

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

DOTTORATO DI RICERCA IN
DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

Ciclo XXIX

Settore Concorsuale di afferenza: 12/D2

Settore Scientifico disciplinare: IUS/12

**REGIME DELLE CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE NEL SISTEMA
DELL'IVA**

Presentata da: Carlotta Armuzzi

Coordinatore Dottorato

Prof. Andrea Mondini

Relatore

Prof. Adriano Di Pietro

Esame finale anno 2017

REGIME DELLE CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE NEL SISTEMA DELL'IVA

Presentazione

La tesi è il risultato di un'analisi europea integrata sulla natura di quelle che la disciplina europea qualifica come "Esenzioni all'esportazione", alla luce del ruolo svolto dal principio di territorialità nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto relativamente alle operazioni di commercio con l'estero (dove per estero, in seguito dalla disciplina specifica dettata per le operazioni intracomunitarie si intendono, oggi, i Paesi terzi rispetto al territorio Europeo) in una prospettiva di crescente armonizzazione europea e di continuo allineamento ai principi internazionali. A questo proposito si sottolinea che, nei rapporti con i mercati internazionali, l'armonizzazione non riguarda il modello di tassazione come nel mercato unico, ma è il regime necessario per attuare, anche in questo contesto, il criterio territoriale adottato nel mercato europeo. Tale criterio prevede, sin dalle prime direttive, la tassazione delle importazioni e la detassazione delle esportazioni. L'opzione per tale articolazione è dipesa dalla considerazione che la diversità di imposte indirette fra i Paesi coinvolti nell'operazione potesse alterare la competitività internazionale dei rispettivi prodotti, per questo si è optato per un sistema che prevedesse il rimborso ai cedenti, al momento dell'esportazione, delle imposte indirette incorporate nei beni venduti e che, allo stesso tempo, implicasse l'applicazione di un'imposta di conguaglio sulle le merci importate, pari all'imposta che avrebbero dovuto pagare se fossero state prodotte nello Stato importatore. In particolare il regime delle cessioni all'esportazione mette in evidenza la centralità degli aspetti esecutivi legati al trasporto dei beni fuori dal territorio doganale europeo. Si è, però, ritenuto che quelle all'esportazione non si apprezzino come fattispecie particolari collocate in una dimensione di specialità rispetto alle ordinarie cessioni di beni – come individuate dall'art. 14 della Direttiva rifiuta e, per quanto riguarda l'ordinamento italiano, dall'art. 2 del Decreto IVA – ma, al contrario, che vadano ricostruite in una visione di sistema.

In coerenza con tale ricostruzione in termini sistematici, nel primo capitolo della tesi si è, innanzitutto, individuata la *ratio* del regime di "Esenzione all'esportazione" previsto dalla disciplina europea, alla luce dell'evoluzione delle

direttive IVA, dell'interpretazione che ne dà la Corte di Giustizia e del ruolo svolto dalla territorialità nella creazione di un mercato unico, che presenti le caratteristiche di un mercato interno ed in cui, quindi, la territorialità IVA tenda ad una connotazione propriamente europea intesa, cioè, come territorialità del mercato unico nei confronti dei paesi terzi, distinta da quella interna al mercato unico stesso. Coerente, quindi, che nell'ambito di tale specifico ed armonizzato regime si differenzino le cessioni, dal trasposto fuori del territorio europeo. Le prime hanno una connotazione corrispondente a quella generale della fattispecie oggettiva, ivi compresi i beni che ne costituiscono oggetto e l'onerosità che ne qualifica la funzione di scambio. Il secondo, invece, ha assunto una caratterizzazione propria del regime dal momento che costituisce elemento di fatto, senza il quale la semplice cessione rimane, dal punto di vista territoriale, legata al mercato nazionale o a quello europeo con conseguente regime fiscale diverso dall'esportazione. Come carattere originale, il trasporto finisce per accomunare la cessione al regime doganale di esportazione, che però si differenzia per la diversa valenza data alla cessione ed ai relativi effetti giuridici

Procedendo in questo senso nel secondo capitolo si sono prese le mosse dall'identificazione delle condizioni necessarie affinché un'operazione venga qualificata come "cessione all'esportazione", o meglio, per potersi applicare il regime di non imponibilità ad una cessione di beni così come individuata nel primo capitolo. In particolare, nella visione di sistema si è voluto integrare la classificazione delle esportazioni con la loro qualificazione giuridica che, influenzata dalle prassi commerciali internazionali, ha assunto caratteri suoi propri derivanti dall'ambito internazionale della circolazione giuridica dei beni. In questa ricostruzione del regime applicabile hanno via via assunto rilevanza, nella sistemazione compiuta nel secondo capitolo, modalità e clausole che, pur valorizzando l'autonomia contrattuale, consentono l'applicazione coerente del regime. Persiste in questo caso la preoccupazione di esaltare il ruolo svolto della formazione, della conclusione e dell'esecuzione dei contratti, così da assicurare il primato degli effetti giuridici rispetto a quelli economici o comunque a quelle situazioni di mero fatto che nella prassi commerciale internazionale arrivano ad assumere una propria valenza, anche se ai fini doganali.

