute per la messa a disposizione della merce, e simili apertura/chiusura dei colli, prelevamento ed analisi di campioni per l'espletamento di controlli da parte dell'Agenzia delle Dogane e/o dagli Istituti di presidio
Campionature commerciali e peritali	Spese sostenute per la messa a disposizione della merce, apertura/chiusura dei colli, prelevamento ed analisi di campioni per l'espletamento di controlli da parte dell'operatore importatore
Operazione doganale	Comprende i compensi dovuti agli spedizionieri e/o similari per l'espletamento delle pratiche doganali di importazione
Indennità e/o fuori circuito Dogana/G.d.F.	Spese per le operazioni di Dogana/G.d.F. in fuori orario o in fuori circuito
Trasporto a destino	Si tratta del trasporto dopo lo sdoganamento al destinatario finale
Diritti di esecuzione mandato	Comprende il compenso globale per la gestione, organizzazione, coordinamento dell'attività posta in essere per il ritiro, inoltro e consegna al destinatario
Stampati, postali e telefoniche, diritti fissi	Rimborso di tutte le spese vive sostenute nell'esecuzione del mandato.

La temporanea importazione/il perfezionamento attivo.

Con tale locuzione si indica merce estera temporaneamente importata per prove, lavori, etc. per la quale sono comprese le stesse operazioni di cui al precedente paragrafo dedicato alle operazioni di importazione.

La reimportazione.

Con tale definizione si indica merce nazionale temporaneamente esportata per prove, lavori, etc. che rientra nel territorio dello Stato dopo aver esaurito gli scopi della temporanea e per la quale sono previste le stesse operazioni già descritte ed esaminate trattando dell'importazione.

La reintroduzione in franchigia (nei tempi e nei modi previsti).

Si tratta di merce esportata definitivamente che ritorna nel territorio dello Stato e per la quale si rimanda all'elenco delle operazioni descritte nel paragrafo relativo all'importazione.

Il transito (trasferimento di merce allo stato estero).

Si tratta di un regime doganale che implica il trasferimento da dogana/magazzino doganale ad altra dogana/magazzino doganale o altra dogana comunitaria o di Paesi extra UE di merce allo stato estero e per il quale sono previste le operazioni di cui alla descrizione svolta all'interno del paragrafo sull'importazione.

2.3 I servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali.

Nei capitoli che precedono si è già parlato delle ipotesi nelle quali i servizi di trasporto e di spedizione possono godere del titolo di non imponibilità IVA. Il decreto IVA, allo stesso articolo 9, prevede due ulteriori fattispecie di servizi connessi agli scambi internazionali non imponibili. Si tratta di fattispecie di grande rilevanza nell'ambito della attività di shipping. Ci riferiamo a:

- servizi di carico, scarico, trasbordo, manutenzione, stivaggio, disstivaggio, pesatura, misurazione, controllo, refrigerazione, magazzinaggio, deposito, custodia e simili relativamente ai beni in esportazione, in transito, in importazione temporanea o in importazione definitiva, ma – in tale ultima ipotesi - solo allorché il corrispettivo di dette prestazioni sia stato già dichiarato in dogana all'atto dell'importazione dei beni cui i servizi si riferiscono ai fini della determinazione della base imponibile IVA (articolo 9, comma 1, numero 5) del decreto IVA¹²³. Qualora detti servizi siano resi nell'ambito dei porti, autoporti ecc. e riflettano direttamente la movimentazione di beni e/o mezzi di trasporto essi sono non imponibili a prescindere dalla destinazione doganale, a norma del successivo numero 6 dello stesso articolo;
- servizi di carico, scarico, trasbordo, manutenzione, stivaggio, disstivaggio, pesatura, misurazione, controllo, refrigerazione, magazzinaggio, deposito, custodia e simili relativamente ai beni in esportazione, in transito, in importazione temporanea o in importazione definitiva per i quali si applica la non imponibilità oggettiva ai sensi e agli effetti dell'art. 9, comma 1, numero 6, in quanto resi nei porti, aeroporti, autoporti e negli scali ferroviari di confine;
- gli stessi servizi prestati nei porti, aeroporti, autoporti e negli scali ferroviari di confine, quando riflettono direttamente il movimento di beni, a prescindere dallo status

123 Il numero 5 dell'articolo 9, comma 1 D.P.R. 633/1972, nel riconoscere la non imponibilità dei servizi elencati, pone esattamente le stesse condizioni già ampiamente esaminate con riferimento alla non imponibilità dei servizi di trasporto e di spedizione. Si intendono pertanto richiamate tutte le osservazioni svolte nei capitoli precedenti, con riferimento in particolare ai limiti entro i quali opera il descritto regime di non imponibilità. Così, ad esempio, è stato chiarito che i servizi di custodia inerenti beni in importazione sono normalmente imponibili, salvo che si dimostri che abbiano concorso a formare il valore dei beni per il pagamento dei diritti doganali.

doganale delle merci cui ineriscono - status viceversa che potrebbe essere rilevante, come si è visto, per le ipotesi elencate al punto che precede – (articolo 9, comma 1, numero 6) del decreto IVA.

Proprio le disposizioni del numero 6 dell'articolo 9 del decreto IVA si sono dimostrate di difficile e controversa interpretazione, per ciò che riguarda l'ambito di applicazione del titolo di non imponibilità. Già con diverse risoluzioni emanate negli anni 80¹²⁴, l'allora Ministero delle Finanze chiariva che la norma agevolativa non poteva applicarsi a quelle prestazioni di servizi che - benché effettuate nelle aree elencate nel numero 6 - non riguardassero direttamente il movimento delle merci destinate ad entrare o ad uscire dal territorio dello Stato, ma fossero rese nell'esclusivo interesse del committente¹²⁵; così come non si estendeva alle prestazioni espletate non in ambito strettamente portuale, bensì in magazzini o recinti ubicati solo nelle adiacenze del porto medesimo.

Al contrario, però sempre con riferimento all'ambito spaziale di applicazione della disposizione (aree portuali e simili), da subito l'Amministrazione Finanziaria ha ritenuto che la non imponibilità spetti anche alle operazioni eseguite nei magazzini generali e nei centri di smistamento - fuori quindi dal porto strettamente inteso - a condizione, però, che detti magazzini o centri abbiano tutte le caratteristiche degli autoporti. Devono pertanto necessariamente esservi installati uffici doganali e devono essere organizzati ed attrezzati per la confluenza di automezzi adibiti al trasporto internazionale di beni relativi al traffico con l'estero nei sensi voluti dall'art. 127 della legge doganale¹²⁶.

Negli anni '80 si è posto il problema del rapporto tra i servizi indicati nel numero 5 e le operazioni tipicamente portuali prese in considerazione dal numero 6: in alcuni casi si è sostenuto che i servizi del numero 5 potessero godere del regime di non imponibilità solo alle condizioni stabilite dallo stesso numero, anche quando fossero rese in ambito portuale e quindi per gli stessi non dovesse applicarsi la disposizione più ampia del numero 6¹²⁷. Il corretto rapporto tra le disposizioni dei numeri 5 e 6 dell'articolo 9 del D.P.R. 633/1972 è stato chiarito - dopo vicende travagliate - dallo stesso legislatore con una norma di interpretazione autentica¹²⁸: tra i servizi previsti nel numero 6 devono intendersi compresi anche quelli indicati al numero 5, oltre che i servizi relativi al movimento delle persone e di assistenza ai mezzi di trasporto, purché resi - ovviamente - nell'ambito locale individuato dallo stesso numero 6. Deve trattarsi, insomma, di quei servizi indispensabili per il rapido spostamento delle merci, delle persone e dei mezzi di trasporto in ambito portuale: se di questi si tratta, la non imponibilità è riconosciuta a prescindere dalla provenienza o destinazione delle merci cui i servizi resi si riferiscono¹²⁹.

Successivamente, il Ministero ha ulteriormente precisato che la non imponibilità IVA prevista dal numero 6 dell'articolo 9 del D.P.R. 633/1972 è caratterizzata da un lato dal luogo in cui le prestazioni sono rese, e dall'altro dalla riferibilità delle prestazioni stesse all'attività tipicamente svolta nei medesimi luoghi.

124 In particolare, si veda la Circolare n. 41 del 02/07/1986.

125 Tra quelle rese nell'interesse esclusivo del committente la Risoluzione n. 2851 del 28/11/1988 individua in particolare le prestazioni di magazzino rese agli importatori dai gestori di depositi aeroportuali di temporanea custodia, giacché tali prestazioni sono richieste allorché l'importatore non intenda dare alle merci in arrivo nel territorio doganale una immediata destinazione doganale.

126 Risoluzioni nn. 410239 e 412600 del 08.04.1978. In senso conforme, già una nota della Direzione Centrale delle Dogane del 25 ottobre 1997 n. 4054.

127 Si veda in particolare la Delibera SECIT del 23.06.1988, n. 39.

128 Articolo 3, comma 13 D.L. 90 del 27.04.1990.

129 Nota Min. Fin. VII/15/048 del 16 febbraio 1995. Per il corretto inquadramento delle prestazioni di servizi occorre allora fare riferimento al disposto dell'art. 21 comma 2 lett. b) del D.P.R. 633/1972, secondo il quale nella fattura devono essere indicati "natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione". Solo con la puntuale descrizione della prestazione potrà essere legittimamente invocata la relativa norma di eventuale non imponibilità al tributo. Questo soprattutto proprio per quanto concerne quelle prestazioni di servizi, che possono essere qualificate imponibili o non imponibili, a seconda che siano state eseguite per necessità operativa ovvero nell'interesse del committente.

Viceversa, dal beneficio della non imponibilità concessa dal citato numero 6 devono ritenersi escluse le prestazioni diverse da quelle indicate ai numeri 5 e 6, in quanto per le stesse non può che emergere un interesse esclusivo del committente¹³⁰.

Atteso che la disposizione del numero 6 del decreto IVA riconosce il titolo di non imponibilità alle prestazioni di servizi tipicamente portuali rese nel medesimo ambito spaziale, è da ritenere che il regime di non imponibilità dei servizi possa essere mantenuto anche all'atto del riaddebito da parte dello spedizioniere dei costi di acquisto dei servizi portuali sostenuti per conto del cliente nell'ambito – come più volte detto - di un rapporto di mandato senza rappresentanza¹³¹. La natura della prestazione "portuale" ricevuta dallo spedizioniere non muta infatti natura oggettiva all'atto del riaddebito del costo (maggiorato della provvigione) al cliente: quindi, tale agevolazione, così come le altre previste dallo stesso articolo 9, può essere trasferita al fruitore finale delle prestazioni di servizio. Allora, lo spedizioniere riceverà fattura con corrispettivo non imponibile IVA per i servizi acquistati da operatori nazionali nei porti e aree assimilabili o emetterà autofattura in regime di non imponibilità qualora il servizio venga reso da operatori non stabiliti nel territorio dello Stato. Emitterà fattura con il medesimo titolo di non imponibilità all'atto del ribaltamento del costo (maggiorato della propria provvigione) di tali servizi al proprio cliente nazionale; ovviamente se tale costo verrà ribaltato a un soggetto non stabilito nel territorio dello Stato l'operazione sarà fuori campo IVA ex art. 7 ter, comma 1, lettera a) del D.P.R. 633/1972. Restano salvi gli autonomi titoli di non imponibilità stabiliti dai numeri 4 e 5 dello stesso articolo 9 del decreto IVA (servizi di spedizione e prestazioni accessorie ai trasporti), allorché ne ricorrano le condizioni (la merce abbia cioè la specifica destinazione doganale prevista dai citati numeri).

Siamo a questo punto in grado di individuare il corretto trattamento ai fini IVA delle operazioni indicate e descritte nelle tabelle al paragrafo 2.1 "le operazioni all'esportazione" e al paragrafo 2.2 "le operazioni all'importazione".

¹³⁰ Tra le prestazioni fuori dal campo di applicazione del regime di non imponibilità del numero 6, benché rese nei porti sono state individuate, ad esempio, il servizio portabagagli in arrivo e partenza o il servizio di emissione di lettere di trasporto aereo per conto terzi. Anche la Corte di Cassazione, con sentenza n. 2003/197250 ha ribadito che la disposizione dell'articolo 9, numero 6, del decreto IVA, in quanto norma agevolativa, non può che essere di stretta interpretazione.

¹³¹ Sulla disciplina IVA del mandato senza rappresentanza si veda il capitolo precedente.

Tavola XIII. Servizi connessi alla movimentazione di merce all'esportazione o in transito doganale rese nei confronti di soggetti di imposta stabiliti nel territorio dello Stato ovvero committenti non soggetti passivi

OPERAZIONE	REGIME IVA	NOTE
Trasporto verso il luogo d'inoltro	Non imponibile	Articolo 9, numero 2 D.P.R. 633/1972
Imballaggio/confezionamento in luoghi diversi da porti, autoporti e luoghi assimilati	Imponibile	Si tratta di prestazione non imponibile per l'art. 12 D.P.R. 633/1972 nei rapporti tra esportatore e cliente
Scarico, ricarica, imbarco e/o movimentazioni simili	Non imponibile	Articolo 9, numeri 5 e 6 D.P.R. 633/1972 ¹³²
Soste e magazzinaggio	Non imponibile	Articolo 9, numeri 5 e 6 D.P.R. 633/1972 ¹³³
Refrigerazione	Non imponibile	Articolo 9, numeri 5 e 6 D.P.R. 633/1972 ¹³⁴
Controlli doganali, di presidio e simili	Non imponibile	Articolo 9, numero 6 D.P.R. 633/1972 ¹³⁵
Controlli peritali e commerciali rese nell'interesse del committente	Imponibile	Articolo 3, D.P.R. 633/1972
Campionature doganali, di presidio e simili	Non imponibile	Articolo 9, numero 6 D.P.R. 633/1972 ¹³⁶
Campionature commerciali e peritali resi nell'interesse del committente	Imponibile	Articolo 3, D.P.R. 633/1972
Redazione, emissione, rilascio P/C - AWB - L/V e similari, e diritti accessori	Non imponibile	Articolo 9, numero 4 D.P.R. 633/1972
Emissione e rilascio dichiarazioni sulla nave (età, bandiera, registro e dichiarazioni complementari)	Non imponibile	Articolo 9, numero 4 D.P.R. 633/1972
Diritti di esecuzione mandato	Imponibile, se riferiti al complesso della attività esercitata	Articolo 3, D.P.R. 633/1972
	Non imponibile, solo se direttamente e specificamente connessi all'operazione doganale	Articolo 9, numero 4 D.P.R. 633/1972 ¹³⁷
Stampati, postali e telefoniche, diritti fissi	Imponibile	Articolo 3, D.P.R. 633/1972
	Non imponibile, solo se direttamente e specificamente connessi all'operazione doganale	Articolo 9, numero 4 D.P.R. 633/1972 ¹³⁸
Operazione doganale	Non imponibile	Articolo 9, numero 4 D.P.R. 633/1972 ¹³⁹
Indennità e/o fuori circuito Dogana/G.d.F.	Non imponibile	Articolo 9, numero 6 D.P.R. 633/1972 ¹⁴⁰

¹³² Restano escluse dal regime di non imponibilità le prestazioni rese nell'esclusivo interesse del committente, quando cioè esse non sono indispensabili per portare a termine l'operazione (si veda infra, ampiamente nel testo).

¹³³ Si veda nota 132.

¹³⁴ Si veda nota 132.

¹³⁵ Si veda nota 132.

¹³⁶ Si veda nota 132.

¹³⁷ Vedi Ris. 15/02/1980, prot. 4075.

¹³⁸ Si veda nota 137.

¹³⁹ Si veda nota 137.

¹⁴⁰ Restano escluse dal regime di non imponibilità le prestazioni rese nell'esclusivo interesse del committente, quando cioè esse non sono indispensabili per portare a termine l'operazione (si veda infra, ampiamente nel testo).

