

IVA

Dimostrazione a posteriori della non imponibilità Iva per le intermediazioni relative a beni in importazione, esportazione o transito

di **Marco Peirola**

L'art. 9, comma 1, n. 7), del D.P.R. 633/1972 qualifica come **non imponibili** ai fini IVA

*“i servizi di intermediazione relativi a **beni in importazione, in esportazione o in transito** (...), nonché quelli relativi ad **operazioni effettuate fuori del territorio della Comunità**”.*

La norma è stata riformulata dal D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18, in modo da prevedere, in conformità con l'art. 153 della Direttiva 2006/112/CE, che il suddetto regime si applichi anche quando gli intermediari intervengono in operazioni effettuate al di fuori dell'Unione Europea (cd.

intermediazioni “estero su estero”). Si precisa che, a norma dell'art. 8, comma 2, lett. o), della L. 15 dicembre 2011, n. 217 (Comunitaria 2010), il richiamo alla “Comunità” deve intendersi riferito all’Unione Europea”.

Dal punto di vista territoriale:

- nei **rapporti “B2B”**, cioè tra soggetti passivi IVA, in ragione della **natura “generica”** delle prestazioni di intermediazione, la non imponibilità in esame presuppone che il **committente** sia **stabilito in Italia**, secondo la definizione dettata dall'art. 7, comma 1, lett. d), del D.P.R. 633/1972;
- nei **rapporti “B2C”**, invece, vale a dire con committente non soggetto passivo, l'art. 7-sexies, comma 1, lett. a), del D.P.R. 633/1972 prevede una **deroga** al principio generale di territorialità fondato sul luogo di stabilimento del prestatore, in quanto le prestazioni di intermediazione si considerano effettuate in Italia quando **l'operazione intermediata è ivi effettuata**.

È da notare che, dall'introduzione, a partire dal 1993, della nuova disciplina degli scambi intracomunitari, i

concetti di importazione e esportazione assumono rilevanza non più con riferimento al territorio dello Stato, ma con riferimento al

territorio comunitario (che ai fini doganali rappresenta un unicum). In tale prospettiva, è da ritenere che la citata previsione di non imponibilità si applichi, per i servizi acquistati da committenti stabiliti nel territorio dello Stato, anche quando le predette fattispecie (esportazione, importazione, transito) si verifichino nel **territorio di uno Stato diverso dall'Italia**.

Questa conclusione, esplicitata dalla [circolare dell'Agenzia delle Entrate 29 luglio 2011, n. 37](#) (§ 5) con specifico riguardo alle prestazioni di cui all'art. 9, comma 1, nn. 2) e 4), del D.P.R. 633/1972 – la cui non imponibilità è prevista, rispettivamente, per **i trasporti e i servizi di spedizione relativi a beni in esportazione, in transito, in importazione temporanea, nonché a beni in importazione** sempreché i corrispettivi siano assoggettati all'imposta a norma dell'art. 69, comma 1, del D.P.R. 633/1972 – vale, secondo la stessa circolare, anche per le prestazioni di intermediazione oggetto della presente disamina.

A quest'ultimo proposito, è dato osservare che, in un primo tempo, l'Amministrazione finanziaria aveva chiarito che la non imponibilità di cui all'art. 9, comma 1, n. 7), del D.P.R. 633/1972

“trova applicazione non solo nei rapporti di intermediazione direttamente intercorrenti tra le ditte estere e i propri agenti in Italia, ma per ogni prestazione del genere resa in dipendenza di una cessione di merci estere, effettuata prima dello sdoganamento, ancorché intervenuta tra due operatori economici residenti nello Stato” (R.M. 12 giugno 1973, n. 533201).

Nei successivi interventi in materia è stato puntualizzato che il trattamento agevolato “può essere riconosciuto soltanto se le intermediazioni siano direttamente riferibili a beni che, **all'atto dell'effettuazione delle prestazioni**, abbiano **già ricevuto una delle suddette destinazioni doganali**” (R.M. 30 giugno 1980, n. 420248; R.M. 1° ottobre 1981, n. 371951; R.M. 17 novembre 1984, n. 426768). Per esemplificare, ciò significa che non ricorre la condizione di applicabilità del beneficio se il corrispettivo della prestazione di intermediazione relativa ai beni in importazione viene pagato al momento della partenza della merce dal Paese extra-UE.

In merito ai **beni in transito**, rientra in questo regime anche il cd. “**transito indiretto**”, con il quale è consentita la **sosta della merce in depositi** sottoposti a vigilanza doganale per essere successivamente importati o rispediti all'estero. Sul punto, la R.M. 371951/1981 ha precisato che, *“allorquando viene effettuato il deposito dei beni in questione in un magazzino soggetto a vigilanza doganale, si realizza, per il solo fatto obiettivo del deposito, il valido presupposto (**destinazione doganale**) per il riconoscimento in ogni caso dell'agevolazione sopra menzionata, sia che i beni vengano successivamente importati o rispediti all'estero”*.

In conclusione, dato che la non imponibilità è prevista per i beni in importazione, in esportazione o in transito, è senz'altro corretto che l'agevolazione sia riconosciuta in relazione

alla merce che deve essere

effettivamente importata, esportata o che circola sotto controllo doganale.

La possibilità di dimostrare che i beni abbiano ricevuto una delle suddette destinazioni doganali andrebbe, tuttavia, ammessa anche

a posteriori, cioè

dopo il momento di effettuazione dell'intermediazione se l'operatore è in grado di dimostrare che la prestazione si riferisce a beni che saranno esportati, importati o movimentati in regime di transito ancorché al momento di effettuazione dell'operazione non abbiano ancora ricevuto una delle suddette destinazioni.

Del resto, la stessa Amministrazione finanziaria, in materia di

acconti all'esportazione, è dell'avviso che i pagamenti anticipati

beneficiano della non imponibilità prevista dall'art. 8 del D.P.R. 633/1972 (risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 1° dicembre 2008, n. 456):

- anche se i beni saranno inviati al di fuori del territorio comunitario dopo l'emissione della fattura d'acconto;
- in quanto giuridicamente e direttamente dipendenti dal contratto avente ad oggetto la cessione di beni all'esportazione.