In un quadro di integrazione fiscale europea, si è resa necessaria la comparazione sull'attuazione dello specifico regime delle "cessioni all'esportazione" (con particolare riguardo ai paesi dell'area mediterranea e, specificamente, a Francia, Spagna, Portogallo e Grecia), la cui disciplina è distinta da quella degli scambi intracomunitari fin da quando, con l'introduzione della direttiva 91/680/CEE, questi ultimi sono stati disciplinati autonomamente.

CAPITOLO I: CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE FRA ARMONIZZAZIONE DELLE OPERAZIONI E RUOLO DELLA TERRITORIALITÀ – PROFILI INTRODUTTIVI

1. LA TERRITORIALITÀ NELL'ARMONIZZAZIONE DELL'IVA.....	6
1.1. L'ARMONIZZAZIONE IN FUNZIONE DEL MERCATO INTERNO.....	6
1.2. ARMONIZZAZIONE E NEUTRALITÀ DEGLI SCAMBI NEL MERCATO INTERNO.....	9
1.3. LA TERRITORIALITÀ A GARANZIA DELL'ARMONIZZAZIONE.....	18
1.3.1. ARMONIZZAZIONE E COMMERCIO INTERNAZIONALE.....	18
1.3.2. IL CONFRONTO TRA TASSAZIONE ALL'ORIGINE E ALLA DESTINAZIONE.....	21
1.4. LA TERRITORIALITÀ NEL REGIME DELLE CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE.....	26
2. LE CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE NEL QUADRO DELLE CESSIONI DI BENI.....	30
2.1. SISTEMA IVA E REGIME DELLE CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE.....	30
2.2. CESSIONI DI BENI E CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE NEL SISTEMA IVA.....	43

CAPITOLO II: CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE E SISTEMA DELL'IVA

1. TRASFERIMENTO DEL DIRITTO SUI BENI OGGETTO DI CESSIONE ALL'ESPORTAZIONE.....	81
1.1. CESSIONE ALL'ESPORTAZIONE DEFINITIVA E TRASFERIMENTO DEL DIRITTO “DI GODERE E DISPORRE DE BENI COME PROPRIETARIO”.....	81
1.2. AUTONOMIA CONTRATTUALE E TRASFERIMENTO DEL DIRITTO SUI BENI	89
1.3. RILEVANZA DEI MODELLI CONTRATTUALI NEL COMMERCIO INTERNAZIONALE.....	94
2. ONEROSITÀ E CONFIGURABILITÀ DELLE CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE.....	105

2.1. ONEROSITÀ E CORRISPETTIVITÀ NELL'ARMONIZZAZIONE DEL MODELLO IMPOSITIVO CON RIFERIMENTO ALLE CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE.....	105
2.2. CESSIONI A TITOLO GRATUITO E CLAUSOLE CONTRATTUALI NELLE CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE.....	111
2.3. CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE RISPETTO AL REGIME DOGANALE.....	116

CAPITOLO III: ESECUZIONE DELLE CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE E LEGITTIMA APPLICAZIONE DEL REGIME

1. CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE E CENTRALITÀ DEGLI ASPETTI ESECUTIVI.....	126
1.1. CLAUSOLE INCOTERMS® E LORO INFLUENZA SULLA NON IMPONIBILITÀ DELLE CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE.....	128
2. L'EFFETTIVA USCITA DEI BENI DAL TERRITORIO EUROPEO.....	142
2.1. USCITA DEI BENI DAL TERRITORIO DOGANALE ED EFFETTIVA CESSIONE ALL'ESPORTAZIONE.....	142
2.2. LA PROVA DELL'AVVENUTA CESSIONE ALL'ESPORTAZIONE.....	152

CAPITOLO IV: CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE.....161

BIBLIOGRAFIA.....165

CAPITOLO I

CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE FRA ARMONIZZAZIONE DELLE OPERAZIONI E RUOLO DELLA TERRITORIALITÀ – PROFILI INTRODUTTIVI

1. LA TERRITORIALITÀ NELL'ARMONIZZAZIONE DELL'IVA

1.1. L'ARMONIZZAZIONE IN FUNZIONE DEL MERCATO INTERNO

L'armonizzazione dell'imposizione indiretta è espressamente prevista dal Trattato sul funzionamento dell'Unione europea all'art. 113¹, a norma del quale: *“il Consiglio, deliberando all'unanimità², su proposta della Commissione, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno”*.

In particolare, due sono le fasi che hanno interessato tale armonizzazione: la prima che va dalla stipula del Trattato di Roma, nel 1957, sino all'Atto Unico Europeo del 1986 e la seconda che, a partire da quest'ultimo, è caratterizzata dai contenuti del Trattato di Maastricht del 1992.

