

CIRCOLARE N. 5/E



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 25 febbraio 2022

OGGETTO: Principali novità in materia di IVA contenute nel decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, recante “Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili” (c.d. decreto fiscale 2022)

INDICE

PREMESSA	3
1. NON IMPONIBILITÀ IVA DELLE CESSIONI DEI C.D. BENI ANTI-COVID E CONNESSE PRESTAZIONI DI SERVIZI A ORGANISMI UE	3
2. MODIFICHE ALLA DISCIPLINA IVA DEGLI ENTI ASSOCIATIVI	8
3. SERVIZI DI TRASPORTO INTERNAZIONALE EFFETTUATI DA SUBVETTORI	15

PREMESSA

La presente circolare fornisce primi chiarimenti in merito alle disposizioni relative all'IVA introdotte dal decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 (di seguito “decreto fiscale 2022”), convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, con lo scopo di illustrarne il contenuto complessivo e agevolarne la lettura.

L'illustrazione delle disposizioni di cui sopra tiene conto, fra l'altro, dei contenuti della documentazione relativa ai lavori parlamentari, con particolare riguardo alle relazioni e ai Dossier della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica.

Le previsioni normative in commento sono suddivise sulla base del contenuto che le caratterizza e la relativa disciplina IVA è esaminata nell'ambito dei corrispondenti paragrafi della presente circolare:

1. operazioni nei confronti di organismi dell'Unione europea per rispondere alla pandemia di COVID-19 (articolo 5, commi 15-*bis* e 15-*ter*);
2. operazioni effettuate da enti associativi (articolo 5, commi da 15-*quater* a 15-*sexies*);
3. servizi di trasporto internazionale effettuati da subvettori (articolo 5-*septies*).

1. NON IMPONIBILITÀ IVA DELLE CESSIONI DEI C.D. BENI ANTI-COVID E CONNESSE PRESTAZIONI DI SERVIZI A ORGANISMI UE

Ai fini del recepimento della direttiva (UE) 2021/1159 del Consiglio del 13 luglio 2021, recante modifiche alla direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 in ordine alle esenzioni applicabili alle importazioni e a talune cessioni e prestazioni effettuate in funzione di contrasto alla pandemia di COVID-19, con il decreto fiscale sono state apportate alcune modifiche al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Le modifiche alla direttiva 2006/112/CE si sono rese necessarie per integrare le misure già adottate con la direttiva (UE) 2020/2020 del Consiglio del 7 dicembre 2020, ritenuta *«non sufficiente»* per fronteggiare l'emergenza sanitaria (nello specifico, tale direttiva aveva consentito *«... agli Stati membri di applicare, per un periodo di tempo limitato, aliquote ridotte alla fornitura di dispositivi medico-diagnostici in vitro della COVID-19 e di servizi strettamente connessi a tali dispositivi»* ovvero di *«concedere un'esenzione con diritto a detrazione dell'IVA versata nella fase precedente per la fornitura di vaccini contro la COVID-19 e di dispositivi medico-diagnostici in vitro della COVID-19, nonché di servizi strettamente connessi a tali vaccini e dispositivi»*, cfr. terzo considerando della direttiva 2021/1159, recepita con le norme in commento).

Di qui *«l'opportunità di modificare la direttiva 2006/112/CE»* (cfr. quarto considerando della medesima direttiva) nel senso di un più ampio supporto fiscale:

- rivolto indistintamente a qualunque acquisto di beni o di prestazioni di servizi effettuato dalla Commissione europea, da un'agenzia o da un organismo istituito a norma del diritto dell'Unione europea, in esecuzione dei compiti conferiti dal diritto unionale al fine di rispondere alla pandemia di COVID-19 (esclusi gli acquisti di beni e servizi finalizzati alla successiva rivendita o allo svolgimento di ulteriori prestazioni a titolo oneroso);
- efficace retroattivamente a far data dalle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2021.

Tali previsioni sono state recepite con l'**articolo 5, comma 15-bis**, del d.l. n. 146 del 2021, con cui è stata aggiunta all'articolo 72, comma 1, del DPR n. 633 del 1972, dopo la lettera c), la lettera *c-bis*), al fine di ricomprendere fra le operazioni non imponibili ai fini IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate *«nei confronti della Commissione europea o di un'agenzia o di un organismo istituito a norma del diritto dell'Unione europea, qualora la Commissione o tale agenzia od organismo acquisti tali*

beni o servizi nell'ambito dell'esecuzione dei compiti conferiti dal diritto dell'Unione europea al fine di rispondere alla pandemia di COVID-19».