Tavola XIV. Servizi connessi alla movimentazione di merce in importazione rese nei confronti di soggetti di imposta stabiliti nel territorio dello Stato ovvero committenti non soggetti passivi

DESCRIZIONE	REGIME IVA	NOTE
Trasporto merci Nolo	Non imponibile solo se il corrispettivo sia stato assoggettato ad imposta ai sensi dell'art. 69 D.P.R. 633/1972	Articolo 9, numero 2 D.P.R. 633/1972
Contributi ISPS	Non imponibile	Articolo 9, numero 6 D.P.R. 633/1972 ¹⁴¹
Inspection FEE	Non imponibile	Articolo 9, numero 6 D.P.R. 633/1972 ¹⁴²
Pratica di svincolo marittimo/aereo/portuale e diritti accessori	Non imponibile	Articolo 9, numero 4 D.P.R. 633/1972
Sbarco, ricarica, e/o movimentazioni simili fuori dai porti, aeroporti e luoghi assimilati	Non imponibile solo se il corrispettivo sia stato assoggettato ad imposta ai sensi dell'art. 69 D.P.R. 633/1972	Articolo 9, numero 5 D.P.R. 633/1972
Sbarco, ricarica, e/o movimentazioni simili in porti, aeroporti e luoghi assimilati	Non imponibile	Articolo 9, numero 6 D.P.R. 633/1972 ¹⁴³
Soste e magazzinaggio in ambito portuale e luoghi assimilati	Non imponibile	Articolo 9, numero 6 D.P.R. 633/1972 ¹⁴⁴
Soste e magazzinaggio fuori dall'ambito portuale e luoghi assimilati	Non imponibile solo se il corrispettivo sia stato assoggettato ad imposta ai sensi dell'art. 69 D.P.R. 633/1972	Articolo 9, numero 5 D.P.R. 633/1972
Refrigerazione	Non imponibile	Articolo 9, numero 6 D.P.R. 633/1972
Refrigerazione	Non imponibile solo se il corrispettivo sia stato assoggettato ad imposta ai sensi dell'art. 69 D.P.R. 633/1972	Articolo 9, numero 5 ¹⁴⁵ D.P.R. 633/1972
Controlli doganali, di presidio e simili	Non imponibile	Articolo 9, numero 6 D.P.R. 633/1972 ¹⁴⁶
Controlli peritali e commerciali resi nell'interesse del committente	Imponibile	Articolo 3, D.P.R. 633/1972
Campionature doganali, di presidio e simili	Non imponibile	Articolo 9, numero 6 D.P.R. 633/1972 ¹⁴⁷
Campionature commerciali e peritali rese nell'interesse del committente	Imponibile	Articolo 3, D.P.R. 633/1972
Diritti di esecuzione mandato	Imponibile	Articolo 3, D.P.R. 633/1972
Stampati, postali e telefoniche, diritti fissi	Imponibile	Articolo 3, D.P.R. 633/1972
	Non imponibile ¹⁴⁸ , solo se direttamente e specificamente connessi all'operazione doganale	Articolo 9, numero 4 D.P.R. 633/1972
Operazione doganale	Non imponibile ¹⁴⁹	Articolo 9, numero 4 D.P.R. 633/1972
Indennità e/o fuori circuito Dogana/G.d.F.	Non imponibile	Articolo 9, numero 6 D.P.R. 633/1972 ¹⁵⁰

141 Restano escluse dal regime di non imponibilità le prestazioni rese nell'esclusivo interesse del committente, quando cioè esse non sono indispensabili per portare a termine l'operazione (si veda infra, ampiamente nel testo).

142 Si veda nota 141.

143 Si veda nota 141.

144 Si veda nota 141.

145 Si veda nota 141.

146 Si veda nota 141.

147 Si veda nota 141.

148 Vedi Ris. 15/02/1980, prot. 4075.

149 Si veda nota precedente.

150 Restano escluse dal regime di non imponibilità le prestazioni rese nell'esclusivo interesse del committente, quando cioè esse non sono indispensabili per portare a termine l'operazione (si veda infra, ampiamente nel testo).

Shipping & Fisco

SECONDA EDIZIONE

III

I soggetti non residenti:
stabilimento
o identificazione.
Il rappresentante fiscale.

III

I SOGGETTI NON RESIDENTI: STABILIMENTO O IDENTIFICAZIONE. IL RAPPRESENTANTE FISCALE.

3.1. Forme di identificazione dei soggetti non residenti.

Nel nostro ordinamento sono diverse le forme con cui i soggetti non residenti che svolgono attività ovvero singole operazioni economiche in Italia possono considerarsi identificati ai fini dell'IVA:

- **Identificazione piena (stabilimento):** si manifesta quando un soggetto non residente svolge in Italia un'attività economica stabile¹⁵¹ e, come tale, si qualifica quale soggetto passivo d'imposta nazionale relativamente alle operazioni effettuate nel territorio dello Stato. Secondo l'insegnamento della Corte di Giustizia della Comunità europea, siamo in presenza di una stabile organizzazione, ovvero sia di un centro di attività stabile diverso dalla sede economica del soggetto allorché questa presenti un sufficiente grado di permanenza e una struttura idonea - sul piano delle risorse umane e materiali - a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizi che da esso centro irradiano.
- **Rappresentante fiscale**¹⁵²: alla sua nomina si ricorre allorché il soggetto non residente ponga in essere nel territorio dello Stato singoli atti economici rilevanti ai fini IVA (contrariamente si ricadrebbe nella figura della stabile organizzazione). Tale nomina diviene obbligatoria quando l'acquirente nazionale è un privato, poiché senza l'identificazione del soggetto passivo non residente, la transazione rimarrebbe totalmente detassata, nonché nelle vendite a distanza¹⁵³. Per il caso che l'acquirente nazionale sia un soggetto passivo di imposta si veda nel prosieguo.
- **Identificazione diretta**¹⁵⁴: trattasi di modalità di identificazione alternativa alla nomina del rappresentante fiscale utilizzabile dai soli soggetti che esercitano un'attività economica in uno Stato membro della Comunità ovvero in uno Stato con cui siano in vigore strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta. Consiste nella possibilità di adempiere gli obblighi od esercitare i diritti previsti in materia di IVA registrandosi direttamente presso l'Amministrazione finanziaria. Tale registrazione avviene presentando all'Ufficio finanziario competente una dichiarazione di inizio attività, a seguito della quale l'operatore economico otterrà l'attribuzione di un numero di partita IVA, che lo identificherà appunto come soggetto non residente¹⁵⁵.

Tra i casi di nomina del rappresentante o di identificazione diretta obbligatorie si individuano le seguenti:

- cessioni di beni o prestazioni di servizi soggette all'IVA in Italia effettuate nei confronti di cessionari o committenti privati o di altri soggetti che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione (con esclusione degli enti non commerciali, anche quando agiscono nell'ambito dell'attività istituzionale e gli enti non soggetti identificati ai fini IVA);

151 Nella terminologia adottata a livello comunitario, infatti, "si considera soggetto passivo chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica" ex art. 9, Direttiva 2006/112/CE. Ed in particolare per luogo di una prestazione di servizi si intende "il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica" ex art. 43, Direttiva 2006/112/CE.

152 Art. 17, comma 3, del D.P.R. 633/1972.

153 Art. 41, comma 1, lett. b), del D.L. 331/1993.

154 Art. 35 ter del D.P.R. 633/1972.

155 L'identificazione diretta del soggetto non residente va effettuata presentando un'apposita dichiarazione al Centro Operativo di Pescara. A tal fine va utilizzato il modello ANR/3 che può essere presentato direttamente o inviato a mezzo di raccomandata.

- cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti non residenti;
- “vendite a distanza” effettuate in Italia a privati consumatori da parte di operatori comunitari che effettuano cessioni al di sopra della soglia annua di € 35.000,00;
- introduzione in Italia di beni in conto proprio per esigenza dell’impresa comunitaria;
- introduzione in Italia di beni nei depositi IVA istituiti ai sensi dell’art. 50 bis del D.L. 331/1993 (fatta salva l’ipotesi dell’utilizzo del rappresentante fiscale di deposito);
- importazione da parte di soggetto non residente;
- beni ceduti a privati con installazione, montaggio e assiemaggio in Italia.

Ciò detto, occorre precisare che con il recepimento delle nuove regole sulla territorialità delle prestazioni di servizi contenute nella Direttiva 2008/8/CE introdotte in Italia dal Decreto Legislativo 11 febbraio 2010, n. 18, l’individuazione del “debitore dell’imposta” secondo l’art. 17 del D.P.R. 633/1972 abbia subito modifiche sostanziali. Al fine di determinare chi debba rendersi debitore dell’imposta nei confronti dell’Erario quando nell’operazione intervenga un soggetto non residente è necessario anzitutto avere riguardo non solo al luogo di stabilimento dei soggetti ma anche al tipo di operazioni che vengono effettuate. Si propone la seguente articolazione esemplificativa:

- **Operazioni effettuate da soggetti non residenti nei confronti di soggetti di imposta nazionali**

Ai sensi del secondo comma dell’art. 17 del D.P.R. 633/1972¹⁵⁶, se un’operazione rilevante ai fini IVA in Italia viene effettuata da un soggetto passivo non residente nei confronti di un soggetto passivo residente nel territorio dello Stato, vi è l’obbligo (e non più meramente la facoltà, come nella normativa previgente) che tutti gli adempimenti relativi all’applicazione dell’imposta siano posti in essere dal cessionario/committente residente/stabilito. Questi deve procedere a documentare l’operazione mediante autofatturazione secondo il meccanismo del c.d. reverse charge. Secondo il metodo dell’inversione contabile, infatti, gli obblighi di fatturazione, registrazione e versamento dell’imposta sono adempiuti in luogo dei cedenti/prestatori dai cessionari/committenti che acquistano i beni o utilizzano i servizi nell’esercizio di imprese, arti e professioni (ma anche dagli enti non commerciali, per gli acquisti di beni e servizi effettuati nell’ambito dell’attività istituzionale, nonché dagli enti non soggetti quando muniti di partita IVA). È bene precisare che la disposizione prescinde dalla circostanza che il fornitore non residente sia identificato direttamente o abbia nominato un proprio rappresentante fiscale in Italia: se il cedente/prestatore, benché identificato ai fini IVA in Italia, non sia quivi stabilito, il suo status di soggetto non residente (che non muta per l’eventuale presenza di un rappresentante fiscale) fa sì che gli obblighi relativi all’assoggettamento ad imposta dell’operazione gravino comunque sul cessionario/committente nazionale.

- **Operazioni effettuate da soggetti non residenti nei confronti di soggetti di imposta non residenti**

Qualora sia il cedente/prestatore sia il cessionario/committente siano soggetti passivi stabiliti fuori dal territorio dello Stato, torna applicabile la disposizione generale secondo cui l’IVA è dovuta dal soggetto che effettua la cessione di beni e la prestazione di servizi¹⁵⁷, il quale deve identificarsi direttamente o nominare un rappresentante fiscale per assolvere gli obblighi IVA in Italia.

¹⁵⁶ Comma modificato dal D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18.

¹⁵⁷ Prestazioni di servizi di cui agli articoli 7 quater e 7 quinques del D.P.R. 633/1972.

• Operazioni effettuate da soggetti non residenti nei confronti di privati

L'obbligo dell'identificazione diretta o la nomina di un rappresentante fiscale per l'assolvimento degli obblighi IVA in Italia ricorre altresì quando le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, territorialmente rilevanti in Italia, siano effettuate nei confronti di privati da soggetti passivi non residenti nel territorio dello Stato.

3.2. Il rappresentante fiscale

La disciplina dell'istituto della rappresentanza fiscale è dettata dal combinato disposto degli articoli 17, comma 3 e articolo 1, comma 4 D.P.R. 441/97, il quale ultimo ha sostituito l'art. 53 del D.P.R. 633/1972.

Il rappresentante fiscale può essere una persona fisica o persona giuridica residente. La nomina, che deve essere comunicata all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente in relazione al domicilio fiscale del rappresentante, deve risultare da:

- atto pubblico;
- atto autenticato da un notaio di Stato estero aderente alla Convenzione dell'Aja del 5 ottobre 1961 (se l'atto reca la legalizzazione del Consolato Generale d'Italia presso lo Stato estero è considerato a tutti gli effetti atto pubblico);
- scrittura privata registrata;
- lettera annotata in apposito registro presso l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate;
- comunicazione effettuata all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate con le modalità previste dall'art. 35 del D.P.R. 633/1972.

La nomina deve avvenire prima dell'effettuazione dell'operazione e deve essere comunicata alla controparte. L'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate attribuisce al rappresentante fiscale – a seguito di richiesta su modello AA7/10 ovvero AA9/10 – partita IVA. Da quel momento il rappresentante può operare e risulterà responsabile in solido con il rappresentato in relazione all'assolvimento degli obblighi fiscali in tutte le fattispecie nelle quali rilevi l'obbligatorietà della nomina.

È bene precisare come con l'istituto della rappresentanza fiscale il soggetto estero mantenga pur sempre lo status di soggetto non residente (ai fini anche del requisito della territorialità); nel contempo, diviene destinatario degli obblighi e dei diritti previsti dalla disciplina fiscale interna per le operazioni rilevanti nel territorio italiano.

Le fatture emesse e ricevute dal rappresentante fiscale devono contenere gli estremi identificativi di questi (e la sua qualità) e del soggetto rappresentato.

Se nello Stato sono effettuate solo operazioni non imponibili, esenti o non soggette ad IVA, la rappresentanza può essere limitata all'esecuzione degli obblighi relativi alla fatturazione delle operazioni intracomunitarie, nonché alla compilazione e presentazione dei modelli INTRASTAT (anche se le operazioni in tal caso non siano soggette all'obbligo di registrazione). In tale ipotesi siamo in presenza del rappresentante fiscale con obblighi ridotti cosiddetto "rappresentante fiscale leggero" poiché non tenuto alla osservanza degli obblighi di registrazione e dichiarazione IVA. Si precisa che nel momento in cui dovessero essere effettuate operazioni imponibili, nonché operazioni per le quali si fa valere la detrazione, con obbligo di registrazione e dichiarazione, il soggetto dovrà munirsi dei registri IVA, trasformandosi così in un ordinario rappresentante fiscale (c.d. rappresentante fiscale "pesante").

Shipping & Fisco

SECONDA EDIZIONE

IV

Il deposito.

IV IL DEPOSITO.

4.1. Il deposito doganale

Il deposito doganale viene utilizzato per immagazzinare merci non comunitarie, senza che siano assoggettate ai dazi di importazione, alle misure di politica commerciale ed all'obbligazione tributaria nonché beni comunitari per i quali una specifica normativa comunitaria prevede, per effetto del loro collocamento nel deposito doganale, il beneficio di misure connesse in genere con l'esportazione delle merci. Sono previste diverse categorie di deposito a seconda del tipo di utilizzo: A, B, C, D, E, F. Il deposito doganale può essere gestito in forma pubblica o privata. La gestione da parte di un privato è subordinata al rilascio dell'autorizzazione dell'autorità doganale. I soggetti autorizzati a gestire un deposito doganale possono amministrare, senza altre particolari concessioni, il cosiddetto **deposito fiscale o deposito IVA** previsto dall'art. 50 bis del D.L. 331/1993, di cui illustreremo le caratteristiche ed in particolare l'introduzione di beni comunitari ed alcuni tipi di beni nazionali, senza il pagamento dell'IVA (vedi anche Circolare Agenzia delle Dogane - Area Centrale di Roma - n. 16/D del 28.04.2006).