Nella prima fase, il processo di armonizzazione, che ha investito praticamente solo l'imposizione indiretta, si è concretizzato in una serie di interventi attivamente volti alla rimozione non soltanto delle barriere fiscali e delle distorsioni del mercato, ma anche di quelle misure protezionistiche poste in essere dai singoli Stati e tendenti a favorire i propri cittadini a scapito di quelli provenienti da altri Paesi membri³.

L'inizio dell'operazione di armonizzazione delle imposte sul valore aggiunto, verso l'IVA europea appartiene proprio a questa fase.

L'istituzione di tale imposta, appunto, armonizzata a livello europeo, ha rappresentato, non solo uno dei punti cardine della riforma tributaria delineata

¹ Ex art. 99 del Trattato CE.

² In merito all'unanimità come condizione per l'adozione dei provvedimenti in materia fiscale, si vedano le considerazioni di Rossi-Maccanico, *Ec Tax Law. L'evoluzione della politica fiscale comunitaria successivamente al tramonto della proposta sull'introduzione del voto a maggioranza in materia di produzione di norme di diritto fiscale europeo*, in *il fisco*, 2001.

³ Sacchetto C., *L'evoluzione del diritto comunitario in materia tributaria*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del Convegno *“I Settanta Anni di «Diritto e Pratica Tributaria»*, Cedam 2000, p. 810.

dalla legge delega del 9 ottobre 1971, n. 825, ma proprio l'attuazione di precise e vincolanti Direttive dettate dagli organi dell'allora Comunità Economica Europea, ora Unione Europea, per l'armonizzazione dei sistemi tributari dei Paesi membri⁴, nell'ambito ed in esecuzione degli impegni assunti con il Trattato di Roma⁵.

La fondata preoccupazione era, come si è detto, che l'imposizione indiretta sui consumi potesse contribuire ad accentuare le divergenze esistenti fra i sistemi fiscali dei vari paesi, rappresentando un ostacolo alla libera circolazione delle merci⁶. È evidente che un trattato-quadro come quello che istituisce la Comunità

⁴ Si vedano, a questo proposito, le due Direttive del Consiglio CEE dell'11 aprile 1967 e la direttiva del 9 dicembre 1969, la quale ultima aveva, fra l'altro, prorogato al 1° gennaio 1972 il termine ultimo per l'adozione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in precedenza fissato per il 1° gennaio 1970. Tale termine, come è noto, ha poi subito ulteriori "slittamenti", sino alla fissazione dell'entrata in vigore al 1° gennaio 1973. L'Italia è stata così l'ultimo dei Paesi firmatari del Trattato di Roma ad applicare il nuovo tributo, ormai in vigore in Francia sin dal 1954, in Germania dal 1° gennaio 1968, in Olanda dal 1° gennaio 1969, nel Lussemburgo dal 1° gennaio 1970, in Belgio dal 1° gennaio 1971.

Le disposizioni delle prime due Direttiva IVA sono state, in parte, abrogate e sostituite dalla Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE (c.d. VI direttiva). Successivamente, dal 1° gennaio 2007 è entrata in vigore la direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, contenente la rielaborazione (c.d. "rifusione") della previgente VI direttiva, che integra e sistematizza nel testo tutte le modifiche intervenute nel tempo. La dir. 2006/112/CE, attualmente in vigore, è stata successivamente oggetto di ulteriori integrazioni e modifiche nell'ambito del c.d. *VAT PACKAGE* (comunicazione del Consiglio europeo n. 15502/06 del 28 novembre 2006). In particolare, le modifiche adottate dopo la "rifusione" della VI direttiva sono riportate nelle direttive: 2006/138/CE del 19 dicembre 2006; 2007/75/CE del 20 dicembre 2007; 2008/8/CE e 2008/9/CE del 22 febbraio 2008; 2008/117/CE del 16 dicembre 2008; 2009/47/CE del 5 maggio 2009; 2009/69/CE del 25 giugno 2009; 2009/162/CE del 22 dicembre 2009; 2010/23/UE del 16 marzo 2010; 2010/45/UE del 13 luglio 2010; 2010/88/UE del 22 luglio 2013; 2013/61/UE del 7 dicembre 2013.

Per un panorama del laborioso processo storico, politico ed economico che ha preceduto ed accompagnato la scelta dell'IVA da parte degli organi direttivi della CEE, cfr. *L'imposta sul valore aggiunto nei Paesi della CEE*, Camera dei Deputati, Roma, 1970.

⁵ Riguardo al tema specifico dell'IVA, occorre richiamare le norme contenute nel Trattato di Roma (la cui numerazione degli articoli è stata modificata una prima volta per effetto del Trattato di Amsterdam del 2 ottobre 1997 e successivamente del Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007, in conseguenza del quale è confluito nell'attuale Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea), nella parte riservata alle disposizioni fiscali (PARTE TERZA, Titolo VII, Capo 2): gli articoli da 110 a 113, mirano ad evitare le doppie imposizioni e le discriminazioni in materia di imposte sul consumo, mentre gli articoli da 114 a 118 riguardano il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri in materia di imposte sul consumo.