Sarà cura, pertanto, dei cessionari o committenti informare i cedenti o prestatori in merito alla circostanza che la destinazione degli stessi sia conforme a quanto stabilito dalla norma.

Le operazioni in argomento, quindi, ai sensi del combinato disposto dell'articolo 2 della legge 18 febbraio 1997, n. 28¹, e dell'articolo 72 del DPR n. 633 del 1972², concorreranno, in capo ai soggetti fornitori, alla formazione del *plafond* per l'effettuazione di acquisti e importazioni senza pagamento dell'imposta.

I predetti beni e servizi sono, invece, imponibili, per espressa previsione normativa operata dalla medesima disposizione, laddove utilizzati, immediatamente o in seguito, dalla Commissione o dagli altri soggetti sopra specificati per ulteriori cessioni o prestazioni a titolo oneroso. È, inoltre, previsto che l'eventuale venir meno delle anzidette condizioni per beneficiare della non imponibilità debba essere comunicato dai soggetti interessati (Commissione, agenzia o organismo UE) all'Amministrazione finanziaria e che l'operazione debba essere assoggettata ad IVA dal fornitore dei beni o servizi – opportunamente informato al riguardo – alle condizioni applicabili in quel momento, ossia alla data in cui è stata effettuata l'operazione.

In base al successivo **comma 15-ter** dell'articolo 5 del decreto fiscale, inoltre, «*il nuovo regime di non imponibilità ... e il conseguente regime di cui all'articolo 68, lettera*

¹ L'articolo 2, comma 2, della legge n. 28 del 1997 stabilisce che: «*I soggetti che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 1 del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, possono effettuare acquisti ed importazioni senza pagamento dell'imposta, in ciascun anno, nel limite dell'ammontare complessivo delle cessioni e delle prestazioni di cui agli articoli 8, primo comma, lettere a) e b), 8-bis e 9» del DPR n. 633 del 1972, «*delle cessioni intracomunitarie e delle prestazioni di servizi nei confronti di soggetti passivi di altro Stato membro, non soggette ad imposta ..., registrate a norma dell'articolo 23 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 per l'anno solare precedente».**

² L'articolo 72 del DPR n. 633 del 1972, al primo comma, equipara le operazioni indicate dal medesimo articolo a quelle di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 dello stesso decreto.

c)³, ... *si applicano alle operazioni compiute a partire dal 1° gennaio 2021*», ossia, retroattivamente, a decorrere da tale data.

In forza dell'ultimo periodo della citata disposizione, per le operazioni assoggettate ad IVA prima del 21 dicembre 2021 – data di entrata in vigore della legge di conversione del d.l. n. 146 del 2021 – i soggetti fornitori potranno emettere note di variazione in diminuzione dell'imposta a suo tempo addebitata, ai sensi dell'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972, con riferimento a quelle forniture di beni e servizi per le quali siano a conoscenza della destinazione d'uso in coerenza con l'anzidetta norma (ad esempio, quelle per le quali abbiano ricevuto richiesta di restituzione dell'imposta da parte dei cessionari o committenti). Nello specifico, trova applicazione il comma 2 del citato articolo 26, il quale consente di portare in detrazione, ai sensi dell'articolo 19 del medesimo DPR n. 633 del 1972, l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma del successivo articolo 25.

Resta fermo, a tal fine, il limite temporale di cui all'articolo 19 del DPR n. 633 del 1972, alla cui disposizione fa espresso riferimento il citato articolo 26, comma 2.⁴⁵ A tal fine si ricorda che, come chiarito con circolare n. 20/E del 29 dicembre 2021, *“emessa tempestivamente detta nota – entro il termine di presentazione ordinario della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione – l'imposta detratta confluirà nella relativa liquidazione periodica o, al più tardi, nella dichiarazione annuale IVA di riferimento”*.

³ L'articolo 68, comma 1, lettera c), del DPR n. 633 del 1972 prevede che non è soggetta all'imposta *«ogni altra importazione definitiva di beni la cui cessione è esente dall'imposta o non vi è soggetta a norma dell'articolo 72»*.

