

IVA

Sospensione dell'Iva all'importazione e frode del destinatario

di **Marco Peirola**

Nel caso in cui l'importatore abbia beneficiato dell'**esenzione dell'Iva all'importazione** sulla base di un'autorizzazione rilasciata in seguito a un previo controllo dell'Ufficio doganale, quest'ultimo **non è tenuto a pagare l'Iva a posteriori** qualora risulti, in occasione di un ulteriore controllo, che **non ricorrevano le condizioni sostanziali dell'esenzione**, a meno che non si accerti, in base ad **elementi oggettivi**, che tale soggetto **sapeva o doveva sapere** che le cessioni successive alle importazioni di cui trattasi rientravano in una **frode**, commessa dall'acquirente, ed egli non ha adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere per evitare la frode.

Con questa conclusione, raggiunta nella [causa C-528/17 del 25 ottobre 2018](#) (*Milan Božićević Ježovnik*), la Corte di giustizia è ritornata a pronunciarsi sulla **portata delle condizioni applicative** del regime sospensivo previsto per i beni immessi in libera pratica destinati ad essere trasportati/spediti in altro Paese membro dell'Unione europea in esecuzione di una **cessione intraunionale**, anche "per assimilazione", dopo la recente sentenza di cui alla [causa C-108/17 del 20 giugno 2018](#) (*Enteco Baltic*).

La sospensione d'imposta è stabilita dall'[articolo 143, par. 1, lett. d\), Direttiva 2006/112/CE](#), in base al quale gli Stati membri esentano da Iva le importazioni di beni **trasportati/spediti a partire da un Paese UE diverso da quello di arrivo del trasporto/spedizione**, se la cessione dei beni, effettuata dall'importatore designato o riconosciuto come debitore dell'imposta in virtù dell'**articolo 201**, è **esente** in conformità all'[articolo 138 della stessa Direttiva](#).

In attuazione della **Direttiva 2009/69/UE**, è stato aggiunto il par. 2 all'[articolo 143 Direttiva 2006/112/CE](#), che subordina la **sospensione d'imposta alla duplice condizione** che:

- le cessioni dei beni oggetto di importazione siano esenti ai sensi dell'[articolo 138, par. 1, e 138, par. 2, lett. c\), della Direttiva 2006/112/CE](#), configurando una **cessione intraunionale "in senso stretto" o "per assimilazione"**;
- l'importatore abbia fornito alle Autorità doganali del Paese membro di importazione le **informazioni** riguardanti:
- il **numero di identificazione Iva** che gli è stato attribuito nel Paese membro di importazione o il numero di identificazione Iva attribuito al suo rappresentante fiscale debitore dell'imposta nello Stato membro di importazione;
- il **numero di identificazione Iva dell'acquirente** cui i beni sono ceduti a norma dell'articolo 138, par. 1, attribuitogli in altro Paese membro o il **numero di identificazione Iva che gli è stato attribuito nel Paese membro di arrivo del trasporto/spedizione** quando i beni sono soggetti a un trasferimento a "se stessi", cioè a

norma dell'[articolo 138, par. 2, lett. c\)](#);

- su richiesta delle Autorità doganali, la **prova** che i beni importati sono destinati ad essere trasportati/spediti a partire dal Paese membro di importazione verso un altro Paese membro.

Fermo restando che, nella disciplina italiana, il regime sospensivo in esame è regolato, con alcune differenze, dall'[articolo 67, commi 2-bis e 2-ter, D.P.R. 633/1972](#), inseriti dall'[articolo 8 L. 217/2011](#) (Comunitaria 2010), i giudici dell'Unione, già nella sentenza *Enteco Baltic*, avevano affermato che l'esenzione dell'Iva all'importazione è **subordinata all'esenzione applicabile all'operazione effettuata "a valle"**, cioè alla cessione intraunionale, anche "per assimilazione", dipendendo quindi dal rispetto delle **condizioni sostanziali** previste dall'[articolo 138 Direttiva 2006/112/CE](#).

Se, quindi, la sospensione dell'Iva all'importazione è strettamente collegata al regime impositivo dell'operazione "a valle" non stupisce che il nuovo arresto giurisprudenziale consideri applicabili, ai fini dell'[articolo 143, par. 1, lett. d\), Direttiva 2006/112/CE](#), le indicazioni rese dalla Corte di giustizia in merito alle **cessioni intraunionali viziate da frode**.

In base alla sentenza *Teleos*, di cui alla **causa C-409/04 del 27 settembre 2007**, il fornitore che, in buona fede e adottate tutte le misure che possano essergli ragionevolmente richieste, abbia effettuato un'operazione che rientrava, a sua insaputa, in una frode commessa dal cliente, **non può essere tenuto a pagare l'Iva a posteriori**.

Tale principio vale anche se la cessione intraunionale è realizzata dall'importatore avvalendosi della sospensione d'imposta, in quanto – osservano i giudici dell'Unione nella [causa C-528/17](#) in esame – *"negare automaticamente a un soggetto passivo importatore e fornitore, **senza tenere conto della sua diligenza**, il diritto all'esenzione dall'IVA all'importazione **in caso di frode commessa dall'acquirente**, nell'ambito della cessione intracomunitaria successiva, equivarrebbe a interrompere il nesso tra l'esenzione all'importazione e l'esenzione della cessione intracomunitaria successiva"*.

In coerenza con questa conclusione, l'istituto della revisione dell'accertamento doganale, di cui all'**articolo 78, par. 3, del Codice doganale comunitario**, **non è applicabile in caso di buona fede**.

Di regola, l'importatore è tenuto al pagamento dei dazi doganali dovuti per l'importazione di una merce rispetto alla quale l'esportatore ha commesso un illecito doganale, **anche qualora l'importatore sia in buona fede e non abbia partecipato all'illecito a nessun titolo** (causa **C-97/95** del 17 luglio 1997, *Pascoal & Filhos*).

In via di eccezione, rileva la Corte nella [causa C-528/17](#) in commento, nell'ambito del regime sospensivo dell'Iva all'importazione di cui all'[articolo 143, par. 1, lett. d\), Direttiva 2006/112/CE](#), *"non si può dedurre dal solo fatto che, in materia doganale, l'articolo 78, paragrafo 3, del codice doganale preveda che, «quando dalla revisione della dichiarazione o dai controlli a posteriori risulti che le disposizioni che disciplinano il regime doganale considerato sono state*

*applicate in base ad elementi inesatti o incompleti, l'autorità doganale, nel rispetto delle norme in vigore e tenendo conto dei nuovi elementi di cui essa dispone, adotta i provvedimenti necessari per regolarizzare la situazione», che tali autorità possano esigere dal soggetto passivo importatore il pagamento a posteriori dell'IVA all'importazione **in qualsiasi caso e senza valutarne la diligenza e la buona fede**».*



Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)