⁶ L'IVA rappresenta, appunto, il culmine del processo evolutivo dell'imposizione sugli scambi. Nasce, storicamente, come si avrà modo di approfondire più oltre, dall'esigenza di superare le difficoltà connesse con l'imposizione plurifase cumulativa e ovviate solo in parte con l'imposizione monofase. Il motivo fondamentale che ha spinto verso l'adozione di un'imposta sul valore aggiunto, però, non risiede tanto nei pregi, più teorici che pratici, di tecnica fiscale, quanto nel carattere di neutralità che comunemente si attribuisce a tale tipo di imposta e che verrà esaminato più oltre. Cfr., sul punto, Camera dei deputati – Segretariato generale – Servizio studi legislazione e inchieste parlamentari, *L'imposta sul valore aggiunto nei paesi della CEE: testi legislativi e documenti comunitari*, Roma, 1970

economica europea, tendente ad eliminare gli ostacoli di ogni genere alla formazione di un mercato comune integrato, si sia occupato delle imposte indirette assegnando un posto particolare all'imposta sulla cifra d'affari.

In tale contesto, con un così ambizioso progetto, rappresentato dall'armonizzazione delle legislazioni nazionali sull'imposizione indiretta per arrivare un mercato unificato, unico, realmente paragonabile ad un mercato interno, l'introduzione dell'Imposta sul valore aggiunto quale attuazione di un modello uniforme, disegnato a livello europeo da direttive vincolanti per gli Stati membri è la chiara conseguenza della situazione preesistente. Originariamente, infatti, la maggioranza degli Stati membri⁷ tassava gli scambi attraverso delle imposte indirette applicate a cascata ad ogni fase del ciclo produttivo, con evidenti effetti negativi sugli operatori economici, nonché inefficienza di tali imposte rispetto alla crescente globalizzazione e complessità dei mercati⁸. Il meccanismo a cascata, infatti, presentava una molteplicità di problematiche. L'impossibilità per gli operatori del mercato di detrarre l'imposta pagata a monte provocava l'effetto c.d. di "imposta su imposta"⁹ e la c.d. "integrazione verticale" delle imprese, inoltre era la causa di considerevoli problematiche inerenti alla neutralità esterna¹⁰. Il calcolo dei rimborsi all'esportazione e dei conguagli all'importazione, infatti, avveniva secondo criteri che, inevitabilmente, contenevano elementi di arbitrarietà, dovendosi ricorrere a percentuali di calcolo determinate in base a criteri di media. In questo senso, tale meccanismo, si poneva quale ostacolo agli scambi intracomunitari e, più in generale, internazionali in quanto, atteso il cumulo dell'imposizione, era particolarmente

⁷ Ad eccezione della Francia, nel resto dei Paesi che costituivano l'allora Comunità Economica del Carbone e dell'Acciaio e la successiva Comunità Economica Europea, vigevano una serie di imposte plurifase cumulative

⁸ L'imposta generale sull'entrata (I.G.E.), istituita in Italia con regio decreto-legge 9 gennaio 1940, n. 2, costituisce un tipico esempio di imposta a cascata; tale tipo di imposta è definita tecnicamente come "imposta plurifase cumulativa sul valore pieno" (cfr. C. Cosciani, *Scienza delle finanze*, Torino, 1991, pp. 384 e 404).

⁹ Tipici delle imposte plurifase cumulative. Ciò comportava un costo aggiuntivo per i fornitori, pari non solo all'imposta non deducibile, ma all'applicazione dell'imposta su un valore che comprendeva il tributo applicato nella fase precedente alla produzione. Così, per esempio, l'imposta sopportata e non dedotta per l'acquisto di un bene X, che sarebbe X*IVA, sarà aumentata dell'ammontare dell'imposta per ogni ulteriore passaggio del ciclo produttivo e di commercializzazione, generando un "gravame su gravame". In merito ai problemi generati da questa tipologia di tributi, Cfr. C.S., Shoup, *Public Finance*, Aldine Publishing Company, Chicago, 1960, p. 246.

¹⁰ Sul concetto di "neutralità esterna" anche detta "internazionale", avremo modo di soffermarci più avanti.

difficile stabilire quale fosse l'esatta componente fiscale del prezzo di vendita per i prodotti che attraversavano le frontiere tra Paesi membri o erano presentati all'esportazione. Si era, dunque, nell'impossibilità di scorporare l'imposta¹¹ e di consentire l'esportazione al valore "netto" del prodotto, destinato ad essere nuovamente tassato nel Paese di destinazione. I vantaggi di un'imposta sui consumi, sia pure plurifase ma non cumulativa, basata sul meccanismo di detrazione di imposta da imposta¹² quale è l'Imposta sul valore aggiunto, rispetto a tali tributi cumulativi si mostrano, così, in tutta la loro evidenza¹³.