⁴ Nella fattispecie in esame non può trovare applicazione il limite temporale di un anno dall'effettuazione dell'operazione prescritto dal comma 3 dell'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972, in quanto la rettifica della fatturazione non si ricollega a variazioni negli elementi contrattuali né a errori nella fatturazione, atteso che, al momento dell'emissione della fattura, l'imposta è stata correttamente applicata (cfr. circolare n. 28/E del 21 giugno 2004, paragrafo 10).

⁵ In base all'articolo 26, comma 2, ultimo periodo, del DPR n. 633 del 1972, infatti, il cedente/prestatore *«ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25»*. A sua volta, l'articolo 19, comma 1, secondo periodo, del medesimo dispone che *«il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta*

Ciò posto, laddove il fornitore sia a conoscenza, come sopra descritto, della destinazione dei beni e servizi alle finalità previste dalla norma in commento:

- la data entro cui emettere la nota di variazione in diminuzione deve essere individuata nel termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2021 (anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione, consistente nella modifica normativa in commento), ossia entro il 2 maggio 2022;

- la data entro cui esercitare il diritto alla detrazione, invece, deve essere individuata nella data della liquidazione periodica IVA relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa o, al più tardi, in sede di dichiarazione IVA relativa all'anno di emissione della nota.

In particolare, se la nota è emessa nel periodo dal 1° gennaio al 2 maggio 2022, la detrazione può essere operata nell'ambito della liquidazione periodica IVA relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa, ovvero direttamente in sede di dichiarazione annuale relativa all'anno 2022 (da presentare entro il 2 maggio 2023).

Stante l'eccezionalità della fattispecie – avente ad oggetto operazioni regolarmente fatturate con IVA, ma divenute retroattivamente non imponibili per espressa previsione normativa – nonché i tempi ristretti entro i quali può essere emessa la nota di variazione in diminuzione – considerato che la norma di cui trattasi è efficace dal 21 dicembre 2021 – si ritiene che il fornitore possa emettere un'unica nota cumulativa per ciascun cessionario/committente individuato dalla norma, che richiami le singole fatture alle quali si riferisce e le relative somme. Si richiamano, in proposito, i chiarimenti resi con la risposta n. 107 del 16 aprile 2020, relativamente ad un'operazione – con profili di analogia rispetto al caso in rassegna – originariamente fatturata e successivamente venuta meno *ex lege* in tutto o in parte in relazione al prezzo, per la quale è stata ritenuta “*ragionevole l'emissione di un'unica nota di variazione riepilogativa di tutte le operazioni stralciate ex lege*”.

diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo».

Si evidenzia, altresì, che la nota di variazione può essere redatta in modalità semplificata con le indicazioni minime elencate nell'articolo 21-*bis* del DPR n. 633 del 1972. Si ricorda che tale ultima disposizione non sottopone l'emissione della fattura rettificativa in modalità semplificata ai limiti di valore cui è sottoposta l'emissione della fattura originaria (cfr. circolare n. 18/E del 24 giugno 2014, parte II, quesito n. 4).

Nel caso in cui, malgrado le facilitazioni di cui sopra, il cedente/prestatore non riuscisse comunque ad operare la variazione in diminuzione entro il termine del 2 maggio 2022⁶, il recupero dell'imposta è consentito secondo le istruzioni fornite dalla circolare n. 20/E del 29 dicembre 2021, paragrafo 6, secondo cui, una volta *“spirati i termini per l'emissione della nota di variazione, nell'impossibilità di presentare una dichiarazione integrativa IVA a favore ai sensi dell'articolo 8, comma 6-bis, del DPR n. 322 del 1998, per recuperare l'imposta a suo tempo versata, il contribuente, in presenza dei presupposti applicativi, potrà avvalersi dell'articolo 30-ter del DPR n. 633 del 1972”*. Si è dell'avviso infatti che, nel caso specifico, l'eventuale scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del diritto alla detrazione non sia imputabile ad una “colpevole” inerzia del soggetto passivo.

2. MODIFICHE ALLA DISCIPLINA IVA DEGLI ENTI ASSOCIATIVI

L'**articolo 5** del decreto fiscale, ai commi 15-*quater*, 15-*quinquies* e 15-*sexies* – introdotti in sede di conversione in legge del decreto – prevede alcune modifiche alla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, con particolare riferimento alla rilevanza delle operazioni effettuate da taluni enti non commerciali di tipo associativo.