Le definizioni **deposito doganale pubblico** e **deposito doganale privato** sono contenute nell'art. 99 del Regolamento CEE 2913/1992 (Codice Doganale Comunitario), ora art. 153 del Regolamento CE 450/2008 (Codice Doganale aggiornato). Con la prima espressione si deve intendere un deposito doganale utilizzato da qualsiasi persona per l'immagazzinamento delle merci, mentre con la seconda si deve fare riferimento a un deposito doganale destinato unicamente a immagazzinare merci del depositario.

Classificazione ed ubicazione

L'elenco e la descrizione dei vari tipi di depositi doganali sono contenuti nell'art. 525 del Regolamento CEE 2454/1993 (Disposizioni di Applicazione del Codice Doganale Comunitario – DAC).

Tavola XV. Deposito doganale - Tipologie

TIPO A	Deposito di tipo pubblico, utilizzabile da qualsiasi persona per l'immagazzinamento delle merci sotto la responsabilità del depositario.
TIPO B	Deposito di tipo pubblico, utilizzabile da qualsiasi persona per l'immagazzinamento delle merci sotto la responsabilità di ogni depositante. Non è prevista la procedura della contabilità di magazzino.
TIPO C	Deposito di tipo privato, destinato all'immagazzinamento di merci da parte del depositario ove si identifichi con il depositante senza essere necessariamente il proprietario dei beni.
TIPO D	Deposito di tipo privato, destinato all'immagazzinamento di merci da parte del depositario ove si identifichi con il depositante senza essere necessariamente il proprietario dei beni, con riconoscimento, all'atto dell'assoggettamento al regime di deposito doganale, della natura, del valore in dogana, della quantità delle merci. È prevista l'applicazione di procedure semplificate.
TIPO E	Deposito di tipo privato. Il depositario si identifica con il depositante senza essere necessariamente il proprietario delle merci; l'immagazzinamento viene effettuato in impianti di stoccaggio del titolare dell'autorizzazione, senza che tali impianti (locali) siano predeterminati.
TIPO F	Deposito di tipo pubblico, gestito dall'autorità doganale e utilizzabile da chiunque per immagazzinare merci.

Le disposizioni comunitarie escludono la combinazione dei suddetti tipi di deposito doganale per lo stesso luogo e locale.

Il deposito doganale, eccettuati i tipi E e F, è costituito da locali, oppure da altri spazi ben delimitati, riconosciuti dall'autorità doganale. Quando la stessa decide di gestire un deposito doganale di tipo F, indica il locale o lo spazio da destinare al deposito con decisione che deve essere pubblicata dallo Stato membro di appartenenza. Qualsiasi luogo ammesso dall'autorità doganale come deposito temporaneo ai sensi dell'art. 185 del Regolamento CEE 2454/1993 ovvero gestito dall'autorità doganale può essere riconosciuto come deposito di tipo A, B, C o D, oppure gestito come deposito di tipo F. I depositi doganali di tipo A, C, D e E possono essere anche autorizzati come depositi di approvvigionamento secondo le disposizioni stabilite dall'art. 526 del DAC 2454/1993 (ai sensi dell'art. 40 del Regolamento CE 800/1999 del 15 aprile 1999).

Autorizzazione

L'apertura e la gestione di un deposito doganale sono subordinate all'ottenimento di un'autorizzazione da parte dell'autorità doganale. Le disposizioni si applicano a qualsiasi tipo di deposito doganale, eccettuato il tipo F. L'istanza deve essere presentata all'autorità doganale designata dallo Stato membro in cui sono ubicati i luoghi destinati ad essere riconosciuti come depositi doganali, oppure, nel caso di deposito di tipo E, all'autorità doganale indicata dallo Stato membro in cui è tenuta la contabilità principale del depositario. L'autorizzazione viene concessa ai soggetti residenti nell'Unione Europea solo quando l'autorità competente si è accertata dell'esistenza di tutte le condizioni previste per la concessione. Il rilascio viene invece effettuato quando il richiedente ha dimostrato l'esistenza di una reale esigenza economica di immagazzinamento e che il deposito doganale è destinato principalmente ad accogliere merci, senza escludere la possibilità di effettuare manipolazioni usuali, operazioni di perfezionamento attivo o di trasformazione sotto controllo doganale, sempreché le stesse non siano predominanti rispetto all'attività di immagazzinamento di merci. Nell'autorizzazione sono stabilite le condizioni di gestione del deposito. Quando non viene soddisfatta una delle condizioni previste, l'autorità doganale respinge la richiesta specificando i motivi della decisione negativa.

Beni oggetto della custodia in depositi doganali:

- per i beni non comunitari, senza che gli stessi siano soggetti ai dazi all'**importazione**, alle **misure** di politica commerciale e all'**obbligazione tributaria**.
- per i beni comunitari, per i quali una specifica normativa comunitaria prevede, per effetto del loro collocamento nel deposito doganale, il beneficio di misure connesse in genere con l'**esportazione delle merci**.

Obblighi del depositario e del depositante

Il depositario deve adempiere alle seguenti prescrizioni:

- garantire che le merci non siano sottratte alla sorveglianza doganale durante la loro permanenza nel deposito doganale;
- rispettare gli obblighi risultanti dall'immagazzinamento delle merci che si trovano in regime doganale;
- osservare le condizioni particolari fissate nell'autorizzazione.

Nell'ipotesi in cui l'autorizzazione venga rilasciata per un deposito pubblico, essa può prevedere che le responsabilità di cui al primo e/o al secondo punto siano esclusivamente a carico del depositante.

Nei depositi di tipo A, C, D, ed E l'Autorità Doganale impone al depositante di tenere la contabilità di magazzino di cui all'art. 105 del Regolamento CEE 2913/1992 (ora art. 137 del Regolamento CE 450/2008). Per i depositi doganali di tipo B non deve essere tenuta alcuna contabilità di magazzino. Per quelli di tipo F le scritture contabili costituiscono la contabilità di magazzino. La permanenza delle merci in regime di deposito doganale non è soggetta ad alcuna limitazione temporale, ma in casi eccezionali l'Autorità Doganale può stabilire un termine entro il quale il depositante deve dare alle merci una nuova destinazione. Possono essere stabiliti termini specifici per talune merci comunitarie contemplate dalla politica comune. Le merci d'importazione possono formare oggetto di manipolazione usuale per garantire la conservazione, migliorare la presentazione o la qualità commerciale o preparare la distribuzione o la rivendita. L'assiemaggio e il montaggio di merci è ammesso solo quando si tratta di una operazione di montaggio su una merce completa di accessori che non svolgono un ruolo essenziale nella fabbricazione della stessa. Le merci comunitarie di cui all'art. 98, paragrafo 1, lett. b), del Regolamento CEE 2913/1992 (ora art. 148, paragrafo 2, del Regolamento CE 450/2008) vincolate al regime del deposito doganale e contemplate dalla politica agricola comune, possono subire soltanto talune manipolazioni espressamente previste. Le manipolazioni devono essere preventivamente autorizzate dall'Autorità Doganale che ne stabilisce le condizioni.

Al momento dell'introduzione delle merci nel deposito deve essere presentato il Documento Amministrativo Unico DAU così come per la successiva estrazione o il trasferimento di merci da un deposito doganale a un altro.

4.2 Il deposito IVA

L'istituzione dei depositi IVA nasce dall'esigenza di trasferire beni comunitari (quindi di produzione comunitaria ovvero di produzione extracomunitaria immessi nella Comunità in libera pratica¹⁵⁸) da uno Stato membro all'altro – e in alcuni casi anche all'interno dei singoli territori nazionali, evitando di assoggettare ad IVA ogni singolo passaggio, quando questi avvengano tra imprese. L'assoggettamento ad imposta avverrà solo da parte dell'impresa acquirente finale, ovvero sia al momento dell'estrazione dei beni dal deposito in cui sono custoditi e della loro commercializzazione nel territorio nazionale.

I depositi IVA hanno pertanto lo scopo di custodire beni nazionali e comunitari che non siano destinati alla vendita al minuto nei medesimi locali, in quanto appunto luoghi ove le cessioni non sono assoggettate ad IVA, ma possono essere adempiute solo le formalità per i controlli. In sintesi, sono luoghi privilegiati in cui vengono immessi beni in regime di sospensione d'imposta.

Sono espressamente ammessi alle agevolazioni derivanti dal regime di deposito fiscale i beni di seguito indicati che devono essere materialmente introdotti nel deposito: non è pertanto ammissibile alcuna forma di deposito "virtuale"¹⁵⁹.

158 Regime doganale che comporta il pagamento dei soli dazi doganali e l'assolvimento delle misure di politica commerciale e di fiscalità locale: determina la libera circolazione della merce estera nel territorio comunitario; la merce resta sottoposta ai soli vincoli fiscali, atteso che l'IVA all'importazione viene liquidata, ma non riscossa (cfr. art. 10 del Trattato di Roma, istitutivo della CEE, Legge 14 ottobre 1957 n. 1203).

159 Circolare n. 16/D del 28 aprile 2006.

- **Beni provenienti da Paesi terzi e immessi in libera pratica in Italia o all'interno dell'Unione Europea.**
L'operatore potrà evitare il pagamento dell'IVA in dogana al momento dell'introduzione dei beni in Italia e nel caso in cui i suddetti beni, dopo l'eventuale lavorazione, siano inviati in altro Stato membro o in un Paese terzo, evitare del tutto il pagamento dell'imposta che sarebbe stata dovuta all'importazione.
- **Beni comunitari provenienti da altri Stati membri.**
L'operatore comunitario può provvedere a stoccare i beni in deposito IVA, non assoggettando ad imposta il semplice trasferimento in esso.
- **Beni nazionali destinati ad operatori stabiliti o identificati in un altro Stato membro.**
La specifica destinazione soggettiva comporta che ogni tipologia di bene, senza alcuna limitazione, possa essere introdotta in un deposito IVA.
- **Beni nazionali per cessioni tra operatori nazionali.**
Per rispondere all'esigenza, prospettata da diversi settori economici, di semplificare le vendite a catena di quei beni trattati solitamente in borse merci, il legislatore ha creato una specifica tabella di prodotti che, benché nazionali, possono beneficiare del regime agevolativo del deposito IVA. In altre parole detti beni possono passare per molti operatori prima di essere realmente utilizzati per la commercializzazione; con l'introduzione in deposito IVA gli operatori non sono più obbligati ad assoggettare ad IVA ogni singola transazione, ma questa andrà applicata solo al momento dell'estrazione del bene dal deposito. I beni che possono godere di questo beneficio sono tassativamente contenuti nella tabella che segue.

Tavola XVI. I beni che possono essere immessi nel deposito IVA - Tabella A bis) allegata al D.L. 331/1993

DESCRIZIONE DEI BENI	CODICE NC
Stagno	8001
Zinco	7901
Rame	7402, 7403, 7405, 7408
Nichel	7502
Alluminio	7601
Piombo	7801
Indio	ex 8112 91, ex 8112 99
Cereali	da 1001 a 1005, 1006: unicamente il risone, da 1007 a 1008
Semi e frutti oleosi	da 1201 a 1207
Noci di cocco, noci del Brasile e noci di acagiù	0801
Altra frutta a guscio	0802
Olive	0711 20
Semi e sementi (compresi i semi di soia)	da 1201 a 1207

Tavola XVI. (Segue da pag. 74)

DESCRIZIONE DEI BENI	CODICE NC
Caffè non torrefatto	0901 11 00, 0901 12 00
Tè	0902
Cacao in grani, interi o infranti, greggio o torrefatto	1801
Zucchero greggio	1701 11, 1701 12
Gomma in forme primarie o in lastre, fogli o nastri	4001, 4002
Lana	5101
Prodotti chimici alla rinfusa	Capitoli 28 e 29
Oli minerali (compresi propano, butano, oli greggi di petrolio)	2709, 2710, 2711 12, 2711 13
Argento	7106
Platino (Palladio, Rodio)	7110 11 00, 7110 21 00, 7110 31 00
Patate	0701
Grassi ed oli vegetali e loro frazioni, gregge, raffinate, ma non modificate chimicamente	da 1507 a 1515

Inoltre rilevano le seguenti ulteriori fattispecie:

- **Beni già in regime di deposito destinati ad essere trasferiti in altro deposito:** qualora i beni, per esigenze dell'impresa o in caso di revoca dell'autorizzazione alla gestione del deposito, vengano trasferiti da un deposito IVA ad un altro, anche questo passaggio avviene in sospensione di imposta (non dando luogo ad una fattispecie di estrazione).
- **Beni già in regime di deposito e oggetto di cessione all'interno dello stesso:** qualora i beni già introdotti in un deposito IVA ed ammessi pertanto al regime agevolato siano fatti oggetto di cessioni, anche plurime (c.d. vendite a catena) all'interno del deposito medesimo essi non perdono lo status che ne aveva determinato il regime agevolativo. L'assolvimento dell'imposta avverrà solo al momento dell'estrazione del bene ad opera dell'ultimo acquirente.

Deposito e autorizzazione

I depositi IVA possono essere gestiti da:

- imprese esercenti magazzini generali munite di autorizzazione doganale, depositi franchi, oppure operanti in punti franchi;
- imprese autorizzate dalla Direzione Regionale o dalla Direzione Provinciale per le Province Autonome di Trento e Bolzano.

Inoltre, i depositi accise e i depositi doganali, compresi quelli per la custodia e la lavorazione delle lane, possono essere utilizzati anche come depositi IVA per i beni rispettivamente soggetti ad accise e per quelli che possono essere ivi introdotti.

Il Decreto Ministeriale 20 ottobre 1997, n. 419 indica le modalità con le quali richiedere l'autorizzazione. La richiesta viene formalizzata mediante istanza da inviare alla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate (o Provinciale nelle Province Autonome di Trento e Bolzano) competente in relazione alla localizzazione del deposito, e, per conoscenza, all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente in ragione del domicilio fiscale del richiedente.

L'Amministrazione, se non esistono cause ostative, provvede al rilascio dell'autorizzazione entro il termine di 180 giorni dalla data di presentazione della domanda. Le cause ostative sono rappresentate da: esistenza di procedimento penale o di condanna definitiva per reati finanziari¹⁶⁰, accertamento di gravi e ripetute violazioni delle norme IVA, procedure fallimentari, di concordato preventivo, di amministrazione controllata e di liquidazione.

L'autorizzazione è in ogni caso revocata dalla medesima Autorità che l'ha rilasciata, qualora intervenga condanna definitiva per reati finanziari ovvero siano accertate gravi e ripetute violazioni delle norme IVA o irregolarità nella gestione del deposito oppure se le condizioni per il rilascio vengano meno.

Il controllo dei depositi IVA viene effettuato dall'Ufficio Doganale per i depositi doganali già autorizzati e per quelli relativi a prodotti soggetti ad accise nonché dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

I "depositi in conto terzi", ovvero sia i depositi gestiti da operatori professionali e destinati a custodire beni di molteplici clienti depositari, devono necessariamente essere gestiti da società per azioni, in accomandita per azioni o a responsabilità limitata oppure da cooperative o da enti il cui capitale sociale o fondo di dotazione sia di almeno € 516.456,89, oltre ad essere ovviamente dotati di locali idonei ad accogliere le merci. L'intervenuta riduzione del capitale sociale o fondo di dotazione al di sotto del limite disposto dalla legge determina condizione di revoca.

La revoca comporta l'estrazione dal deposito, con il conseguente assoggettamento ad IVA delle giacenze, con possibilità però di procedere al trasferimento dei beni presso altro deposito IVA.

Nel caso di "deposito in conto proprio", ovvero sia nella ipotesi in cui il soggetto richiedente l'autorizzazione per la gestione di un deposito IVA sia il depositario stesso di beni ad esso esclusivamente destinati, come avviene nella fattispecie del consignment stock¹⁶¹, la norma prevede che tali limitazioni non si applichino; pertanto l'autorizzazione, ricorrendo gli altri presupposti di applicazione, può essere concessa a qualunque soggetto passivo, qualunque sia il proprio capitale sociale.