1.2.ARMONIZZAZIONE E NEUTRALITÀ DEGLI SCAMBI NEL MERCATO INTERNO

La sostituzione delle imposte indirette a cascata, con un'imposta plurifase al consumo come l'IVA è funzionale, quindi, all'integrazione del mercato. Il nuovo modello di imposizione, disegnato dalle prime due direttive¹⁴ come un prelievo segmentato e teso a gravare economicamente sul consumo finale, doveva sostituire tutti i sistemi a cascata allora vigenti che, come si è detto poco sopra, fra i modelli dei diversi Paesi membri, rappresentavano la maggioranza. Questa scelta era dettata dalla necessità di creare un mercato pienamente concorrenziale all'interno del quale l'imposta sui consumi non gravasse sugli operatori economici. Essenzialmente, quindi, era una questione che muoveva dalla necessità di potenziare la neutralità dell'imposizione indiretta¹⁵, in ogni sua

¹¹ Al fine evidente di neutralizzare la doppia imposizione.

¹² A proposito dei diversi "modelli" ipotizzabili di imposizione sulle vendite plurifase non cumulativa e sulla superiorità dell'imposta sul valore aggiunto, si veda B.J.M. Terra, *Sales Taxation: The Case of Value Added Tax in the European Community*, Hardcover – January 1, 1997

¹³ Come affermato da Tamburro e Rivano, questi tributi, come l'IGE italiana, provocano "effetti distorsivi della concorrenza nel mercato interno in dipendenza del diverso peso di tale tributo ai vari stadi del processo economico, la penalizzazione dei prodotti caratterizzati da un ciclo di fabbricazione spezzato, la ricerca di posizioni competitive attraverso una concentrazione verticale delle imprese [...] rappresentano ormai una grossa falla che, al pari delle caratteristiche strutturali di tale tributo, si ingigantisce man mano che il nostro sistema produttivo abbandona le tecniche artigianali e assume forme più perfette di economia industriale". E. Tamburro, C. Rivano, *Le implicazioni politico economiche e tecnico amministrative della imposta sul Valore Aggiunto in Italia*, Istituto per l'Economia Europea, Roma, 1968, p.8.

¹⁴ La *Prima Direttiva*, ovvero la direttiva n. 67/277/CEE, costituisce una sorta di preambolo all'armonizzazione vera e propria dell'imposta sul valore aggiunto. Infatti l'intervento sulla struttura e sulle modalità di applicazione dell'imposta, in cui assume rilevanza centrale il principio di *neutralità*, avvengono con la *Seconda Direttiva*, n. 67/288/CEE destinata, poi, ad essere riorganizzata e sistematizzata con la VI Direttiva, n. 77/388/CE.

¹⁵ Come si evince dal rapporto Neumark, p. 55, quando emerge una prima definizione di quella che poi sarà nota come neutralità nel modello IVA.

accezione. A questo proposito va precisato che il carattere neutrale dell'imposta sul valore aggiunto produce l'effetto di assoggettare al prelievo "definitivo"¹⁶ il consumatore finale¹⁷. Tale effetto, però, è solo secondario. L'esigenza di connotare la nuova imposta sul valore aggiunto del carattere della neutralità non nasce solo a questo fine. La neutralità, infatti, è volta a garantire che tutti gli operatori economici si vengano a trovare sullo stesso piano senza, cioè, doversi più preoccupare del numero di passaggi che caratterizza un determinato ciclo economico, non dovendo mai versare all'erario più della differenza fra IVA a debito ed IVA a credito, in ragione del meccanismo applicativo dell'introducenda imposta indiretta, non più caratterizzato dalla cumulatività¹⁸. Quindi, rivalsa e detrazione¹⁹, rappresentano il cuore del meccanismo applicativo della nuova imposta, eliminando gli effetti distorsivi e permettendo che il carico impositivo non vari in funzione del numero di transazioni che costituiscono un determinato ciclo produttivo e commerciale²⁰. L'imposta sul valore aggiunto, inoltre, elimina

¹⁶ Definitivo perché il consumatore, non essendo soggetto passivo del tributo, non ha il diritto di detrarre l'imposta versata a monte, sugli acquisti effettuati e, di conseguenza, è l'unico soggetto della catena "commerciale" a restare effettivamente depauperato per effetto dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

¹⁷ Sugli effetti della neutralità nell'IVA si veda MACARRO (cita bene) e dottrina ivi citata. Sulla necessità di un modello di imposta neutrale come garanzia della traslazione del prelievo sul consumo si è espressa in numerose occasioni la Corte di Giustizia, fra le altre si vedano C-515/07, punto 27; C-98/98, punto 19; C-268/03, punto 19; C-37/95, punto 15; C-110/98, punto 44.