⁶ Il cedente/prestatore potrebbe, infatti, non essere in grado di emettere tempestivamente la nota di variazione in diminuzione, considerato l'esiguo tempo a disposizione, perché, ad esempio, non conosce già la destinazione d'uso dei beni ceduti o non ha ancora ricevuto alcuna richiesta da parte del cessionario/committente.

L'entrata in vigore di tali disposizioni, tuttavia, è stata posticipata dall'articolo 1, comma 683, della legge 30 dicembre 2021, n. 234⁷ (c.d. "legge di bilancio 2022"). Le stesse, quindi, trovano applicazione solo per le operazioni effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2024.

I chiarimenti in merito all'ambito applicativo della novella normativa verranno, pertanto, forniti, con successivi documenti di prassi.

Si ritiene utile, comunque, fare un breve riepilogo delle citate disposizioni.

Il **comma 15-quater**, in particolare, modifica gli articoli 4 e 10 del DPR n. 633 del 1972, riguardanti, rispettivamente, le operazioni che si considerano effettuate nell'esercizio d'impresa, rilevanti ai fini IVA, e le operazioni esenti dall'imposta.

In particolare, la **lettera a)** del comma 15-quater elimina alcune previsioni contenute nel citato articolo 4 del DPR n. 633 del 1972; in forza di ciò, rientrano nel campo di applicazione dell'IVA e si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali anche le seguenti operazioni⁸:

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, nei confronti di soci, associati o partecipanti⁹ verso pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto (**comma 15-quater, lettera a, n. 1**)¹⁰;

⁷ L'articolo 1, comma 683, della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (c.d. "legge di bilancio 2022") prevede: «683. Le disposizioni di cui all'articolo 5, commi 15-quater, 15-quinquies e 15-sexies, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2024».

⁸ Le operazioni indicate, prima delle abrogazioni operate dalla norma in esame, erano escluse espressamente dall'ambito di applicazione dell'IVA.

⁹ Incluse le prestazioni rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

¹⁰ Ciò deriva dalla soppressione dell'ultimo periodo dal quarto comma dell'articolo 4 del DPR n. 633 del 1972.

- le cessioni di pubblicazioni delle associazioni sopra elencate effettuate prevalentemente ai propri associati, nonché le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dai partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali in occasione di manifestazioni propagandistiche (**comma 15-quater, lettera a, n. 2**)¹¹;
- la somministrazione di alimenti e bevande effettuata da bar ed esercizi similari, a fronte di corrispettivi specifici, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale di associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287¹², le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, nel caso in cui l'attività di somministrazione sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia resa agli associati (**comma 15-quater, lettera a, n. 3**)¹³.

La **lettera b)** del comma 15-quater – integrando con un nuovo comma (il quarto) le disposizioni di cui all'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972 – prevede che siano esenti dall'IVA, purché non provochino distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'imposta:

- 1) *«le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ad esse strettamente connesse, effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari fissati in conformità dello statuto, in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, nei confronti di soci, associati o partecipanti, di associazioni che svolgono la*

¹¹ Discende dalla soppressione di due periodi dal quinto comma dell'articolo 4 del DPR n. 633 del 1972.

¹² Trattasi di enti che esercitano attività di somministrazione di alimenti e bevande «nelle mense aziendali e negli spacci annessi ai circoli cooperativi e degli enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'interno».

¹³ Conseguente dall'abrogazione dei commi sesto, settimo e ottavo dall'articolo 4 del DPR n. 633 del 1972.

medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;

- 2) le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da associazioni sportive dilettantistiche alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica ovvero nei confronti di associazioni che svolgono le medesime attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;*
- 3) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dagli enti e dagli organismi di cui al numero 1) del presente comma, organizzate a loro esclusivo profitto;*
- 4) la somministrazione di alimenti e bevande nei confronti di indigenti da parte delle associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, sempreché tale attività di somministrazione sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività».*

Con il nuovo comma quinto dell'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972, introdotto anch'esso dalla novella normativa, vengono, inoltre, previsti ulteriori requisiti soggettivi che gli enti associativi devono possedere affinché le operazioni ivi indicate possano beneficiare dell'esenzione da imposta. Si tratta, in particolare, di requisiti che sottintendono l'assenza della finalità lucrativa dell'ente, nonché la democraticità e la trasparenza della vita associativa dello stesso¹⁴, ovvero sia:

¹⁴ Tali requisiti erano contenuti, ai fini dell'esclusione dall'IVA, anche nelle disposizioni previgenti di cui ai commi settimo e ottavo dell'articolo 4 del DPR n. 633 del 1972, abrogati con la disposizione in commento.

