

## IVA

---

### ***Destinazione doganale “a posteriori” anche per i servizi internazionali***

di **Marco Peirolo**

In un [precedente articolo](#), è stata commentata la sentenza resa nella **causa C-275/18** del 28 marzo 2019 (*Milan Vinš*), con la quale la **Corte di giustizia UE** ha fornito la propria 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”**.

La Corte ha affermato che **l'esenzione non può essere subordinata alla condizione**, prevista dalla norma nazionale (nella specie, ceca), **che i beni siano stati vincolati al regime doganale dell'esportazione** se il cedente è in grado di dimostrare che sono **usciti dal territorio dell'Unione**.

Le cessioni all'esportazione, infatti, assumono rilevanza agli effetti dell'Iva **in funzione delle caratteristiche oggettive che le contraddistinguono**, per cui, se le condizioni sostanziali previste dalla norma unionale sono soddisfatte, la detassazione accordata all'operazione **non può essere negata in dipendenza di una condizione formale non rispettata**, qual è appunto quella relativa al vincolo dei beni al regime doganale dell'esportazione.

Con tale conclusione, i giudici dell'Unione hanno inteso tutelare il **principio di proporzionalità** in rapporto alla previsione dell'[articolo 131 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”**.

In altri termini, la condizione del vincolo doganale dei beni, per quanto finalizzata ad evitare evasioni e abusi, è **illegittima se assume carattere inderogabile**, anche, cioè, quando l'operatore, come nella fattispecie, era in grado di dimostrare che i beni avevano **effettivamente lasciato il territorio dell'Unione**.

Nell'articolo di commento della sentenza, è stato osservato che 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 la prassi amministrativa richiede, tassativamente, il **vincolo al corrispondente regime doganale, in forza di un orientamento che andrebbe, quindi, rivisitato** alla luce della pronuncia *in apicibus*.

Si considerino, per esempio, i **servizi di intermediazione**, che l'[articolo 9, comma 1, n. 7\), D.P.R. 633/1972](#) qualifica come **non imponibili ai fini Iva** se *“relativi a beni in **importazione**, in **esportazione** o in transito (...), nonché quelli relativi ad operazioni effettuate fuori del territorio della Comunità”*.

In un primo tempo, l'Amministrazione finanziaria aveva chiarito che la **non imponibilità** di cui all'[articolo 9, comma 1, n. 7\), 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”* ([risoluzione 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**”* ([risoluzione 30 giugno 1980, n. 420248](#); [risoluzione 1° ottobre 1981, n. 371951](#); [risoluzione 17 novembre 1984, n. 426768](#)). 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**.

Alla luce della sentenza di cui alla **causa C-275/18**, 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, intervenendo in materia di **acconti all'esportazione**, ha precisato – **privilegiando la sostanza sulla forma** – che i **pagamenti anticipati** beneficiano della **non imponibilità** prevista dall'[articolo 8 D.P.R. 633/1972](#) anche se i beni saranno **inviati al di fuori del territorio unionale** dopo l'emissione della fattura d'acconto, in quanto giuridicamente e direttamente dipendenti dal contratto avente ad oggetto la cessione di beni all'esportazione ([risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 1° dicembre 2008, n. 456](#)).

Seminario di specializzazione

## IL NUOVO CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)