¹⁸ Sul punto si veda MONDINI, *Il principio di neutralità dell'iva tra "mito" e (perfettibile) realtà*, in DI PIETRO – TASSANI (A cura di), *Principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013, il quale afferma, a pag. 274 che sul piano del mercato unico, il concetto di neutralità non implica soltanto un divieto di doppia imposizione, ma un'ideale parità di posizioni concorrenziali tra merci che circolano e imprese che operano nel territorio europeo.

¹⁹ La rivalsa costituisce attuazione nell'ordinamento nazionale dell'obbligo di addebito previsto a livello europeo ed opera, assieme alla detrazione, come strumento giuridico necessario affinché l'imposta sul valore aggiunto incida, di fatto, solo il consumatore finale. In questo senso è orientata la Corte di Giustizia Europea, sul punto si vedano, infatti, fra le altre, CGUE del 21 ottobre 2010, causa C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*; CGUE del 15 marzo 2007, causa C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken*; CGUE del 3 marzo 1998, causa C-252/86, *Bergandi/Directeur général des impôts*; CGUE del 4 febbraio 1998, causa C-391/85, *Commissione/Belgio*; CGUE del 18 dicembre 1997, causa C-384/95, *Landboden-Agrardienste/Finanzamt Calau*; CGUE del 24 ottobre 1996, causa C-317/94, *Elida Gibbs / Commissioners of Customs and Excise* e CGUE del 29 febbraio 1996, causa C-215/94, *Mohr/Finanzamt Bad Segeberg*. A livello nazionale tale assunto è confermato dall'obbligatorietà della rivalsa.

²⁰ Considerando sempre una situazione *ceteris paribus*, in cui non cambiano i valori aggiunti delle operazioni separate, se queste si integrano o si realizzano in maniera specializzata. I vantaggi dell'IVA rispetto agli altri sistemi di imposizione indiretta a cascata, vengono chiaramente spiegati da Manzoni, il quale afferma che l'IVA permette di evitare le discriminazioni delle imposte cumulative legate al numero dei passaggi effettuati nel processo produttivo o distributivo e, soprattutto: "la somma dei valori aggiunti [...] sarà sempre uguale al valore finale dei beni e dei servizi al consumo. Potrà perciò variare il valore aggiunto attribuibile e, quindi l'imposta prelevabile, ad ogni scambio di beni o di servizi; ma il gettito complessivo risulterà comunque pari

la preminenza assunta, sotto la vigenza dei sistemi di imposizione indiretta a cascata, dal fattore capitale rispetto al fattore lavoro. Ma, soprattutto, consente un notevole potenziamento della neutralità esterna²¹, anche detta internazionale o transfrontaliera²².

L'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto si presenta, così, come la miglior soluzione per il superamento di quelli che già all'epoca²³ erano stati individuati come i limiti alla piena realizzazione del mercato unico²⁴, che passa necessariamente attraverso l'unione doganale ed all'interno del quale persone, merci, capitali e servizi possono liberamente circolare. Tali limiti sono rappresentati dalla presenza di distorsioni delle legislazioni nazionali, che comportano disparità di trattamento fiscale di merci e servizi e che devono essere corrette attraverso il ricorso ad un'imposta armonizzata che colpisca da ultimo il consumo²⁵.

a quello di un'imposta applicata *una tantum* sul valore pieno dei beni o servizi". I. Manzoni, *Le deviazioni dalla neutralità nel modello italiano*, Giappichelli, Torino, 1973, pp. 14-20.

²¹ Questo perché essendo esattamente conoscibile l'ammontare dell'imposta prelevata ad ogni passaggio, è possibile applicare un meccanismo più aderente al dato reale al fine di determinare gli sgravi all'esportazione e le compensazioni all'importazione, i c.d. *Border tax adjustments* per dirlo con il linguaggio del WTO.

²² Anche se la dottrina maggioritaria opta per il termine *esterna*, si ritrovano altre accezioni. Per esempio, Brands la denomina neutralità "tra nazioni" o internazionale. Cfr. J. Brands, *Comment: Trade-off between Subsidiary and Neutrality*, in K. Vogel, J. Brands, K. Van Raad, *Taxation of cross-border income, harmonization, and Tax neutrality under European Community Law. An Institutional Approach*, Kluwer International Law, Amsterdam, 1994.

²³ Il riferimento è al *Report on the common market* preparato dal Comitato intergovernativo sull'integrazione europea, che avrebbe poi costituito la base per la bozza di trattato sottoscritto a Bruxelles il 26 giugno 1956. Per una ricostruzione della letteratura in ordine al risultato dei lavori di questa commissione il riferimento è, per l'Italia, a FILIPPI, *Valore aggiunto (imposta sul)*. In ordine al rapporto tra armonizzazione e realizzazione del mercato comune si veda MORTELMANS, *The common Market, the internal market and the single market, what's in a market?* in «Common Market Law Review», 1998, 102; HAN-SHAW, *Value-Added Taxation: The Economic Consequences* in «Journal of world trade», 1970, 549; ANTAL, *Harmonization of turnover taxes in the Common Market*, in «Common Market Law Review», 1963, *passim* e in particolare, 1951

²⁴ D'accordo con lo Spaak Report i limiti alla realizzazione del mercato comune dopo la conclusione del Trattato di Roma sono due: la presenza di controlli alle dogane, che limitavano la possibilità per le merci di circolare liberamente e la difformità di modelli d'imposizione fiscale sul consumo.