Nella ulteriore tipologia "conto deposito", il gestore del deposito IVA in conto terzi assume la qualifica di rappresentante fiscale "leggero" dell'operatore comunitario ai sensi dell'art. 44, comma 3, secondo periodo del D.L. 331/1993, ove questi non sia stato preventivamente nominato: il depositario in questo caso è il c.d. "rappresentante del luogo" o "del punto", in quanto può richiedere l'attribuzione di un numero unico di partita IVA per tutti gli operatori non stabiliti nel territorio dello Stato da esso rappresentati. Il depositario/rappresentante avrà tra i propri obblighi quello di procedere all'integrazione delle fatture di acquisto ed all'emissione delle fatture di cessione, ove non imponibili o non soggette, nonché di compilare, ove necessario, gli elenchi Intrastat.

Il gestore del deposito in conto terzi risponde in solido con il soggetto passivo per la mancata o irregolare applicazione dell'imposta, ma solo se non osserva le disposizioni contenute negli artt. 3 e 4 del D.M. 419/1997, relativi alla tenuta del registro ed all'acquisizione o emissione dei documenti relativi ai beni introdotti od estratti, nonché per gli ammanchi, poiché costituenti estrazioni non documentate.

¹⁶⁰ Per le società e gli enti i requisiti sussistono nei confronti dei legali rappresentanti degli stessi.

¹⁶¹ Si veda infra, paragrafo 4.8.

Tavola XVII. Deposito IVA - Ruolo e funzioni

SOGGETTO	RUOLO E FUNZIONI
DEPOSITARIO	Custode dei beni per il cliente
	Obbligato principale per il controllo dei beni in deposito attraverso l'istituzione e compilazione del registro di carico e di scarico per la movimentazione dei beni
	Responsabile solidale verso l'erario al momento dell'estrazione per la corretta applicazione dell'imposta
DEPOSITANTE	Obbligo di rispettare il vincolo di custodia che ha conferito al depositario
	Obbligo di cooperare con il depositario nel predisporre e consegnare a quest'ultimo i documenti idonei e necessari per monitorare le singole operazioni che interessano i beni che sono ammessi al particolare regime IVA

4.3 Introduzione di beni in deposito da parte di soggetti non residenti (comunitari ed extracomunitari)

Se il soggetto che richiede di introdurre i beni in deposito è un operatore comunitario identificato ai fini IVA in un altro Stato membro ovvero un operatore extracomunitario, il depositario deve, prima di introdurre i beni nel deposito IVA, richiedere al depositante se ha una sua posizione IVA in Italia. Nel caso in cui non sia identificato in Italia il gestore del deposito deve illustrare al depositante che per introdurre la merce deve identificarsi in Italia secondo una delle modalità già sopra descritte. Il depositario stesso può assumere la veste di rappresentante fiscale "leggero" (si veda supra, capitolo III, paragrafo 3.2) per l'esecuzione delle operazioni realizzate dall'operatore comunitario ovvero extracomunitario in regime di deposito. Tale posizione consente al depositario di regolarizzare le operazioni realizzate dal rappresentato-depositante con introduzione delle merci in deposito, ponendo in essere solo i seguenti adempimenti:

- integrazione e conservazione ex art. 46 del D.L. 331/1993 della fattura intracomunitaria emessa dal rappresentato nei suoi confronti in qualità di rappresentante fiscale. L'integrazione consiste nella determinazione dell'imponibile IVA, comprendente anche le eventuali spese accessorie (es.: quota per assicurazione) e nell'indicazione in fattura che l'operazione non è soggetta ad IVA ex art. 50 bis del D.L. 331/1993;
- predisposizione e presentazione in dogana dell'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari (modello Intra-2), riportando quale fornitore di beni l'operatore comunitario (depositante) rappresentato e quale acquirente se medesimo (depositario) nella sua qualità di rappresentante fiscale.

Occorre tenere presente che il depositario che voglia rivestire anche la carica di rappresentante fiscale deve necessariamente richiedere l'attribuzione di un apposito numero di partita IVA c.d. "di deposito", come previsto dal comma 7, ultimo periodo dell'art. 50 bis del D.L. n. 331 del 1993, che dovrà essere utilizzato per porre in essere gli adempimenti previsti per tutti i soggetti rappresentati. Tale assunzione di rappresentanza fiscale è possibile solo qualora il soggetto rappresentato non abbia già nominato un proprio rappresentante fiscale, in quanto non è

possibile avere sul territorio dello Stato più di un rappresentante fiscale. Il depositario, peraltro, può assumere la rappresentanza fiscale anche per ogni singolo soggetto rappresentato con autonomo numero di partita IVA per ciascuno di essi.

È appena il caso di precisare che gli obblighi contabili possono essere compiuti dal gestore del deposito IVA nella propria veste di rappresentante leggero “del punto” fino al verificarsi della prima operazione attiva o passiva che comporti il pagamento ovvero il recupero dell’imposta; nel qual caso l’operatore non residente dovrà dotarsi di rappresentante fiscale c.d. “pesante”.

4.4 Obblighi contabili dei depositi IVA

La gestione dei depositi IVA è subordinata all’istituzione, anteriormente alla prima introduzione di beni nel deposito, di un registro di carico e di scarico che evidenzia le movimentazioni dei beni. Il registro deve riportare:

- numero e specie dei colli;
- natura, qualità e quantità dei beni;
- corrispettivo o, in mancanza, valore normale dei beni introdotti in deposito;
- luogo di provenienza e di destinazione per ciascun movimento di introduzione e di estrazione;
- soggetto per conto del quale l’introduzione o l’estrazione viene effettuata.

Le annotazioni in esso effettuate devono essere tali da consentire l’identificazione dei beni oggetto delle movimentazioni in entrata e in uscita, con appositi documenti amministrativi, commerciali o di trasporto quali fatture, bolle o documenti di carico e scarico da cui risultino tutti gli elementi sopra indicati che devono essere trascritti sul registro. Per tutte le operazioni che avvengono in deposito, cessioni di beni tra operatori od effettuazione di prestazioni di servizi sui beni depositati, il depositario deve solamente conservare i documenti amministrativi o le fatture che vengono di volta in volta emessi dai singoli operatori.

Necessari, in particolari ipotesi, per provare la correttezza del non assoggettamento ad imposta, sono i seguenti documenti:

- documento doganale di importazione, per le operazioni di immissione in libera pratica di beni non comunitari e copia di questo, sottoscritta dal depositario, rimessa alla Dogana emittente;
- dichiarazione doganale di esportazione, nel caso di estrazione per trasporto o spedizione fuori UE.

Tutta la documentazione contabile relativa all’introduzione e all’estrazione dei beni, compreso il registro di cui sopra, deve essere conservata ai sensi dell’art. 39 del D.P.R. 633/1972. Se il gestore non rispetta le norme relative alla tenuta del registro e quelle relative all’introduzione o all’estrazione dei beni dai depositi, è responsabile, in solido con il soggetto passivo, della mancata corresponsione dell’IVA dovuta all’atto dell’estrazione.

Tavola XVIII. Obblighi del depositario all'introduzione dei beni in deposito

SOGGETTO DEPOSITANTE	STATUS DOGANALE DEI BENI DEPOSITATI	DOCUMENTI DI INTRODUZIONE	ADEMPIMENTI DEL DEPOSITARIO
Operatore stabilito in altro Stato UE	Beni comunitari provenienti da altro Stato UE	Fattura di cessione IntraUE per trasferimento di beni per esigenze dell'impresa con utilizzo della propria posizione fiscale in Italia	<p>Assunzione, nel caso in cui il depositante non abbia ancora una propria posizione fiscale in Italia, della relativa rappresentanza fiscale</p> <p>Nella qualità di rappresentante: integrazione e conservazione della fattura IntraUE ricevuta dal Depositante/rappresentato, predisposizione e compilazione del modello Intra-2</p> <p>Nella qualità di depositario: registrazione della fattura sul registro del deposito</p>
Operatore stabilito nel territorio dello Stato	Beni non comunitari immessi in libera pratica	Bolla doganale di importazione IM-4, con liquidazione, ma senza assolvimento dell'IVA	<p>Registrazione della bolla doganale sul registro del deposito</p> <p>Comunicazione alla Dogana che ha emesso la bolla doganale dell'assunzione in carico dei beni</p>
	Beni comunitari acquisiti presso operatore stabilito in altro Stato UE	Fattura di acquisto IntraUE con obbligo di integrazione in sospensione di imposta	Registrazione della fattura di acquisto IntraUE sul registro del deposito
	Beni nazionali ceduti ad operatore stabilito in altro Stato UE	Fattura di vendita all'operatore UE in sospensione di imposta e con indicazione del codice identificativo IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento	Registrazione della fattura di vendita sul registro del deposito
	Beni nazionali ricompresi nell'allegato A bis) del D.L. 331/1993	Fattura di vendita senza applicazione di imposta all'operatore stabilito nel territorio dello Stato	Registrazione della fattura di vendita sul registro del deposito
Operatore stabilito in Stato ExtraUE ed identificato ai fini IVA in Italia	Beni non comunitari immessi in libera pratica	Bolla doganale di importazione IM-4, con liquidazione, ma senza assolvimento dell'IVA	<p>Registrazione della bolla doganale sul registro del deposito</p> <p>Comunicazione alla Dogana che ha emesso la bolla doganale dell'assunzione in carico dei beni</p>

Tavola XIX. Obblighi del depositario relativi alle cessioni di beni custoditi in deposito ex art. 50 bis, comma 4, lettera e) D.L. 331/1993

CEDENTE	CESSIONARI	DOCUMENTAZIONE DI VENDITA	ADEMPIMENTI DEL DEPOSITARIO
Operatore stabilito in altro Stato UE oppure in Stato ExtraUE	Operatore stabilito in altro Stato UE o in Stato ExtraUE	Documento commerciale estero	Ricevimento e conservazione dei documenti commerciali
	Operatore stabilito nel territorio dello Stato	Documento commerciale estero e autofattura del cessionario nazionale ¹⁶²	
Operatore stabilito nel territorio dello Stato	Operatore stabilito nel territorio dello Stato	Fattura di vendita senza applicazione di imposta	
	Operatore stabilito in altro Stato UE	Fattura di vendita senza applicazione di imposta, con indicazione del codice identificativo IVA dell'acquirente comunitario	
	Operatore stabilito in Stato ExtraUE	Fattura di vendita senza applicazione di imposta	

¹⁶² L'operatore stabilito nel territorio dello Stato che acquista beni custoditi nel deposito (senza estrazione) da un soggetto estero deve emettere autofattura ai sensi dell'art. 17, comma 2, del D.P.R. 633/1972 senza applicazione di imposta ma indicando il titolo di non assoggettamento ex art. 50 bis, comma 4, lettera e) D.L. 331/1993.

Tavola XX. Obblighi del depositario all'estrazione dei beni dal deposito

SOGGETTO CHE ESTRAE	DESTINAZIONE DEI BENI	DOCUMENTI DI ESTRAZIONE	ADEMPIMENTI DEL DEPOSITARIO
Operatore stabilito in altro Stato UE oppure in Stato ExtraUE	Cessione intraUE	Fattura di cessione IntraUE emessa dalla propria posizione fiscale italiana	Assunzione, nel caso in cui il depositante non abbia un rappresentante fiscale in Italia, della relativa rappresentanza fiscale In qualità di rappresentante fiscale: fiscale: emissione e conservazione della fattura intraUE e predisposizione e compilazione del modello Intra-1 In qualità di depositario: registrazione della fattura sul registro del deposito
	Cessione all'esportazione	Bolla doganale di esportazione e relativa fattura emessa dalla propria posizione fiscale italiana	Assunzione, nel caso in cui il depositante non abbia un rappresentante fiscale in Italia, della relativa rappresentanza fiscale In qualità di rappresentante fiscale: emissione e conservazione della fattura di cessione all'esportazione Registrazione in qualità di depositario della fattura sul registro del deposito unitamente a copia della bolla doganale di esportazione
	Commercializzazione in Italia	Autofattura (o integrazione della originaria fattura di acquisto IntraUE) con esposizione d'imposta emessa dalla propria posizione fiscale italiana	In qualità di rappresentante (che in questo caso non può configurarsi come "leggero" o come "rappresentante di deposito"): emissione e conservazione dell'autofattura ovvero della fattura IntraUE integrata In qualità di depositario: registrazione della fattura sul registro del deposito
Operatore stabilito nel territorio dello Stato	Cessione IntraUE	Fattura IntraUE ex artt. 41 e 50 bis, comma 4, lettera f) del D.L. 331/1993	Registrazione della fattura sul registro del deposito Controllo dell'esistenza sulla fattura del codice identificativo del cessionario comunitario
	Commercializzazione in Italia	Autofattura (o integrazione della originaria fattura di acquisto IntraUE) con esposizione di imposta ex art. 50 bis, comma 6 del D.L. 331/1993	Registrazione della fattura (che assume anche la funzione di documento di estrazione) sul registro del deposito
	Cessione all'esportazione	Bolla doganale di esportazione e fattura ex artt. 8 del D.P.R. 633/1972 e 50 bis, comma 4, lettera g) del D.L. 331/1993	Registrazione della bolla doganale di esportazione sul registro del deposito

4.5 Operazioni senza il pagamento dell'IVA

Come sopra evidenziato, le operazioni (cessioni ed acquisti) relative a beni che vengono o già sono stati immessi nei depositi IVA sono considerate "senza pagamento dell'imposta" e come tali vanno qualificate per la fatturazione. Il titolo di non assoggettamento ad imposta è da ricercarsi nelle diverse fattispecie prese in esame dall'art. 50 bis del D.L. 331/1993. Si vedano a tal proposito le Tavole XVIII e XIX, che prendono in esame le operazioni di introduzione e cessione all'interno del deposito ed estrazione dallo stesso (Tavola XX) effettuate senza assolvimento di IVA.

In particolare, tra le fattispecie previste si evidenziano quelle che seguono:

- se l'immissione in deposito avviene a seguito di un acquisto intracomunitario (art. 50 bis, comma 4, lettera a), il cedente stabilito in altro Stato UE emette fattura non imponibile secondo le regole del proprio Paese. Il cessionario (residente o non residente) provvede ad integrare la fattura comunitaria secondo le regole dell'art. 46, comma 1, del D.L. 331/1993, indicando, tuttavia, in luogo dell'imposta, la causa di non imponibilità ex art. 50 bis, comma 4, del D.L. 331/1993; compila e presenta il modello Intra 2;
- se l'introduzione in deposito riguarda beni provenienti da Paesi extracomunitari immessi in libera pratica in Italia¹⁶³ (art. 50 bis, comma 4, lettera b) è la stessa operazione doganale di importazione (non assoggettata ad imposta) a chiudersi con l'introduzione fisica dei beni nel deposito. Ciò deve essere provato dalla presentazione in Dogana di un documento sottoscritto dal depositario dal quale risulti la presa in carico dei beni nel registro previsto dall'art. 50 bis, comma 3;
- se le cessioni riguardano beni che già si trovano custoditi nell'ambito di depositi IVA e senza che gli stessi vengano estratti (art. 50 bis, comma 4, lettera e), si tratta di operazioni senza applicazione dell'imposta. A differenza di quanto accade nella fase di introduzione dei beni, in relazione al non assoggettamento ad imposta di tali cessioni non esistono limitazioni connesse alla natura del bene trattato né limiti soggettivi: non ha pertanto alcuna rilevanza se i cedenti e i cessionari siano soggetti nazionali, comunitari o extracomunitari¹⁶⁴. In particolare, per quanto concerne gli obblighi di identificazione e di documentazione delle operazioni:
- se il cedente è soggetto stabilito o anche solo identificato ai fini IVA in Italia, questi deve emettere fattura senza applicazione dell'IVA ex art. 50 bis, comma 4. lett. e) del D.L. 331/1993, la cui copia deve essere consegnata al depositario per i propri adempimenti amministrativi;
- se il cedente non è soggetto stabilito né identificato in Italia, il cessionario ivi stabilito ovvero anche solo identificato deve emettere autofattura ai sensi dell'art. 17, comma 2, del D.P.R. 633/1972 senza applicazione dell'IVA ex art. 50 bis, comma 4. lett. e) del D.L. 331/1993, la cui copia deve essere consegnata al depositario per i propri adempimenti amministrativi;
- se cedente e cessionario sono entrambi soggetti non stabiliti né identificati ai fini IVA in Italia, è da ritenersi che questi non debbano assoggettarsi ad alcun obbligo di documentazione ai fini IVA delle operazioni di cessione né siano costretti ad identificarsi a tal fine¹⁶⁵: le cessioni (anche "a catena") saranno rilevate ai propri fini amministrativi dal depositario sulla base della sola documentazione commerciale emessa.