- il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;
- la presenza delle seguenti clausole statutarie, da inserire negli atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, ovvero delle corrispondenti clausole previste dal codice del Terzo settore di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117:
 - 1) *«obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo e salva diversa destinazione imposta dalla legge;*
 - 2) *disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente ogni limitazione in funzione della temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;*
 - 3) *obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;*
 - 4) *eleggibilità libera degli organi amministrativi; principio del voto singolo di cui all'articolo 2538, secondo comma, del codice civile; sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e criteri di loro ammissione ed esclusione; criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell' articolo 2538, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;*

5) *intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa».*

In base al nuovo sesto comma dell'articolo 10 del DPR n. 633 del 1972, le clausole statutarie di cui ai precedenti numeri 2) e 4), riguardanti la disciplina del rapporto associativo e le caratteristiche degli organi amministrativi e societari, non sono richieste ai fini dell'esenzione da IVA nel caso di associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché nel caso di associazioni politiche, sindacali e di categoria.

Le modifiche sopra citate rendono la disciplina IVA prevista per le operazioni effettuate da enti non commerciali a carattere associativo conforme alle indicazioni previste dall'articolo 132 della direttiva 2006/112/CE¹⁵. In forza di esse, infatti, le operazioni ivi previste risultano non più escluse dal campo di applicazione dell'IVA, bensì rilevanti ai fini dell'imposta, sebbene in regime di esenzione¹⁶.

Ne consegue che, per le operazioni ivi richiamate effettuate a partire dal 1° gennaio 2024, si applicano – salvo i casi di opzione per la “dispensa dagli adempimenti” di cui all'articolo 36-*bis* del DPR n. 633 del 1972¹⁷ – le disposizioni di cui al Titolo II del

¹⁵ L'articolo 132 della direttiva 2006/112/CE prevede, al paragrafo 1, che gli Stati membri esentano:

«l) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni loro strettamente connesse effettuate nei confronti dei propri membri nel loro interesse collettivo, dietro pagamento di quote fissate in conformità dello statuto, da organismi senza fini di lucro, che si prefiggono obiettivi di natura politica, sindacale, religiosa, patriottica, filosofica, filantropica o civica, purché tale esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza;

m) talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica;

n) talune prestazioni di servizi culturali e le cessioni di beni loro strettamente connesse effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi culturali riconosciuti dallo Stato membro interessato;

o) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni effettuate dagli enti o dagli organismi le cui operazioni sono esenti a norma delle lettere ... l), m) e n) in occasione di manifestazioni per la raccolta di fondi, organizzate a loro esclusivo profitto, purché l'esenzione non sia tale da provocare distorsioni della concorrenza».

¹⁶ Al riguardo, la Commissione europea, con procedura di infrazione n. 2010/2008, ha eccepito allo Stato italiano l'impossibilità di considerare escluse dal campo di applicazione dell'IVA le cessioni di beni e le erogazioni di servizi degli enti non commerciali a favore dei loro associati a fronte dell'aumento della quota associativa o dietro corrispettivo specifico.

¹⁷ Ai sensi dell'articolo 36-*bis*, commi primo e secondo, del DPR n. 633 del 1972: *«Il contribuente che ne abbia data preventiva comunicazione all'ufficio è dispensato dagli obblighi di fatturazione e di registrazione relativamente alle operazioni esenti da imposta ai sensi dell'art. 10... , fermi restando l'obbligo di fatturazione e registrazione delle altre operazioni eventualmente effettuate, l'obbligo di registrazione degli acquisti e gli altri obblighi stabiliti dal presente decreto, ivi compreso l'obbligo di rilasciare la fattura quando sia richiesta dal cliente.*

medesimo decreto, concernenti, ad esempio, l'obbligo di fatturazione o di trasmissione dei corrispettivi, di comunicazione delle liquidazioni periodiche e di dichiarazione annuale delle operazioni effettuate. Inoltre, diversamente dalla disciplina attualmente in vigore, l'ammontare di tali operazioni contribuirà alla determinazione del volume d'affari di cui all'articolo 20 del decreto IVA.

In merito alle novità normative sopra citate, si rammenta che la rilevanza ai fini dell'IVA delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soci e associati – di cui ai numeri 1) e 2) del nuovo quarto comma dell'articolo 10 – riguarda solo quelle operazioni che abbiano natura commerciale, effettuate a fronte del pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari.