²⁵ *Spaak Report*, Chapter 2, Correction of Distorsions and Harmonization of National Legislation, pag. 14.

Il c.d. Rapporto Spaak è un documento, presentato il 29 maggio 1956 alla Conferenza di Venezia dei ministri degli esteri dal comitato intergovernativo c.d. Comitato Spaak (sul quale si veda la prossima nota), contenente indicazioni dettagliate sulla creazione della CEE e dell'EURATOM. Tale documento si articolava in tre parti: mercato comune, energia nucleare e settori che necessitavano di interventi (energia, trasporti e telecomunicazioni). Il rapporto, che portò in breve tempo alla firma dei Trattati della CEE e dell'EURATOM, prevedeva anche una struttura istituzionale simile a quella della già costituita CECA.

Quando, nel 1956, la Commissione Spaak²⁶ iniziò ad interrogarsi sul percorso da seguire per giungere alla creazione del mercato unico, uno dei temi affrontati fu proprio l'opportunità di armonizzare l'imposizione indiretta sui consumi. In questa prima fase, dunque, inizia a delinarsi in materia tributaria quello che il trattato intende per armonizzazione²⁷, tuttavia la nozione rimane ancora vaga.

Posto che scopo dell'Unione europea è l'istituzione di un mercato nel quale la concorrenza non sia falsata, la fiscalità non rappresenti un ostacolo alla libera circolazione delle persone, delle merci, dei servizi, dei capitali ed alla libertà di stabilimento, gli Stati membri hanno dotato l'Unione della competenza a disciplinare direttamente solo determinate materie specificamente individuate, mantenendo sovranità esclusiva per tutte le altre che, conseguentemente, possono essere oggetto di intervento unicamente nel rispetto del principio di sussidiarietà.

Nel settore della fiscalità, che non è stato devoluto alla competenza dell'Unione, lo strumento per raggiungere gli obiettivi del Tratto è rappresentato dall'*armonizzazione* delle legislazioni nazionali.

L'espressione *armonizzazione*, concetto ben distinto da quello di *unificazione*²⁸, non compare nel Trattato, derivando piuttosto dall'integrazione delle nozioni di

Sull'IVA quale imposta sui consumi metto qualche riferimento qui. Vedi biblio reperita da note 3 e 5 di G. Fransonì, Spunti sulla nozione di "consumo" di beni e di servizi nell'IVA con particolare riferimento alle operazioni internazionali, in Riv. dir. trib., fasc. 10, 2004, p. 543, per citarla bene.

²⁶ Istituito durante la Conferenza di Messina del 1° giugno 1955 fra i ministri degli esteri dei paesi membri della CECA, il Comitato presieduto dal ministro degli esteri belga Paul Henry Spaak aveva il compito di esaminare, perfezionare e trasformare in strumenti concreti le direttive e le idee scaturite dalla conferenza.

In sostanza, a Messina si abbandonò la precedente politica d'integrazione europea per settori (cui restava fedele soltanto la Francia) e si cominciò ad operare in vista della cd. integrazione orizzontale, cioè l'unione economica dell'Europa nel suo insieme da realizzare mediante la creazione di un mercato comune in cui avrebbero avuto libera circolazione i vari fattori della produzione (lavoro, capitali, merci e servizi).

Il 30 maggio 1956 i Ministri degli esteri dei sei paesi membri della CECA si riunirono a Venezia per negoziare la trasformazione del cd. Rapporto Spaak in veri e propri trattati. Tale rapporto, infatti, già precedentemente approvato dall'Assemblea della Comunità carbo-siderurgica, proponeva l'istituzione di una Comunità Economica Europea (CEE) e di una Comunità Europea per l'Energia Atomica (CEEA). I negoziati si protrassero fino al febbraio del 1957 (*Conferenze di Bruxelles e Parigi*) e, finalmente, il 25 marzo dello stesso anno si giunse alla firma a Roma dei trattati istitutivi delle due organizzazioni.

²⁷ Al tempo, ovvero prima dell'introduzione dell'IVA, c'erano ancora molte perplessità circa le modalità da adottare per l'armonizzazione a livello tributario. Sul punto si veda VOGELAAR, *Tax harmonization in the European Community*, Common Market Law Review, 1970, 7, Issue 3, pp. 334 e ss.