163 Ciò permette agli operatori - anche non residenti, purché rappresentati ai fini IVA in Italia - di procedere al ritiro in territorio nazionale dei beni di provenienza extracomunitaria senza il pagamento dell'IVA normalmente dovuta all'importazione.

164 L'unica limitazione soggettiva è quella relativa ai privati in quanto non possono operare nei depositi IVA.

165 In tal senso: Santacroce, I depositi IVA, Milano, 2002, capitolo 4, paragrafo 4.5.2, pagg. 101 ss.

Tavola XXI. Operazioni senza il pagamento dell'IVA di beni immessi in deposito IVA

CEDENTE	CESSIONARIO	PROVENIENZA DEL BENE	DESTINAZIONE DEL BENE	QUALIFICA DELL'OPERAZIONE	REGIME IVA	NORMA DI RIFERIMENTO
Operatore identificato in altro Stato UE	Operatore identificato nel territorio dello Stato	UE	Deposito IVA situato nel territorio dello Stato	Acquisto IntraUE	Non soggetto	Art. 50 bis, c. 4, lett. a), del D.L. 331/1993
Qualunque soggetto di imposta	Qualunque soggetto di imposta	ExtraUE		Immissione in libera pratica		Art. 50 bis, c. 4, lett. b), del D.L. 331/1993
Operatore identificato nel territorio dello Stato	Operatore identificato in altro Stato UE	Italia		Cessione Nazionale		Art. 50 bis, c. 4, lett. c), del D.L. 331/1993 ¹⁶⁶
Operatore stabilito nel territorio dello Stato	Operatore stabilito nel territorio dello Stato Operatore ExtraUE	Italia				Art. 50 bis, c. 4, lett. d), del D.L. 331/1993 ¹⁶⁷
Qualunque soggetto di imposta	Qualunque soggetto di imposta	Deposito IVA situato nel territorio dello Stato ¹⁶⁸				Art. 50 bis, c. 4, lett. e), del D.L. 331/1993

¹⁶⁶ La fattura va emessa nei confronti del cessionario comunitario anche qualora il medesimo abbia nominato un rappresentante fiscale in Italia (cfr. Risoluzione n. 66/E del 15.05.2001).

¹⁶⁷ Le merci che beneficiano dell'agevolazione sono tassativamente quelle contenute nella Tabella A bis allegata al D.L. 331/1993 (vedi Tavola XVI al paragrafo 4.2).

¹⁶⁸ Come detto nel corpo del testo, solo le cessioni in cui interviene come cedente o cessionario un soggetto stabilito o comunque identificato in Italia sono oggetto di documentazione ai fini IVA. Se entrambi i soggetti sono non residenti, l'operazione resta fuori dal campo di applicazione dell'imposta.

Tavola XXII. Operazioni di estrazione dal deposito senza il pagamento dell'IVA

CEDENTE	CESSIONARIO	PROVENIENZA DEL BENE	DESTINAZIONE DEL BENE	QUALIFICA DELL'OPERAZIONE	REGIME IVA	NORMA DI RIFERIMENTO
Operatore identificato nel territorio dello Stato	Operatore stabilito in altro Stato UE	Deposito IVA situato nel territorio dello Stato	Stato UE	Cessione IntraUE	Non imponibile ¹⁶⁹	Art. 50 bis, c. 4, lett. f), e art. 41 del D.L. 331/1993
	Operatore ovunque stabilito		Stato ExtraUE	Esportazione	Non imponibile	Art. 50 bis, c. 4, lett. g), del D.L. 331/1993 e art. 8, c. 1, lett. a), del D.P.R. 633/1972
	Privato		Altre destinazioni	Cessione nazionale	Non soggetta	Art. 50 bis, c. 4, lett. i), del D.L. 331/1993

4.6 Prestazioni di servizi su beni custoditi in deposito

Trattasi delle seguenti prestazioni, tipicamente effettuate su beni oggetto di deposito:

- prestazioni del depositario rivenienti dal contratto di deposito: deposito, soste, magazzinaggio;
- prestazioni di carico, scarico, facchinaggio, ricarico, trasbordo (effettuate in deposito sui beni custoditi);
- prestazioni di controllo, verifica, perizia, campionatura, analisi (sui beni custoditi in deposito);
- prestazioni di taglio, confezionamento, pulitura, raffinazione, refrigerazione (dei beni custoditi in deposito);
- prestazione di riparazione, trasformazione, lavorazione che avvengono in deposito;
- prestazioni di assiemaggio, montaggio ed adattamento dei beni;
- eventuali provvigioni per le intermediazioni realizzate su cessioni (relative a beni custoditi in deposito);
- spese di trasporto dei beni dal deposito ai locali limitrofi per sottoporre i beni stessi ad un particolare trattamento o per trasferire i beni da un deposito IVA ad un altro.

Con il recepimento delle nuove regole sulla territorialità delle prestazioni di servizi contenute nella Direttiva 2008/8/CE attuata dal D. Leg. 11 febbraio 2010 n. 18, anche i servizi eseguiti su beni custoditi in deposito IVA hanno sostanzialmente cambiato il loro inquadramento. Se prima

¹⁶⁹ Con esclusione di quelle soggette ad IVA nello Stato, come la cessione a titolo gratuito o la cessione a privati, in quanto non costituenti cessioni IntraUE.

i servizi resi sui beni in deposito erano rilevanti ai fini IVA per il solo fatto che fossero resi nel territorio dello Stato¹⁷⁰, oggi al fine di determinare la rilevanza territoriale di tali prestazioni di servizi è necessario anzitutto avere riguardo al Paese di stabilimento del soggetto di imposta committente. Infatti, i servizi rileveranno ai fini dell'IVA nazionale, beneficiando di un regime di non soggezione al tributo, solo se resi a soggetti passivi di imposta stabiliti in Italia; viceversa, si tratterà di operazioni non soggette all'IVA ovvero fuori dal campo di applicazione dell'imposta. Si veda la seguente esemplificazione:

- **Destinatario del servizio: soggetto di imposta stabilito in Italia (ovvero stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto non residente)**

Particolare attenzione deve prestare il depositario ai servizi relativi a beni custoditi in deposito quando resi nei confronti di soggetti di imposta nazionali (ovvero stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti). Infatti, trattandosi di operazioni territorialmente rilevanti ai fini IVA, il non assoggettamento ad imposta riconosciuto dall'art. 50 bis, lettera h), del D.L. 331/1993 dipende dal rispetto delle condizioni stabilite dalla norma; condizioni che, se non rispettate, impongono l'emissione di fattura assoggettata ad IVA.

Il citato articolo 50 bis, comma 4, lett. h), del D.L. 331/1993, prevede che le prestazioni di servizi su beni custoditi in un deposito IVA siano effettuate senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto¹⁷¹. La norma, in particolare, prevede il non assoggettamento ad IVA per tutte le prestazioni di servizi, comprese le operazioni di perfezionamento e di manipolazioni usuali, che hanno la caratteristica di intervenire sul bene, modificandone, in alcuni casi, addirittura la struttura tecnica o funzionale, relative a beni custoditi in un deposito IVA, anche se materialmente eseguite non nel deposito stesso ma nei locali limitrofi, sempreché, in tal caso, le suddette operazioni siano di durata non superiore a 60 giorni.

La particolare agevolazione sulle prestazioni di servizi opera solo nel caso in cui le stesse siano state realizzate sui beni custoditi in deposito. Si escludono pertanto dal beneficio tutte le prestazioni che, pur riconducibili in senso lato ai beni, non sono state poste in essere durante il periodo di custodia degli stessi, ma prima o dopo di esso. Risultano pertanto escluse le prestazioni di trasporto dei beni per l'introduzione e l'estrazione dei beni, in quanto sono resi su merci non in regime di deposito; al contrario, nel caso di trasferimento dei beni dal deposito ad un locale limitrofo per l'effettuazione di una lavorazione, ovvero in altro deposito IVA per necessità logistica, le spese di trasporto non sono assoggettabili ad imposta in quanto relative a beni custoditi in deposito.

Anche le prestazioni rese dallo spedizioniere doganale (o doganalista) per immettere in libera pratica beni che sono destinati ad essere introdotti in un deposito IVA non risultano ricomprese nella particolare agevolazione prevista dal D.L. 331/1993, in quanto il servizio reso si realizza in una fase antecedente rispetto al momento di custodia vera e propria dei beni.

¹⁷⁰ La norma era contenuta negli abrogati: articolo 7, comma 4, lettera b) D.P.R. 633/1972, che assoggettava all'IVA italiana le lavorazioni su beni mobili materialmente effettuate nel territorio dello Stato; ed articolo 7, comma 4, lettera c) che assoggettava all'IVA italiana il trasporto di beni per la tratta nazionale.

¹⁷¹ L'art. 16 della L. 28.01.2009 n. 2, di conversione del D.L. 29.11.2008 n. 185, contiene al comma 5 bis una interpretazione autentica dell'art. 50-bis, comma 4, lett. h), per effetto della quale tale norma va interpretata nel senso di considerare che "le prestazioni di servizi ivi indicate, relative a beni consegnati al depositario, costituiscono ad ogni effetto introduzione nel deposito IVA". Sulla scorta di quanto indicato nella relativa relazione illustrativa, le suddette prestazioni di servizi costituiscono ad ogni effetto introduzione nel deposito IVA anche se realizzate negli spazi limitrofi o adiacenti il deposito stesso. L'interpretazione è diretta a consentire l'applicabilità del beneficio di non assoggettamento ad imposta anche a beni non ancora introdotti in deposito IVA, per i quali la semplice consegna al depositario va assimilata all'introduzione materiale dei beni nei predetti luoghi, anticipando di fatto la realizzazione di tale condizione. Resta, tuttavia, fermo quanto precisato dall'Agenzia delle Dogane in merito all'inapplicabilità dell'art. 50-bis in caso di inesistenza giuridica o simulazione del contratto di deposito, presupposto imprescindibile per l'applicazione dell'istituto (nota n. 22321/RU del 24 febbraio 2009).

- **Destinatario del servizio: soggetto di imposta stabilito nel territorio di un altro Stato membro della Comunità**

Le prestazioni di servizi sui beni custoditi in deposito rese nei confronti di soggetti di imposta stabiliti nel territorio di un altro Stato membro della Comunità, mancando del requisito della territorialità prevista dall'art. 7 ter, comma 1, lett. a), del D.P.R. 633/1972, non sono soggette all'imposta, ma sussiste comunque l'obbligo di emissione di fattura ex art. 21, comma 6, del D.P.R. 633/1972. Non sorge tuttavia l'obbligo di compilazione del modello INTRA 1 quater, di cui al novellato art. 50, comma 6, del D.L. 331/1993. Infatti gli elenchi riepilogativi relativi alle prestazioni di servizi non soggette all'imposta di cui all'art. 7 ter, comma 1, lett. a), del D.P.R. 633/1972 rese nei confronti di committenti comunitari non devono includere le operazioni per le quali (come nella specie, trattandosi di servizi senza pagamento di IVA) non sia dovuta imposta nello Stato membro di stabilimento del committente, ricorrendo una fattispecie di esenzione, non imponibilità o non soggezione secondo la legislazione interna del Paese¹⁷²; a tal fine, il prestatore italiano ha l'onere di accertare che la prestazione resa sia esente, non imponibile o, comunque, non soggetta ad imposta nel Paese del committente. Tuttavia, si considera che il prestatore italiano abbia agito in buona fede nell'accertare che per la prestazione resa non sia dovuta l'imposta nello Stato membro del committente quando ha richiesto ed ottenuto una dichiarazione redatta dal medesimo committente in cui questi afferma che la prestazione è esente o non imponibile nel suo Paese di stabilimento (cfr. Circolare n. 43/E del 06.8.2010).

- **Destinatario del servizio: soggetto di imposta stabilito in Paese ExtraUE**

Le prestazioni di servizi sui beni custoditi in deposito rese nei confronti di soggetti di imposta stabiliti in Paesi ExtraUE, mancando del requisito della territorialità prevista dall'art. 7 ter, comma 1, lett. a), del D.P.R. 633/1972, sono fuori campo di applicazione dell'imposta. Nessun obbligo IVA sorge né in capo al prestatore, né in capo al committente nel nostro Paese: l'operatore nazionale dovrà provvedere all'emissione di documento rilevante eventualmente ai soli fini dell'imposizione diretta.

Tavola XXIII. Operazioni di perfezionamento e manipolazioni usuali

PRESTAZIONE	TIPOLOGIA
OPERAZIONI DI PERFEZIONAMENTO	<p>Lavorazione di merci, compresi il loro montaggio, il loro assemblaggio, il loro adattamento ad altre merci. Trasformazione delle merci.</p> <p>Riparazioni delle merci, compresi il loro riadattamento e la loro messa a punto.</p> <p>Utilizzazione di alcune merci che non si trovano nei prodotti ottenuti dal perfezionamento, ma che consentono o facilitano l'ottenimento di tali prodotti, anche se queste merci scompaiono totalmente o parzialmente nel corso della loro utilizzazione</p>
MANIPOLAZIONI USUALI¹⁷³	<p>Operazioni intese a garantire la conservazione della merce, a migliorarne la presentazione o la qualità commerciale o a prepararne la distribuzione o la rivendita</p>

¹⁷² È da ritenersi tuttavia che l'obbligo di compilazione del modello sussista qualora nello Stato membro di stabilimento del committente non sia contemplata una norma equipollente all'art. 50 bis, comma 4, lettera h), del D.L. 331/1993 ovvero non risultino istituiti i depositi IVA. In tal caso, infatti, il committente, in mancanza di una norma agevolativa, dovrà provvedere ad assoggettare ad imposta il servizio nel proprio Paese mediante inversione contabile.

¹⁷³ come meglio elencate e specificate all'allegato 72 del Regolamento CEE 2454/1993 (DAC).

