

## IVA

---

### ***Quando la condizione doganale cede il passo a quella sostanziale***

di Marco Peirolo

L'**esenzione** prevista dalla normativa unionale per le **cessioni all'esportazione** non può essere **subordinata** alla condizione che i beni siano stati vincolati al regime doganale dell'**esportazione** se il cedente è in grado di dimostrare l'**uscita effettiva** dei beni dal territorio dell'Unione.

Con questa conclusione, raggiunta dalla **Corte di giustizia** nella **sentenza resa nella causa C-275/18 del 28 marzo 2019** (*Milan Vinš*), è stata fornita l'interpretazione dell'[articolo 146, par. 1, lett. a](#), [Direttiva 2006/112/CE](#), che impone agli Stati membri di esentare da Iva "le *cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore o per suo conto, fuori della Comunità*".

Tale disposizione non fa espresso riferimento alla **condizione del vincolo dei beni al regime doganale dell'esportazione**, sicché è sorto il dubbio se il legislatore nazionale, per giustificare l'applicazione, possa ricorrere alla previsione dell'[articolo 131](#) della stessa [Direttiva 2006/112/CE](#), secondo cui "le esenzioni previste ai capi da 2 a 9 [al cui interno si colloca quella in esame] si applicano, salvo le altre disposizioni comunitarie e alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la **corretta e semplice applicazione** delle medesime esenzioni e per **prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso**".

La controversia all'origine della decisione si riferisce ad un contribuente domiciliato nella Repubblica ceca che ha spedito, **per posta**, alcuni beni al di fuori dell'Unione, **senza essere in grado di dimostrare il vincolo al corrispondente regime doganale**, richiesto dalla normativa interna proprio al fine di evitare fenomeni di evasione ed abuso.

La questione posta al vaglio della Corte è diretta a sapere se tale finalità sia conforme ai **principi del diritto dell'Unione, in particolare a quello di proporzionalità**, laddove la legislazione nazionale, come interpretata dalle Autorità fiscali, escluda l'esenzione anche quando il cedente sia **in grado di dimostrare** che i beni hanno effettivamente lasciato il territorio dell'Unione.

Il principio che emerge dalla pronuncia in rassegna è che le operazioni, comprese quelle di cessione all'esportazione, assumono rilevanza agli effetti dell'Iva **in funzione delle caratteristiche oggettive che le contraddistinguono**; con la conseguenza che, se le condizioni sostanziali previste dal paradigma normativo ([articolo 146, par. 1, lett. a](#), [Direttiva 2006/112/CE](#)) sono soddisfatte, la **detassazione** accordata all'operazione **non può essere negata in dipendenza di una condizione formale non rispettata**.

In concreto, come già specificato dalla **Corte** in altri arresti, dai termini “**spediti o trasportati**”, contenuti nella disposizione di riferimento, si desume che “*l'esportazione di un bene si perfeziona e l'esenzione della cessione all'esportazione diviene applicabile quando il potere di disporre di tale bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente, il fornitore prova che tale bene è stato spedito o trasportato al di fuori dell'Unione e il bene, in seguito a tale spedizione o trasporto, ha lasciato fisicamente il territorio dell'Unione*” ([causa C-307/16 del 28 febbraio 2018, Pie?kowski](#)).

È sufficientemente chiaro che la **condizione formale** introdotta dal **legislatore nazionale** allo scopo di evitare **fenomeni di evasione e abuso**, vale a dire il **vincolo dei beni al regime doganale dell'esportazione**, non può pregiudicare l'esenzione se il **requisito della movimentazione fisica dei beni**, che rappresenta una **condizione sostanziale** dell'esenzione, risulta **soddisfatta** essendo il contribuente in possesso dei **documenti rilasciati dall'ufficio postale a conferma dell'avvenuta spedizione**.

La Corte rammenta che esistono **due fattispecie** che, in caso di inosservanza di un requisito formale, determinano l'esclusione dell'esenzione, ossia, partitamente, quando l'operatore ha **partecipato intenzionalmente a un'evasione** mettendo a repentaglio il sistema di funzionamento dell'Iva (ma non è questo il caso nel contesto *sub judice*) e quando la violazione del requisito formale ha l'effetto di **impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti formali**.

A quest'ultimo riguardo, come sopra evidenziato, dal mancato vincolo dei beni al pertinente regime doganale non consegue l'esito indicato, siccome l'operatore è in grado di dimostrare l'avvenuta esportazione materiale dei beni, ragion per cui – in definitiva – la pronuncia in commento conclude affermando che “*l'articolo 146, paragrafo 1, lett. a), della direttiva Iva, letto in combinato disposto con l'articolo 131 della stessa, deve essere interpretato nel senso che osta a che una disposizione legislativa nazionale subordini l'esenzione dall'Iva prevista per beni destinati a essere esportati fuori dell'Unione alla condizione che tali beni siano stati vincolati al regime doganale dell'esportazione, in una situazione nella quale è dimostrato che le condizioni sostanziali dell'esenzione, tra cui in particolare quella che richiede l'uscita effettiva dal territorio dell'Unione dei beni interessati, sono soddisfatte*”.

Le considerazioni svolte dai giudici europei hanno una portata che **travalica il caso materiale**, coinvolgendo – nella disciplina italiana – anche l'ambito applicativo della **non imponibilità** prevista dall'[articolo 9 D.P.R. 633/1972](#) per i **servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali**, definiti positivamente in funzione di una matrice di carattere doganale.

Il riferimento è ai **servizi di trasporto, spedizione, intermediazione, ecc. di beni in esportazione e in importazione**, rispetto ai quali è noto che la prassi amministrativa richiede, tassativamente, il vincolo al corrispondente regime doganale, in forza di un orientamento che andrebbe, quindi, rivisitato alla luce della sentenza *in apicibus*.

Un'altra situazione da risolvere una volta per tutte è quella relativa alla previsione

dell'[articolo 7-bis D.P.R. 633/1972](#), sul **luogo della cessione per i beni mobili**, dove la **territorialità** è collegata ad un **parametro non solo fisico**, come richiesto dal preceitto unionale di riferimento, **ma anche giuridico**. Per cui, non basta – secondo la regola nazionale – che il bene si trovi in Italia al momento della cessione, essendo richiesto anche che il bene sia **nazionale, unionale o vincolato al regime della temporanea importazione**.

La **sentenza Profitube** ([causa C-165/11](#) dell'8 novembre 2012) consente di superare tale incoerenza, ma sarebbe comunque necessario un **chiarimento ufficiale** per considerare **definitivamente sorpassate** anche le indicazioni di prassi confliggenti, come quelle contenute nella [risoluzione 127/E/1998](#) e nella [risoluzione 185/E/2001](#), che verosimilmente sopravviveranno finché l'[articolo 7-bis, comma 1, D.P.R. 633/1972](#) non sarà modificato per allinearla al diritto della UE.

*Special Event*

## I PRINCIPI DI REVISIONE NAZIONALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)