Il **comma 15-quinquies** prevede che *«In attesa della piena operatività delle disposizioni del titolo X del codice del Terzo settore, di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che hanno conseguito ricavi, ragguagliati ad anno, non superiori a euro 65.000 applicano, ai soli fini dell'imposta sul valore aggiunto, il regime speciale di cui all'articolo 1, commi da 58 a 63, della legge 23 dicembre 2014, n. 190».*

Qualora al 1° gennaio 2024 le disposizioni del codice del Terzo settore (CTS) riguardanti il trattamento fiscale di organizzazioni di volontariato (OdV) e associazioni di promozione sociale (APS) non abbiano ancora trovato applicazione¹⁸, a partire da tale data le OdV e le APS che nel periodo d'imposta precedente abbiano conseguito ricavi, ragguagliati ad anno, non superiori ad euro 65.000 usufruiranno, ai soli fini dell'IVA, della disciplina prevista per i contribuenti del regime c.d. "forfetario" previsto dalla legge n. 190 del 2014. Tali enti, quindi:

Nell'ipotesi di cui al precedente comma il contribuente non è ammesso a detrarre dall'imposta eventualmente dovuta quella relativa agli acquisti e alle importazioni e deve presentare la dichiarazione annuale, compilando l'elenco dei fornitori, ancorché non abbia effettuato operazioni imponibili ...».

¹⁸ Tale norma, rientrante tra quelle del titolo X del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (CTS), entrerà in vigore a partire dall'anno d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea ai sensi dell'articolo 104, comma 2, dello stesso decreto legislativo.

- emetteranno fattura senza addebitare l’IVA in via di rivalsa e non potranno detrarre l’IVA sulle fatture di acquisto¹⁹;
- saranno esonerati dagli obblighi di versamento dell’IVA, di presentazione della dichiarazione IVA e delle relative comunicazioni delle liquidazioni periodiche²⁰;
- saranno tenuti ad integrare le fatture per le operazioni di cui risultino debitori di imposta con l’indicazione dell’aliquota e della relativa imposta, da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni²¹.

Resta fermo, per gli stessi, l’obbligo di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, nonché di certificazione dei corrispettivi e di conservazione dei relativi documenti²².

Infine, il **comma 15-sexies**, prevedendo che: «*Le disposizioni di cui ai commi 15-quater e 15-quinquies rilevano ai soli fini dell’imposta sul valore aggiunto*», circoscrive all’IVA l’ambito applicativo delle disposizioni in argomento.

3. SERVIZI DI TRASPORTO INTERNAZIONALE EFFETTUATI DA SUBVETTORI

L’articolo 5-*septies* del decreto fiscale, introdotto in sede di conversione in legge dello stesso decreto, al **comma 1**, ha modificato l’articolo 9 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, aggiungendo allo stesso articolo un terzo comma, in base al quale: «*Le prestazioni di cui al primo comma, numero 2), non comprendono i servizi di trasporto resi a soggetti diversi dall’esportatore, dal titolare del*

¹⁹ Rif. articolo 1, comma 58, lettera a), della legge n. 190 del 2014. Cfr. anche circolare n. 10/E del 4 aprile 2016, paragrafo 4.1.3.

²⁰ Rif. articolo 1, comma 59, della legge n. 190 del 2014.

²¹ Rif. articolo 1, comma 60, della legge n. 190 del 2014.

²² Rif. articolo 1, comma 59, della legge n. 190 del 2014.

regime di transito, dall'importatore, dal destinatario dei beni o dal prestatore dei servizi di cui al numero 4) del medesimo primo comma».

Il successivo **comma 2** del medesimo articolo 5-*septies* stabilisce che: «Le disposizioni di cui al presente articolo hanno effetto dal 1° gennaio 2022. Sono fatti salvi i comportamenti adottati anteriormente a tale data in conformità alla sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 29 giugno 2017, nella causa C-288/16».

L'articolo 5-*septies* del d.l. n. 146 del 2021 delinea l'ambito di applicazione del regime di non imponibilità IVA dei trasporti internazionali previsto dall'articolo 9, comma 1, del DPR n. 633 del 1972 in modo più aderente alle indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea.

In base alla disposizione da ultimo citata, «*Costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali non imponibili:*

1) *i trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto;*

2) *i trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono inclusi nella base imponibile ai sensi del primo comma dell'art. 69;*

[...]