Tavola XXIV. Prestazioni di servizi sui beni custoditi in deposito senza pagamento dell'IVA

PRESTATORE	COMMITTENTE	LUOGO DI ESECUZIONE	TIPOLOGIA DI SERVIZI	INQUADRAMENTO IVA	NORMA DI RIFERIMENTO
Operatore ovunque stabilito	Operatore stabilito nel territorio dello Stato	Deposito IVA o locale limitrofo ¹⁷⁴	Prestazioni di servizi, comprese le lavorazioni, riparazioni, manipolazioni usuali, a condizione che le stesse non siano di durata superiore a 60 giorni, qualora effettuate in locale limitrofo	Operazione territorialmente rilevante senza assoggettamento ad imposta	Art. 50 bis, c. 4, lett. h), del D.L. 331/1993 ¹⁷⁵
	Operatore stabilito in altro Stato UE			Operazione non soggetta (territorialmente irrilevante)	Art. 7 ter, c. 1, lett. a), del D.P.R. 633/1972 ¹⁷⁶
	Operatore stabilito in Stato ExtraUE			Operazione fuori dal campo di applicazione IVA	Art. 7 ter, c. 1, lett. a), del D.P.R. 633/1972

Tavola XXV. Tipologie di servizi concernenti beni in regime di deposito resi a committenti stabiliti nel territorio dello Stato¹⁷⁷ non soggette al pagamento dell'IVA

OPERAZIONE	NORMA DI RIFERIMENTO
Operazione doganale di immissione in libera pratica	Art. 9, comma 1, n. 4, ultima parte, del D.P.R. 633/1972
Registrazione della operazione su appositi registri ¹⁷⁸	Art. 50 bis, c. 4, lett. h), del D.L. 331/1993
Scarico-Ricarico ¹⁷⁹	
Deposito e custodia	
Quota per assicurazione	
Manipolazione ¹⁸⁰	
Operazioni di perfezionamento	
Trasferimento ad altro deposito IVA con relativo trasporto	Art. 50 bis, c. 4, lett. i), del D.L. 331/1993

174 Per locali limitrofi s'intendono quelli contigui, i quali pur non costituendo parte integrante del deposito, devono essere a questo funzionalmente e logisticamente collegati in un rapporto di contiguità e comunque rientranti nel plesso aziendale del depositario, qualunque sia il titolo di detenzione, con esclusione, in ogni caso, di locali gestiti da soggetti diversi dal depositario. Cfr. Risoluzione Ministeriale n. 149/E del 02.10.2000.

175 Nel caso il prestatore del servizio sia un soggetto non stabilito nel territorio dello Stato, il committente nazionale deve provvedere agli adempimenti IVA, mediante l'inversione contabile ex art. 17, comma 2, del D.P.R. 633/1972.

176 Benché priva del requisito della territorialità l'operazione va documentata quale operazione "non soggetta", in forza del disposto dell'art. 21, comma 6, D.P.R. 633/1972, come modificato dal D.Lgs. 18/2010. Nel caso il prestatore del servizio sia un soggetto non stabilito nel territorio dello Stato, vi potrà provvedere a mezzo del proprio depositario quale rappresentante "di deposito" ovvero mediante nomina di rappresentante fiscale "leggero". Non sussiste obbligo di presentazione del modello INTRA 1 quater, se la prestazione non è soggetta ad imposta nello Stato di stabilimento del committente.

177 In forza delle nuove regole di territorialità dei servizi di cui al D.Lgs. 18/2010 i servizi resi a committenti non stabiliti nel territorio dello Stato sono operazioni non rilevanti ai fini dell'IVA per carenza del presupposto territoriale.

178 La fattispecie rientra nell'obbligazione principale per il controllo dei beni in deposito attraverso l'istituzione e la compilazione del registro di carico e di scarico.

179 Se effettuati all'interno del deposito.

180 Cfr. Tavola XXIII.

4.7 Operazioni soggette al pagamento dell'IVA

Le estrazioni di beni dal deposito IVA diverse da quelle sopra indicate, per la loro utilizzazione o commercializzazione nello Stato, sono soggette all'imposta sul valore aggiunto, a cura di soggetti passivi d'imposta nazionali o esteri attraverso la stabile organizzazione, il rappresentante fiscale o l'identificazione diretta. Gli adempimenti connessi all'estrazione delle merci dai depositi IVA sono rappresentati nella Risoluzione Ministeriale n. 198/E del 21.12.2000.

La documentazione dell'operazione di estrazione dei beni dal deposito IVA avviene mediante autofattura emessa ai sensi dell'art. 17, comma 2, del D.P.R. 633/1972, come consentito dall'art. 50 bis, comma 6, secondo periodo, del D.L. 331/1993. Nell'autofattura si dovrà fare riferimento al documento doganale di importazione, già annotato sul registro degli acquisti di cui all'art. 25 del D.P.R. 633/1972. Tale adempimento è considerato come chiusura dell'operazione, nella sua totalità, ai fini dell'assolvimento dell'IVA non pagata in dogana all'atto dell'importazione.

Se l'estrazione da parte di un soggetto d'imposta nazionale riguarda beni immessi in deposito IVA in seguito ad acquisto intracomunitario, l'operazione non perde la qualifica di transazione intracomunitaria. In proposito si ricorda che all'atto dell'introduzione in deposito l'acquisto intracomunitario è stato effettuato senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto. Nel momento in cui il cessionario nazionale provvede ad estrarre i beni dal deposito e all'immissione in consumo nel territorio dello Stato, deve necessariamente provvedere ad integrare la relativa fattura a suo tempo ricevuta dal cedente comunitario.

Se sui beni fossero stati resi servizi nel periodo di permanenza all'interno del deposito, l'integrazione prevede anche l'indicazione di questi, del loro imponibile e dell'imposta relativa. La variazione apportata alla fattura d'acquisto intracomunitario, già annotata a suo tempo distintamente nei registri di cui agli artt. 23, 24 e 25 del decreto IVA ovvero registri sezionali, deve essere annotata sui registri IVA nazionali. L'annotazione deve avvenire entro 15 giorni dalla data di estrazione per la parte attiva (art. 23 del D.P.R. 633/1972), mentre per la parte passiva l'annotazione nel registro degli acquisti (art. 25 del D.P.R. 633/1972) può essere effettuata al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto a detrazione è sorto, costituendo questo il termine massimo per poter esercitare la detrazione (art. 19 del D.P.R. 633/1972).

4.7.1. Determinazione della base imponibile ed obblighi di documentazione/registrazione delle operazioni

La base imponibile dell'autofattura è data dal corrispettivo o valore normale dei beni introdotti nel deposito IVA, ovvero, nel caso di vendite avvenute durante la permanenza della merce presso il deposito, dal corrispettivo attribuito all'ultima cessione. A tale importo vanno sommati i corrispettivi relativi a tutti i servizi di cui i beni abbiano formato oggetto durante la giacenza, quali le spese di deposito addebitate dal depositario e le prestazioni di servizi di cui all'art. 50 bis, comma 4, lettera h), D.L. 331/1993 realizzate sui beni, se non già compresi nel corrispettivo o valore.

L'autofattura, comprensiva dell'imponibile del bene estratto e dell'imposta relativa, dovrà essere, come detto, registrata sia nel registro delle fatture emesse sia in quello degli acquisti con le modalità sotto indicate.

Nel caso in cui l'ammontare dell'imponibile sia identico a quello indicato al momento dell'introduzione del bene nel deposito IVA:

- nel registro delle fatture emesse vanno riportati integralmente sia l'imponibile che l'imposta sul valore aggiunto;
- nel registro degli acquisti andrà annotata esclusivamente l'imposta, in quanto l'imponibile è già stato indicato sulla base del documento di introduzione (documento doganale d'immissione in libera pratica, ovvero fattura di acquisto).

Nel caso in cui l'ammontare dell'imponibile sia diverso da quello indicato al momento dell'introduzione del bene nel deposito IVA, per intervenuta prestazione di servizio sul bene medesimo nel periodo di sua giacenza all'interno del deposito:

- nel registro delle fatture emesse vanno annotati l'intero imponibile e l'imposta sul valore aggiunto relativa;
- nel registro degli acquisti andrà annotata esclusivamente la differenza dell'imponibile rispetto a quello già annotato all'atto dell'introduzione dei beni nel deposito, nonché l'intera imposta relativa all'operazione di estrazione.

Qualora i beni siano oggetto di esportazione, la fattura emessa con il titolo di non imponibilità di cui all'art. 8, comma 1, del D.P.R. 633/1972, andrà compiutamente annotata solo nel registro delle fatture emesse.

4.8 Consignment Stock e depositi IVA

Nell'ambito della disciplina dei depositi IVA, il legislatore fiscale ha previsto particolari regole per la specifica fattispecie commerciale del **consignment stock**.

Questa si realizza allorché una parte consegna uno o più beni mobili all'altra e quest'ultima si obbliga a pagare il prezzo pattuito, salvo che restituisca la merce, nel termine stabilito. Si supera dunque l'ipotesi, già regolamentata dall'art. 39, comma 1, del D.L. 331/1993, del differimento del momento impositivo in presenza di contratti estimatori o simili, trattati all'art. 1556 e segg. del Codice Civile.

All'art. 50 bis, comma 2, del D.L. 331/1993 è specificamente previsto che nel caso di spedizione da parte di un soggetto passivo d'imposta identificato in altro Stato membro dell'Unione Europea, di beni destinati ad essere ceduti al depositario nazionale, titolare di un deposito IVA in conto proprio, l'acquisto intracomunitario relativo si verifichi non al momento della introduzione, bensì solo al momento dell'estrazione dei beni dal deposito. La condizione, espressamente prevista dalla norma, è che l'acquirente destinatario dei beni si identifichi con il depositario stesso (sul punto vedasi Risoluzione n. 44/E del 10.04.2000). Tuttavia, si può avere consignment stock anche se i beni vengono introdotti in un deposito IVA "conto terzi", purché vengano presi in carico oltre che dal depositario professionale sul proprio registro di carico e scarico, anche dal promissario acquirente su un registro istituito a norma dell'art. 39 del D.P.R. 633/1972, al fine di vincere le presunzioni di acquisto e di cessione (cfr. Risoluzione n. 346/E del 05.08.2008).

La differenza fra la regolamentazione ai fini IVA dei contratti estimatori e quella del consignment stock riguarda evidentemente la durata della sospensione dell'obbligazione tributaria. Nel caso di cui al citato art. 39 del D.L. 331/1993 il differimento del momento impositivo cessa all'atto della rivendita dei beni o del loro prelievo da parte del ricevente ovvero, se i beni non sono restituiti anteriormente, alla scadenza del termine pattuito dalle parti, in ogni caso, dopo un anno dal ricevimento. Per l'art. 50 bis, comma 2, ultimo periodo, la sospensione viene meno soltanto all'atto di estrazione dei beni dal deposito che può avvenire anche oltre i limiti temporali fissati dalla norma, introducendo, pertanto, una deroga al principio generale e agganciando, senza limiti temporali, la manifestazione dell'acquisto ed i dipendenti obblighi contabili all'estrazione dei beni dal deposito IVA.

Nel consignment stock il fornitore rimane proprietario della merce fino al momento in cui il cliente non decida di utilizzare o di non restituire il bene. Oltre che garantito dal mantenimento della proprietà dei beni, il fornitore può rivalersi su colui che ha ricevuto i beni in caso di perdita degli stessi. Infine, le merci non possono essere sottoposte a pignoramento o sequestro da eventuali creditori del ricevente/depositario.

Si ipotizzi che un cedente tedesco invii dei beni al suo cliente italiano, sulla base di un accordo contrattuale che prevede la messa a disposizione del cliente dei beni, senza che ne passi la proprietà, fino a quando il cliente non ritiene di voler utilizzare i beni stessi¹⁸¹. Il cliente nazionale, d'accordo con il fornitore, introduce i beni nel suo deposito IVA e l'acquisto seguirà, ai fini IVA, lo schema del contratto di consignment stock. Ciò comporta che i beni siano oggetto di acquisto intracomunitario solo al momento della loro estrazione dal deposito da parte del cliente/depositario. Qualora, invece, l'introduzione avvenga in un deposito IVA in conto terzi, l'operazione perde la natura di un vero e proprio consignment stock, in quanto all'atto dell'introduzione dei beni nel deposito IVA dovranno essere assolti tutti gli obblighi in precedenza descritti, a nulla rilevando la motivazione della introduzione, che si considererà effettuata dal fornitore non residente. All'atto dell'introduzione dei beni in deposito, tra l'altro, si renderà necessario adempiere agli obblighi relativi all'acquisto intracomunitario (se trattasi di beni di provenienza UE), compresa la redazione e presentazione del modello Intra 2. Al momento del prelievo da parte del cessionario, quest'ultimo assolverà a tutti gli obblighi relativi all'estrazione dei beni dal deposito, secondo quanto in precedenza illustrato.

Tavola XXVI. Obblighi del cessionario depositario all'atto della introduzione dei beni nel deposito in conto proprio

SOGGETTO DEPOSITANTE	BENI DEPOSITATI	DOCUMENTI DI INTRODUZIONE	ADEMPIMENTI DEL CESSIONARIO DEPOSITARIO
Operatore stabilito in altro Stato UE	Beni comunitari provenienti da altro Stato UE	Documento di trasporto/lettera di vettura	Registrazione in qualità di depositario della fattura sul registro del deposito

¹⁸¹ Invero, il contratto di consignment stock svolge, innanzitutto una funzione di natura prettamente commerciale, che si basa sulla disponibilità dei beni 24 ore su 24 a favore del cliente (spesso riguarda pezzi di ricambio), senza che questi sia costretto a dover anticipare il pagamento del prezzo fino a quando non abbia la necessità di utilizzare i beni stessi. Per contro, in capo al fornitore il contratto ha una funzione quasi di fidejussione del cliente.

Tavola XXVII. Obblighi del cessionario depositario all'atto della estrazione dei beni dal deposito in conto proprio

SOGGETTO CHE ESTRAE	DESTINAZIONE DEI BENI	DOCUMENTI DI ESTRAZIONE	ADEMPIMENTI DEL CESSIONARIO DEPOSITARIO
<p>Il depositario in conto proprio informa del prelievo il proprio cedente affinché emetta fattura di cessione IntraUE</p>	<p>Consumo in Italia (utilizzo diretto o commercializzazione)</p>	<p>Fattura di acquisto IntraUE</p>	<p>Integrazione e conservazione della fattura IntraUE ricevuta dal proprio fornitore</p> <p>Compilazione e presentazione del modello Intra-2</p> <p>Registrazione in qualità di depositario della fattura sul registro del deposito</p>

Shipping & Fisco

SECONDA EDIZIONE

V

I nuovi servizi
di logistica.

V I NUOVI SERVIZI DI LOGISTICA

5.1 Il contratto di logistica – Definizione: una fattispecie contrattuale al servizio della supply chain

A partire dalla fine degli anni Settanta, gli operatori del trasporto si sono trovati a fare fronte alla richiesta di prestare servizi molto più articolati e complessi rispetto a quelli tipici del contratto di trasporto e di deposito, al fine di garantire un'amministrazione più efficace del flusso di merci e di materiali dal luogo di origine al destinatario finale.

Tali servizi, definiti come **prestazioni logistiche o servizi di logistica**, indicano un complesso di operazioni tra loro coordinate, svolte di solito da un unico operatore con continuità fisica, operativa, informativa e di responsabilità di risultati.

In generale si tratta di operazioni relative ai diversi cicli di movimentazione, manipolazione e trasferimento delle merci, dirette ad ottimizzare, da parte delle industrie, il flusso di materiali dal momento dell'approvvigionamento delle materie prime a quello della consegna del prodotto finito al consumatore finale.

L'attività logistica comprende dunque, accanto alle prestazioni tipiche del trasporto (nelle quali sono comprese l'emissione dei documenti di trasporto e le operazioni doganali) una vasta gamma di servizi, tra i quali:

- la ricezione della merce ed il suo stoccaggio in appositi magazzini;
- la preparazione ed il consolidamento delle spedizioni;
- la pesatura e la pulitura;
- l'imballaggio, l'etichettatura e la pezzatura;
- la raccolta degli ordini;
- la predisposizione di packing lists;
- la distribuzione delle merci ai destinatari finali;
- nonché attività particolari quali la gestione contabile, la fatturazione, la riscossione dei crediti;
- adempimenti amministrativi in genere.

Dopo una prima fase di gestione, da parte delle imprese, delle attività logistiche attraverso l'utilizzo di magazzini e di mezzi propri, si è assistito all'avvento della terziarizzazione o outsourcing, per cui non solo il trasporto, ma anche le attività connesse alla distribuzione del prodotto vengono affidate a soggetti terzi (soprattutto imprese di trasporto specializzate) che offrono servizi distinti e separati dal mero trasferimento delle merci.

Principale caratteristica delle attività connesse alla logistica industriale è quella di essere estremamente variabili in dipendenza delle esigenze specifiche del singolo cliente.

Molteplici sono le definizioni di logistica industriale, proprio in quanto le concrete modalità di esercizio delle attività di logistica e le prestazioni ad esse connesse, sono estremamente varie.

Pertanto, nell'impossibilità di elaborare una elencazione standard ed esaustiva delle prestazioni

che l'operatore logistico dovrebbe fornire, sembra corretto poter affermare che la funzione di logistica, nell'obiettivo di una gestione affidabile e di una riduzione dei costi delle operazioni relative al flusso di materiale considerato, è quella di seguire il flusso di tutti i materiali che attraversano l'azienda con il compito di effettuarne una gestione completamente integrata allo scopo di assicurare un servizio rapido, preciso e regolare al cliente finale¹⁸².

La figura dell'operatore logistico nasce quindi dall'inevitabile revisione del ruolo del vettore (unimodale prima e multimodale poi) e si modella sulle necessità degli utenti dei servizi di trasporto, che, in particolare quello su strada, si rivela quindi un alleato fondamentale per lo sviluppo del fenomeno logistico.

Proprio le aziende di trasporto e di spedizione diventano quindi i partners logistici delle imprese, nei confronti delle quali offrono servizi differenziati rispetto alle prestazioni tipiche del contratto di trasporto e a quelle ad esso accessorie, quali il deposito, il completamento della produzione e l'imbballaggio, il consolidamento e la distribuzione dei prodotti¹⁸³.

Mancando a tutt'oggi una definizione unitaria, si può ritenere che il contratto di servizi di logistica si identifichi dunque in una serie coordinata e continuativa di servizi diretta a pianificare, implementare e controllare tutte le operazioni di movimentazione ed immagazzinamento (e relativi flussi informativi), che si connettono al flusso totale dei materiali (dall'acquisto delle materie prime fino alla consegna al destinatario finale), al fine di garantire un adeguato livello di servizio a costi ragionevoli¹⁸⁴.

La stessa giurisprudenza, nel tentativo di inquadrare le prestazioni di tipo logistico in una precisa categoria giuridica, ha mostrato un orientamento incerto, inquadrandole talvolta nell'ambito del contratto di appalto di servizi, di quello di trasporto o qualificandole come fattispecie atipiche alle quali applicare la disciplina di altre tipologie contrattuali affini (deposito - art. 1766 Cod. Civ.; trasporto - art. 1678 Cod. Civ.; spedizione - art. 1737 Cod. Civ.; mandato - art. 1703 Cod. Civ.)¹⁸⁵.

In assenza di specifiche disposizioni, si ritiene che, in base al criterio della integrazione (il quale consente di applicare ad un determinato contratto le norme riguardanti diversi tipi di contratto), il regime della responsabilità applicabile all'operatore logistico sia quello proprio del vettore terrestre di cose¹⁸⁶.

5.2 La figura dell'NVOCC (Non Vessel Operator Common Carrier)

Nell'ambito delle nuove prestazioni e/o servizi di logistica, che la pratica mercantile e commerciale sono andati a delineare, riteniamo di poter ricondurre anche la figura dell'NVOCC.

Questi è un operatore privato che esercita la funzione di "vettore" per conto terzi in quanto emette una propria polizza di carico, senza peraltro essere proprietario, armatore o vettore della nave che effettuerà il trasporto, esercitando quindi in prima persona l'impresa di trasporto ed assumendosi, conseguentemente, tutti i rischi relativi. (cfr. 1.1.3.).

Nei confronti dell'effettivo armatore/vettore o vettore, l'NVOCC assume la veste di caricatore ed in questo, la sua figura si avvicina a quello dello spedizioniere che emette una propria polizza di carico (House B/L).

182 Bianco L., *La logistica integrata verso il 2000: necessità e tendenze*, relazione introduttiva al Convegno di Frosinone del 24 maggio 1996, in Atti del Convegno, 6-8.

183 Confetra, *Il libro bianco dei servizi logistici e di trasporto merci*, Roma, 1996.

184 Consiglio S., *Il trasporto nel sistema logistico d'impresa*. Aspetti organizzativi e gestionali, Giappichelli Torino, 1993.

185 Trib. Genova, 28 febbraio 1992.

186 Una simile soluzione sarebbe infatti perfettamente in linea con costante e consolidata giurisprudenza che ha esteso la possibilità, per il vettore stradale di cose, di avvalersi del beneficio della limitazione di responsabilità, anche in caso di perdita della merce durante la giacenza in magazzino (Cass. Civ. 29 novembre 1996 n. 10647; Trib. Pistoia 12 maggio 1989; Trib. Monza 26 gennaio 1995 n. 677; Pret. Torino 4 marzo 1992).

5.3 La figura dell'MTO (Multimodal Transport Operator)

Anche quella dell'MTO, come la precedente, può certamente essere considerata come una nuova importante figura che ha arricchito, in un recente passato, l'insieme di operatori che intervengono nei traffici internazionali.

Nata per rispondere alle esigenze del caricatore-venditore e dunque della prassi commerciale internazionale, la figura dell'MTO ha progressivamente assunto i tratti di un operatore del trasporto che, occupandosi dell'intera operazione, è venuto ad assumere le vesti di uno spedizioniere-vettore (cfr. 1.2.3) il quale, anziché utilizzare una sola modalità di trasporto, ne usa più di una contemporaneamente per ogni trasporto.

In forza di quanto descritto l'MTO, sia che realizzi tutto il trasporto attraverso la propria organizzazione o ne realizzi in proprio una parte affidando la restante ad altri vettori, o ancora che non realizzi direttamente neppure una tratta di trasporto, ne assume comunque e per intero la responsabilità di fronte al caricatore.

L'MTO si fa carico, inoltre, di tutta una serie di attività altamente tecniche e specializzate come ad esempio; carico, scarico, trasbordo con speciali attrezzature, assicurazione delle merci, adempimenti doganali, amministrativi e fiscali, etc., a cui si accompagna un delicato e complesso ruolo di coordinamento di tutti i soggetti che cooperano alla realizzazione del trasporto (vettori, banche, magazzini generali)¹⁸⁷.

5.4 La nozione di porto in senso tecnico: la nuova delimitazione delle aree operative

Le mutate modalità di trasporto delle merci derivanti dall'introduzione del contenitore ha fatto sì che vi sia in atto la tendenza a far perdere al porto la funzione di primario luogo di "movimentazione" delle merci, per assumere invece, in misura sempre più accentuata, la funzione di luogo di snodo essenziale nel sistema logistico e dei trasporti di un determinato sistema economico e produttivo, intensamente collegato alle altre infrastrutture di trasporto.

In tale contesto, le strutture necessarie a svolgere le funzioni logistiche sono essenzialmente tre:

- il magazzino, dove le merci vengono raccolte, stoccate, selezionate e trattate per le operazioni richieste;
- un sistema informatico in grado di gestire completamente le varie fasi dell'operazione;
- una rete di distribuzione fisica locale ben organizzata.

In base alle dimensioni dell'utilizzo e alla relativa funzione sociale, le strutture logistiche fisiche possono essere pubbliche o private.

Sono di tipo pubblico o semi-pubblico (inteso nel senso non della proprietà, ma dell'utilizzo, dato che è garantito l'accesso ad una pluralità di utenti):

- la rete ferroviaria
- i porti
- gli aeroporti

187 Nella Convenzione di Vienna del 1980 promossa dall'UNCTAD (United Nations Conference on Trade and Development) compare una definizione di MTO, che viene descritto come la "persona che conclude un contratto di trasporto multimodale per suo conto o attraverso la mediazione di un terzo e che non agisce come preposto o mandatario del mittente o dei vettori partecipanti alle operazioni di trasporto multimodale e che assume la responsabilità dell'esecuzione del contratto".

- le stazioni
- gli interporti
- gli autoporti
- i magazzini generali.

Si considerano invece private:

- le strutture di deposito delle aziende di logistica;
- i magazzini e gli uffici delle case di spedizione, alcune strutture di scambio modale dedicate;
- i depositi e le strutture leggere quali i carri, i mezzi di sollevamento e di trasporto, i container e le casse mobili.

Nell'ambito del nuovo scenario, l'**interporto** si identifica dunque in un'area (privata) attrezzata nella quale vengono convogliate le merci per ferrovia/trasporto su strada e successivamente redistribuite verso il luogo di destinazione attraverso il trasporto su strada/ferrovia, in grado di fornire un servizio di consegna e ritiro dei contenitori nel breve e medio raggio, di sbrigare le operazioni doganali e di offrire in generale servizi agli operatori del settore.

In sostanza, esso si può definire come "un complesso organico di strutture e servizi integrati e finalizzati allo scambio di merci tra le diverse modalità di trasporto comunque comprendenti uno scalo ferroviario idoneo a formare e ricevere treni completi e in collegamento con porti, aeroporti e viabilità di grande comunicazione"¹⁸⁸.

Analogamente, con il termine **autoporto** si intendono i piazzali e gli spazi (all'interno dei quali sono compresi anche gli uffici doganali) destinati a ricevere automezzi e, pertanto, alle attività degli spedizionieri e degli autotrasportatori, comprendenti magazzini, depositi di temporanea custodia, uffici veterinari e fitopatologici, stalle per il bestiame.

Lo sviluppo della logistica integrata e l'esigenza di evitare il congestionamento degli scali portuali hanno quindi condotto alla realizzazione di nuove aree, esterne alla cinta portuale, nei cui spazi si provvede al carico/scarico, magazzinaggio, movimentazione e più in generale a tutte le attività di manipolazione della merce oggetto del contratto di trasporto.

In tale contesto, il concetto tradizionale di magazzinaggio per il deposito della merce si è rapidamente evoluto in quello di **distripark**, inteso quale piattaforma logistica avanzata, allocata a monte dei terminal portuali ed integrata con un sistema di trasporto intermodale, dove la merce scaricata dai container, attraverso operazioni di confezionamento, etichettatura, assemblaggio, controllo di qualità ed imballaggio, viene preparata per la spedizione al cliente finale.

¹⁸⁸ Art. 1 L. 240/1990 sugli "Interventi dello Stato per la realizzazione di interporti finalizzati al trasporto merci e in favore dell'intermodalità".

Tavola XXVIII. Operazioni all'interno di un distripark su merci nazionali

Operazioni rese all'interno di un distripark su merci nazionali
Movimentazione contenitori
Scarico da mezzi gommati e/o svuotamento contenitori
Controllo quantità e qualità delle merci in arrivo
Gestione carichi
Gestione Stock
Stampa documenti di trasporto
Preparazione ordini
Imballaggio e confezionamento delle merci
Assemblaggio e confezionamento prodotti semilavorati e merci in genere
Gestione dei resi e danneggiati
Preparazione kit
Gestione imballi
Carico dei mezzi destinati alla distribuzione
Trasporto e distribuzione
Copertura assicurativa per la totalità dei servizi forniti
Riempimento contenitori
Rizzaggio colli fuori misura con riempimento flat rack e open top
Depositi nazionali
Distribuzione a privati

Per ciò che concerne il trattamento IVA delle operazioni rese all'interno degli interporti, dei distripark e, più in generale, dei magazzini generali o centri di smistamento, si evidenzia che l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che anche in tali luoghi può applicarsi il particolare regime di non imponibilità di cui all'articolo 9, comma 1, numero 6, del D.P.R. 633/1972 per le operazioni portuali (per il commento a tale norma si veda ampiamente il paragrafo 2.3). Occorre, tuttavia, che detti magazzini o centri abbiano tutte le caratteristiche degli autoporti: vi devono pertanto necessariamente essere installati uffici doganali e devono essere organizzati ed attrezzati per la confluenza di automezzi adibiti al trasporto internazionale di beni relativi al traffico con l'estero nei sensi voluti dall'art. 127 della legge doganale¹⁸⁹.

¹⁸⁹ Risoluzioni 410239 e 412600 del 08.04.1978. In senso conforme, la nota della Direzione Centrale delle Dogane del 25 ottobre 1997 n. 4054.

Shipping & Fisco

SECONDA EDIZIONE

VI

Casi pratici.

VI CASI PRATICI

Questo capitolo - dedicato ai "casi pratici" - costituisce uno strumento utile sia al fine di verificare la propria conoscenza delle norme che regolano la territorialità dell'IVA nelle prestazioni di servizi, sia un'applicazione delle stesse a casi concreti. Le soluzioni proposte, a carattere meramente esemplificativo, sono riportate nel paragrafo successivo.

6.1 Quesiti

Domanda n. 1.

Per le operazioni effettuate in Italia da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi residenti, debitore dell'imposta è il destinatario, che deve procedere all'autofatturazione. Nel caso di operazioni non imponibili o esenti, si chiede di sapere se sia confermato l'obbligo di emettere comunque autofattura e, in caso affermativo, se sia corretto ritenere che l'importo dell'autofattura, annotata esclusivamente "per memoria" nel registro dell'art. 23 (al fine di non interrompere la consecuzione della numerazione delle fatture attive), non debba essere riportato nel quadro VJ della dichiarazione annuale.

R: Nel caso in cui un'operazione rilevante ai fini IVA in Italia sia effettuata da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato nei confronti di un soggetto passivo ivi stabilito, tutti gli adempimenti relativi all'applicazione dell'imposta gravano sul cessionario, il quale dovrà procedere all'assolvimento dell'IVA secondo il meccanismo del c.d. reverse charge.

Quindi, nell'ipotesi di operazioni non imponibili o esenti, effettuate in Italia da soggetti non residenti nei confronti di cessionari o committenti nazionali, questi ultimi provvedono all'autofatturazione indicando in fattura, anziché l'IVA dovuta, gli estremi normativi in base ai quali l'operazione risulta non imponibile o esente. Il suddetto documento deve essere annotato nel registro delle fatture emesse e in quello delle fatture di acquisto (artt. 23 e 25 del D.P.R. 633/1972), ma non deve essere riportato nel quadro VJ della dichiarazione annuale, trattandosi di fattura senza esposizione di IVA.

Domanda n. 2.

Una società italiana presta servizi di logistica a favore di società francesi e americane. Come deve fatturare le prestazioni rese?

R: Fino al 31 dicembre 2009 la prestazione era soggetta a IVA in Italia in virtù della regola generale del paese/luogo di domicilio del prestatore: l'operatore italiano doveva emettere fattura alle società Ue ed extra Ue con applicazione di IVA.

A partire dal 1° gennaio 2010, invece, la prestazione è non soggetta a IVA in Italia, in quanto rilevante ai fini della tassazione nel paese di stabilimento del committente. Il prestatore italiano, dopo essersi assicurato che il cliente è un soggetto passivo d'imposta in un paese diverso dall'Italia, emette:

a) nei confronti della società francese, una fattura che non influenza il suo volume d'affari e sarà indicata nel modello INTRA 1 quater (sempreché, ovviamente, nel Paese del committente

l'operazione sia soggetta ad imposta);

b) nei confronti della società americana, un documento senza applicazione di imposta che rileva ai soli fini della contabilità generale e non IVA.

Domanda n. 3.

Una società francese presta servizi di logistica a una società italiana. Quali regole devono essere seguite?

R: Fino alla fine del 2009, il prestatore francese doveva emettere alla società italiana una fattura con applicazione di IVA francese. Dal 2010 invece, essendo questa una "prestazione generica" da assoggettare a IVA nel paese del committente (soggetto passivo di imposta), il prestatore francese emette una fattura francese senza applicazione di imposta. La società italiana, ricevuta la fattura, deve assoggettare a IVA in Italia la prestazione mediante il meccanismo del reverse charge. La società italiana deve inoltre presentare, in via telematica, il modello INTRA-2 quater.