4) *i servizi di spedizione relativi ai trasporti di cui al precedente n. 1), ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché ai trasporti di beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano inclusi nella base imponibile ai sensi del primo comma dell'art. 69²³; i servizi relativi alle operazioni doganali».*

Per quanto qui interessa, si rammenta che - poiché i servizi di trasporto in esame rientrano nell'ambito applicativo dell'articolo 7-*ter*, comma 1, lettera a), del medesimo DPR

²³ L'articolo 69 stabilisce che l'imposta è commisurata «*al valore dei beni importati ... aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti, ad eccezione dell'imposta sul valore aggiunto, nonché dell'ammontare delle spese di inoltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio della Comunità ...*».

n. 633¹ - il suddetto articolo 9 si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di committenti soggetti passivi d'imposta stabiliti nel territorio dello Stato, in quanto prestazioni territorialmente rilevanti in Italia.

La disposizione recata dal citato articolo 9, comma 1, del decreto IVA recepisce le previsioni recate dalla direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE:

- all'articolo 144, concernente esenzioni all'importazione, secondo cui *«Gli Stati membri esentano le prestazioni di servizi connesse con l'importazione di beni e il cui valore è compreso nella base imponibile, conformemente all'articolo 86, paragrafo 1, lettera b)»;*

- all'articolo 146, che disciplina le esenzioni connesse alle esportazioni, in base al quale: *«1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti: a) le cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore o per suo conto, fuori della Comunità; ... e) le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie, eccettuate le prestazioni di servizi esenti conformemente agli articoli 132 e 135 qualora siano direttamente connesse alle esportazioni o importazioni di beni che beneficiano delle disposizioni previste all'articolo 61 e all'articolo 157, paragrafo 1, lettera a)».*

Con la sentenza del 29 giugno 2017, causa C-288/16 – menzionata dal comma 2 dell'articolo 5-*septies* in commento – la Corte di Giustizia UE ha analizzato la disciplina di cui alla lettera e) del primo paragrafo dell'articolo 146 della Direttiva 2006/112/CE e ha fornito indicazioni che, non limitandosi ai trasporti connessi con le esportazioni, riguardano in linea generale il regime IVA applicabile ai trasporti connessi ad ogni tipo di operazione internazionale.

I giudici unionali hanno chiarito che l'articolo citato *“... deve essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista da tale disposizione non si applica ad una prestazione di servizi ... relativa a un'operazione di trasporto di beni verso un paese terzo, laddove tali servizi non siano forniti direttamente al mittente o al destinatario di detti beni”*.

Dall'anzidetta sentenza emerge che la finalità dell'esenzione in esame è quella di garantire che siano tassati presso il luogo di destinazione sia i beni destinati al di fuori

dell'Unione, sia le connesse prestazioni di trasporto. Secondo la Corte di Giustizia, al fine di rientrare nell'ambito dell'esenzione, tali ultimi servizi, tuttavia, non solo devono contribuire all'effettiva realizzazione di un'operazione di esportazione o di importazione di beni, ma devono anche essere forniti direttamente, a seconda del caso, all'esportatore, all'importatore o al destinatario dei beni.

La *ratio* di tale previsione deriva, secondo quanto affermato dalla richiamata giurisprudenza unionale, da un duplice ordine di motivazioni:

- da un punto di vista generale, rileva il consolidato principio espresso dalla Corte di Giustizia secondo cui le esenzioni dall'IVA devono essere interpretate restrittivamente, in quanto costituiscono una deroga al principio generale secondo cui tale imposta è riscossa su ogni cessione di beni e su ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo;

- con specifico riguardo alle prestazioni in esame, un'interpretazione estensiva della disposizione potrebbe comportare conseguenze applicative difficilmente gestibili sia per gli operatori sia per l'Amministrazione finanziaria e sarebbe di ostacolo alle indicazioni comunitarie previste dall'articolo 131 della direttiva IVA, secondo cui ogni Stato membro deve assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni.