Domanda n. 4.

Impresa italiana commissiona una prestazione di trasporto di merci dalla Svizzera alla Turchia. Secondo la nuova disciplina, tale prestazione, ancorché avente ad oggetto beni trasportati fra due Paesi extracomunitari, è territorialmente rilevante in Italia, paese del committente. Ciò premesso, si chiede se si tratti di un'operazione imponibile.

R: Trattandosi di prestazione di servizi tra due soggetti passivi, dei quali il committente è residente nel territorio dello Stato, la stessa prestazione si considera territorialmente rilevante in Italia ex art. 7 ter, comma 1, lett. a) del D.P.R. 633/1972.

Ai fini della individuazione del regime di imponibilità o di non imponibilità della predetta prestazione occorre far riferimento all'art. 9, comma 1, n. 2) del D.P.R. 633/1972 ai sensi del quale sono operazioni non imponibili "i trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione". Nel caso oggetto della domanda, non ricorrono le condizioni previste dalla richiamata norma per applicare il regime di non imponibilità, atteso che i beni trasportati non formano oggetto di una operazione di esportazione, transito, importazione temporanea o definitiva. Ne consegue che alla prestazione di trasporto oggetto di domanda si applica il regime di imponibilità.

Domanda n. 5.

Un vettore italiano esegue un trasporto intracomunitario di beni da Roma a Parigi, in nome e per conto di una società svizzera, senza numero di partita IVA in alcuno Stato membro. Come deve essere disciplinato il trasporto?

R: Fino al 31 dicembre 2009 il trasporto intracomunitario era soggetto a IVA in Italia (luogo di partenza) in quanto effettuato nei confronti di un extracomunitario (a nulla rilevando che si trattasse di una società). Il vettore italiano doveva fatturare alla società svizzera con applicazione di IVA italiana. Dal 1° gennaio 2010, invece, la prestazione di trasporto è fuori campo IVA in Italia in quanto il committente è un soggetto passivo di imposta non residente in Italia, a prescindere dal luogo in cui sia stabilito o identificato (UE o ExtraUE). Il vettore italiano emetterà un documento alla società svizzera fuori campo di applicazione dell'imposta ex art. 7 ter del D.P.R. 633/1972.

Domanda n. 6.

Un trasportatore italiano viene incaricato da un privato italiano, di trasportare i suoi mobili da Londra a Roma. Come deve essere trattata la prestazione?

R: La prestazione deve essere assoggettata a IVA in Gran Bretagna. Questa regola è valida sia per il 2009 che dal 2010. Trattandosi, infatti, di un trasporto intracomunitario di beni effettuato per conto di un privato e con partenza da un altro Stato membro, esso deve essere assoggettato a IVA nello Stato membro di partenza. Di qui, la necessità per il trasportatore italiano di emettere fattura con IVA britannica attraverso un numero di partita IVA acquisito in precedenza in quello Stato.

Domanda n. 7.

Un trasportatore svizzero effettua, per conto di una società svizzera senza numero di partita IVA in alcuno Stato membro, un trasporto di beni da Milano a Berlino. Come deve comportarsi a partire dal 1° gennaio 2010?

R: Per tutto il 2009 la prestazione doveva essere assoggettata a IVA in Italia da parte del trasportatore. Siccome, il trasporto intracomunitario di beni iniziava in Italia ed era compiuto a favore di un soggetto extracomunitario, il trasportatore doveva emettere al cliente una fattura con applicazione di IVA italiana tramite un rappresentante fiscale precedentemente nominato in Italia. A partire dal 1° gennaio 2010, invece, è solo rilevante la posizione del committente (soggetto passivo extracomunitario). Di conseguenza, la prestazione di trasporto è fuori campo IVA in Italia.

Domanda n. 8.

Una società tedesca esegue un trasporto di merci da Torino a Firenze a favore di un italiano soggetto passivo di imposta. Come deve comportarsi ai fini IVA?

R: Fino al 2009 il trasporto era soggetto a IVA in Italia (in quanto eseguito interamente in territorio italiano). Il cliente italiano doveva assoggettare a IVA la prestazione tramite il reverse charge a meno che la società tedesca avesse emesso nei suoi confronti una fattura con IVA italiana (tramite un rappresentante fiscale precedentemente nominato o un numero di identificazione diretta già acquisito). Dal 1° gennaio 2010 il trasporto è ancora soggetto a IVA in Italia, ma la regola cambia: sarà infatti rilevante il luogo di stabilimento del committente (soggetto passivo italiano). La società tedesca emette una fattura senza applicazione di IVA al committente italiano, che assoggetta la prestazione a IVA in Italia mediante il meccanismo del reverse charge. Il cliente italiano è obbligato a dichiarare la prestazione ricevuta nel modello INTRA-2 quater.

Domanda n. 9.

Un'impresa italiana commissiona ad una Società di trasporti nazionale un trasporto di beni in esportazione. Come deve essere fatturata l'operazione?

R: Fino al 31.12.2009, l'impresa emetteva la fattura in parte non imponibile ex art. 9, comma 1, n. 2, del D.P.R. 633/1972 (tratta nazionale) e in parte fuori campo IVA ex art. 7, comma 4, lett. c), del D.P.R. 633/1972 (percorso ExtraUE); dal 01.01.2010, invece, l'intera prestazione è non imponibile ai sensi del combinato disposto di cui agli articoli 7 ter, comma 1, lett. a), e art. 9, comma 1, n. 2, del D.P.R. 633/1972.

Domanda n. 10.

Un'impresa italiana acquista da una Società di trasporti nazionale un trasporto intracomunitario di beni. Come deve essere fatturata l'operazione?

R: Fino al 31.12.2009 la prestazione risultava imponibile IVA, aliquota 20%; la situazione non è cambiata dal 01.01.2010, rimane una prestazione imponibile IVA, aliquota 20%.

Domanda n. 11.

Un'impresa italiana commissiona ad una Società di trasporti UE un trasporto intracomunitario di beni. Quali regole devono essere seguite?

R: Fino al 31.12.2009, la prestazione era imponibile IVA, aliquota 20%, ed era prevista l'integrazione della fattura ricevuta dalla Società di trasporti UE; dal 01.01.2010, invece, l'impresa italiana deve emettere autofattura, ai sensi dell'art. 17, comma 2 del D.P.R. 633/1972, imponibile IVA, aliquota 20%.

Domanda n. 12.

Trasportatore nazionale esegue un trasporto di beni in esportazione a impresa estera. Come deve fatturare la prestazione resa?

R: Fino al 31.12.2009, la prestazione risultava in parte non imponibile ex art. 9, comma 1, n. 2 del D.P.R. 633/1972 (tratta nazionale) e in parte fuori campo IVA ex art. 7, comma 4, lett. c), del D.P.R. 633/1972 (percorso ExtraUE); dal 01.01.2010, invece, la prestazione è interamente fuori campo IVA ex art. 7 ter, comma 1, lett. a).

Domanda n. 13.

Trasportatore nazionale esegue un trasporto di beni interamente in Italia a impresa estera. Come deve fatturare la prestazione resa?

R: Fino al 31.12.2009 la prestazione era imponibile IVA, aliquota 20%; invece, dal 01.01.2010 la prestazione è fuori campo IVA ex art. 7 ter, comma 1, lett. a), del D.P.R. 633/1972.

Domanda n. 14.

Società italiana acquista da impresa estera un trasporto di beni in esportazione. Quali regole devono essere seguite?

R: Fino al 31.12.2009 la Società italiana emetteva autofattura ex art. 17, comma 3, D.P.R. 633/1972 in parte non imponibile ex art. 9, comma 1, n. 2 del D.P.R. 633/1972 (tratta nazionale) e in parte fuori campo IVA ex art. 7, comma 4, lett. c) del D.P.R. 633/1972 (percorso ExtraUE); dal 01.01.2010 la Società italiana emette autofattura ex art. 17, comma 2, D.P.R. 633/1972 interamente non imponibile ex art. 9, comma 1, n. 2 del D.P.R. 633/1972.

Domanda n. 15.

Società italiana effettua in Italia servizi accessori a trasporti in esportazione (carico, scarico, trasbordo, stivaggio, disistivaggio, operazioni doganali, ecc.) su commissione di un'impresa nazionale. Come deve fatturare la prestazione resa?

R: Fino al 31.12.2009 la prestazione era non imponibile ex art. 9, comma 1, n. 5 del D.P.R. 633/1972; dal 01.01.2010 la prestazione continua ad essere non imponibile ex art. 9, comma 1, n. 5 del D.P.R. 633/1972.

Domanda n. 16.

Società italiana effettua in Italia servizi accessori a trasporti di beni in esportazione (carico, scarico, trasbordo, stivaggio, disstivaggio, operazioni doganali, ecc.) su commissione di un'impresa estera (UE o ExtraUE). Come deve fatturare la prestazione resa?

R: Fino al 31.12.2009 la prestazione era non imponibile ex art. 9, comma 1, n. 5 del D.P.R. 633/1972; invece, dal 01.01.2010 la prestazione è:

- se resa nei confronti di un soggetto passivo di imposta comunitario, non soggetta ad imposta ex art. 7 ter, comma 1, lett. a), del D.P.R. 633/1972 con l'obbligo di fatturazione ex art. 21, comma 6, del D.P.R. 633/1972, ma senza obbligo di presentazione del modello INTRA 1 quater in quanto l'operazione rileva come non imponibile nello Stato del committente intracomunitario;*
- se resa nei confronti di soggetto di imposta extracomunitario, la prestazione è fuori campo IVA ex art. 7 ter, comma 1, lett. a) del D.P.R. 633/1972 senza l'effettuazione di alcun adempimento ai fini IVA, l'operazione avrà rilevanza solo ai fini dell'imposizione diretta.*

Domanda n. 17.

Società italiana acquista da un'impresa estera servizi accessori a trasporti di beni in importazione resi all'estero (sbarco, ricarico e movimentazione merce fuori dall'area portuale). Quali regole devono essere seguite?

R: Fino al 31.12.2009 l'operazione risultava fuori campo IVA ex art. 7, comma 4, lett. b), del D.P.R. 633/1972 e non era necessaria l'autofattura ex art. 17, comma 3, del D.P.R. 633/1972; dal 01.01.2010, invece, si deve distinguere:

- se il corrispettivo non viene assoggettato ad imposta ai sensi dell'art. 69 D.P.R. 633/1972, la Società italiana emetterà autofattura ex art. 17, comma 2, del D.P.R. 633/1972, imponibile IVA 20%;*
- se il corrispettivo viene assoggettato ad imposta ai sensi dell'art. 69 D.P.R. 633/1972 (pertanto l'IVA viene assolta presso la dogana di importazione), la Società emetterà autofattura ex art. 9, comma 1, n. 5 del D.P.R. 633/1972.*

Domanda n. 18.

Se uno spedizioniere italiano riceve l'incarico di provvedere ad un trasporto di beni dall'Italia all'Egitto da Società nazionale, con specifica richiesta di stipulare apposita polizza assicurativa per la tratta da compiersi in Medio Oriente, considerato che per ciò che riguarda il restante tragitto, lo spedizioniere dispone già di una propria assicurazione stipulata con società assicuratrice con premio globale forfetario in relazione ai servizi richiesti nell'anno, il cui costo egli recupera dai clienti addebitando ad essi una quota del costo sostenuto calcolata sulla base dei giorni di viaggio della merce, e che lo spedizioniere acquista:

- il servizio di trasporto marittimo da compagnia italiana ad € 3.000,00*
- il servizio di trasporto su strada in Egitto da compagnia locale ad € 1.500,00*
- l'assicurazione per il tragitto egiziano da compagnia italiana ad € 500,00.*

Che tipo di documenti riceverà lo spedizioniere per i servizi acquistati e come procederà alla fatturazione nei confronti del committente, tenuto conto che:

- la quota per l'assicurazione della merce nel tragitto su nave è calcolata pari ad € 200,00
- riserva a se un margine del 10% sul prezzo dei servizi acquistati per il committente

riaddebita separatamente in fattura:

- € 100,00 per recupero di spese generali (cancelleria, telefoniche, postali)
- € 200,00 per le operazioni doganali
- € 1.500,00 per spese vive di sdoganamento in Egitto sostenute in nome e per conto del cliente.

R: Nel caso prospettato le prestazioni di servizi ricevute e rese dallo spedizioniere sono inquadrabili ai fini dell'IVA come evidenziato nella tabella seguente. In particolare, viene indicato come lo spedizioniere dovrà procedere per riaddebitare al proprio cliente (soggetto passivo di imposta nazionale) i costi sostenuti in proprio nome ma per conto del cliente, unitamente alla remunerazione per il servizio di spedizione reso (art. 13, comma 2, lettera b) D.P.R. 633/1972).

NATURA DELLA PRESTAZIONE	SPEDIZIONIERE RICEVE FATTURA DA			SPEDIZIONIERE EMETTE FATTURA A		
	FORNITORI	BASE IMPONIBILE	INQUADRAMENTO IVA	CLIENTE	BASE IMPONIBILE	INQUADRAMENTO IVA
Trasporto marittimo ITA/Egitto	ITALIANO	3.000,00	Operazione non imponibile (art. 9, c. 1, n. 2)	I T A L I A N O	3.300,00	Non imponibile art. 9, c. 1, n. 2
Trasporto su strada in Egitto (merce già sdoganata)	EGIZIANO	1.500,00	Operazione da rendere rilevante ai fini IVA in Italia a cura dello spedizioniere mediante reverse charge (art. 17, c. 2). Aliquota IVA: 20%		1.650,00	IVA 20%
Assicurazione per il tragitto egiziano	ITALIANO	500,00	Operazione esente (art. 10, c. 1, n. 2)		550,00	Esente art. 10, c. 1, n. 2
Quota assicurazione globale per trasporto marittimo ITA/Egitto	IRRILEVANTE	Premio globale	Operazione esente (art. 10, c. 1, n. 2) Se ricevuta da soggetto non residente, l'operazione è da rendere rilevante in Italia a cura dello spedizioniere mediante reverse charge (art. 17, c. 2)		200,00	IVA 20%
Riaddebito separato per spese varie generali	IRRILEVANTE	Spese per la produzione di servizi	Irrilevante (trattasi di costi generali di impresa)		100,00	IVA 20%
Operazioni doganali	Servizio reso direttamente dallo spedizioniere				200,00	Non imponibile art. 9, c. 1, n. 4
Spese vive di sdoganamento in Egitto in nome e per conto del cliente	Uscita finanziaria di € 1.500,00				1.500,00	FC art. 15, c. 1 n. 3
					1.950,00	IVA 20% - € 390,00
				3.500,00	Non imp. - art. 9	
				550,00	Esente - art. 10	
				1.500,00	FC IVA - art. 15	
Totale fattura € 7.890,00				7.500,00	390,00	



A series of horizontal lines for writing, starting from the top right of the ampersand and extending across the width of the page. There are 25 lines in total, providing a ruled area for notes or text.



A series of horizontal lines for writing, starting from the top right of the ampersand and extending across the width of the page. There are 25 lines in total, providing a ruled area for notes or text.



Si ringraziano tutti coloro
che hanno partecipato
alla stesura e alla realizzazione
di questo manuale,
ed in particolare:

per l'Agenzia delle Entrate

Roberto Bonfanti
Margherita Brisacani
Patrizia Gaspari
Antonella Guerri
Simona Panessa
Désirée Risso
Doriano Saracino
Mario Spera

per Spediporto

Giovanni Battista Giachero
Guido Giumelli
Luciana Carminati
Giampaolo Botta
Azzurra Scasso
Claudio Armadoro



Shipping & Fisco
SECONDA EDIZIONE