Per quanto concerne l'applicazione di tale norma in ambito nazionale, in passato l'Amministrazione finanziaria aveva fornito con prassi un'interpretazione estensiva dell'anzidetto regime di non imponibilità ad IVA, attesa anche la formulazione ampia della previgente disposizione e l'assenza di giurisprudenza unionale sul punto. Erano stati, quindi, annoverati tra i servizi non imponibili ai sensi dell'articolo 9, primo comma, n. 2), del DPR n. 633 del 1972 sia i servizi resi dai vettori principali, sia i servizi di trasporto di beni in esportazione effettuati da terzi trasportatori cui i servizi medesimi sono affidati dagli stessi vettori principali (cfr. tra le altre, la risoluzione n. 412019 del 21 settembre 1977, in cui si esaminava il caso di una cooperativa di trasportatori e dei suoi associati, e la circolare n. 26 del 3 agosto 1979).

Alla luce dell'orientamento sopra rappresentato, quindi, con il comma 1 dell'articolo 5-*septies* in commento, il legislatore nazionale ha inteso adeguare l'ordinamento interno alle indicazioni fornite in proposito dai giudici unionali, inserendo, come visto, nell'articolo 9 del DPR n. 633 del 1972, un nuovo comma (nello specifico, il terzo). Tale disposizione stabilisce, in sostanza, che sono esclusi dalla previsione di non imponibilità (contenuta nel n. 2 del primo comma), i servizi di trasporto che riguardino beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché beni in importazione i cui corrispettivi siano inclusi nella base imponibile, qualora i servizi stessi siano prestati a soggetti diversi:

- a) dall'esportatore;
- b) dal titolare del regime di transito;
- c) dall'importatore;
- d) dal destinatario dei beni;
- e) dal prestatore di servizi di spedizione relativi a trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto, a trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione, nonché a trasporti di beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano inclusi nella base imponibile nonché dal prestatore di servizi relativi alle operazioni doganali (di cui al n. 4 dell'articolo 9, primo comma, del DPR n. 633 del 1972).

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

In forza della nuova formulazione dell'articolo 9 del DPR n. 633 del 1972, invece, devono essere assoggettate ad IVA, ad esempio, le prestazioni di trasporto internazionale che un vettore principale – incaricato di trasportare la merce all'estero dall'esportatore, dall'importatore o dal destinatario della stessa – affida, in tutto o in parte, ad un vettore terzo (c.d. subvezione). A tal fine, il vettore principale può anche essere un consorzio o una

società cooperativa a cui aderiscono o di cui sono soci i subvettori, incaricati di svolgere il trasporto.

Secondo quanto previsto dal comma 2 dell'articolo 5-*septies* del decreto fiscale, le nuove disposizioni si applicano a partire dal 1° gennaio 2022. Rientrano, pertanto, nel nuovo e più ristretto ambito della non imponibilità ad IVA i servizi di trasporto connessi agli scambi internazionali resi ai soggetti sopra elencati, che siano effettuati a partire dal 1° gennaio 2022, e cioè i servizi di trasporto resi a committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato:

- da soggetti passivi anch'essi stabiliti nel territorio dello Stato, a condizione che, in data non anteriore al 1° gennaio 2022, per tali servizi sia stato pagato il corrispettivo (in tutto o in parte e, in tal caso, limitatamente all'importo pagato) o per cui, anteriormente al pagamento, sia stata emessa fattura (per tutto o per una parte del servizio stesso e, in tal caso, limitatamente all'importo fatturato) da parte del fornitore²⁴;
- da soggetti che non sono ivi stabiliti, a condizione che tali servizi a partire dal 1° gennaio 2022 siano stati a tutti gli effetti ultimati o che per essi (anteriormente al momento di ultimazione del servizio) il committente abbia pagato (in tutto o in parte e, in tal caso, limitatamente all'importo pagato) la prestazione²⁵.

Si segnala, infine, che, in base a quanto esplicitamente previsto dal citato comma 2, secondo periodo, dell'articolo 5-*septies* in commento, sono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti che precedentemente alla data del 1° gennaio 2022 si siano adeguati alle indicazioni fornite dalla sentenza del 29 giugno 2017, causa C-288/16, sopra richiamata, ossia che, alla luce dell'anzidetto orientamento giurisprudenziale, abbiano già applicato l'IVA alle prestazioni di subvezione nei trasporti internazionali territorialmente rilevanti in Italia, con conseguente diritto di detrazione in capo ai committenti.

²⁴ Articolo 6, commi terzo e quarto, del DPR n. 633 del 1972.

²⁵ Articolo 6, comma sesto, del DPR n. 633 del 1972.

Le direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle direzioni provinciali e dagli uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL' AGENZIA
Ernesto Maria Ruffini
(firmato digitalmente)