²⁸ Come evidenzia Sacchetto C., *Armonizzazione fiscale nella Comunità Europea*, in Enc. Giur. Treccani, vol. II, "Armonizzazione non significa unificare (sotto un profilo testuale i due termini sono infatti antitetici) ogni norma legislativa o amministrativa regolante un'imposta o un

ravvicinamento e coordinamento delle legislazioni nazionali²⁹; il termine, tuttavia, è entrato in uso nel suo significato di “*procedimento attraverso il quale i vari Paesi effettuano di comune accordo, o l’Autorità preposta al Trattato impone, la modifica di una determinata norma*”³⁰.

La preferenza del legislatore europeo per l’*armonizzazione* è confermata dalla scelta della Direttiva quale strumento funzionale al suo perseguimento, data l’attitudine di tale strumento normativo a vincolare i destinatari, ovvero gli Stati, al raggiungimento degli obiettivi in essa previsti, lasciando agli stessi la discrezionalità in ordine alla scelta dei mezzi più adeguati in ragione del proprio ordinamento giuridico, in perfetta coerenza con il principio di sussidiarietà contenuto nell’art. 5 del Trattato sull’Unione europea. Non essendo, dunque, ricompreso nel novero delle materie devolute alla competenza del legislatore europeo, il settore fiscale viene preso in considerazione dal Trattato di Roma, fra quelli che si manifestavano come potenzialmente di ostacolo alla creazione del mercato unico. In questo senso, l’azione dell’Unione nell’ambito della politica fiscale è stata ritenuta meramente strumentale alla creazione dell’Unione economica, pertanto, in questa prospettiva, l’armonizzazione fiscale è il mezzo attraverso il quale si è ritenuto di poter eliminare gli ostacoli di natura fiscale alla creazione del mercato.

Di tale posizione vi è traccia sia nei preamboli delle Direttive in materia fiscale, sia in numerose pronunce della Corte di Giustizia che evidenziano come un certo utilizzo degli strumenti fiscali, da parte degli Stati membri, può agevolmente tradursi in distorsioni della concorrenza ed in trattamenti discriminatori e/o restrittivi delle libertà fondamentali garantite dal Trattato.

La scelta del Trattato, in ordine alla politica fiscale dell’Unione va, quindi, inquadrata principalmente in questa prospettiva strumentale, ciò senza dimenticare che un ruolo importante è, senza dubbio, occupato dall’interesse che per gli Stati membri continua a rappresentare l’esclusività della sovranità impositiva.

sistema tributario, ma solo adeguarsi ad un tipo comune (presupposto, base imponibile, aliquote) ed eliminare le divergenze più gravi.”

²⁹ A titolo esemplificativo, di *coordinamento* il TFUE parla negli artt. 52 e 53, mentre al *ravvicinamento* delle legislazioni è, in particolare, dedicato il Capo 3 del TFUE.

³⁰ La definizione è di Cosciani C., *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958, p. 88.

Tali aspetti, dunque, hanno sicuramente determinato la previsione di un'armonizzazione fiscale espressamente limitata alle sole imposte indirette, trascurando, quasi completamente, di affrontare le problematiche concernenti gli effetti di una tassazione diretta, lasciata troppo alle libere decisioni di politica fiscale dei singoli Stati membri. Per queste ultime una prima opera di armonizzazione è iniziata solo negli anni '90, dopo un'attenta riflessione degli organismi europei, culminata nell'Atto Unico Europeo del 17 febbraio 1986, in seguito al quale è emersa ancora più evidente la necessità di armonizzare anche alcuni settori dell'imposizione diretta, specificamente in materia societaria.

Tale scelta, seppur apparentemente in ritardo rispetto all'opera di armonizzazione che ha interessato il settore delle imposte indirette, è giunta in una fase cruciale del percorso dell'attuale Unione europea, ovvero nel momento del passaggio dalla logica del "mercato comune" a quella del "mercato interno", quale vero e proprio mercato unico anche nei rapporti con i mercati terzi rispetto all'Unione europea, nel quale la territorialità diventa propriamente europea, ossia una territorialità che segna l'unicità del territorio europeo negli scambi con i mercati terzi.

Gli effetti distorsivi derivanti dalla carenza di armonizzazione nell'ambito dell'imposizione diretta, infatti, erano noti alle istituzioni europee ben prima del 1986³¹, tuttavia il primo progetto perseguito con la stipula del Trattato di Roma era la creazione di un "mercato comune", inteso come zona di libero scambio delle merci, in cui una posizione di primaria importanza era stata attribuita all'esigenza di eliminare le misure protezionistiche nazionali e di armonizzare, come vedremo nelle prossime pagine, l'imposizione indiretta sugli scambi. Nella prospettiva della creazione di un mercato con tali caratteristiche, la natura residuale della previsione contenuta nell'art. 100³² appare coerente, atteso che una previsione più specifica avrebbe potuto essere in contrasto con il principio di proporzionalità³³.

³¹ In questo senso si veda il "*Rapporto del Comitato Fiscale e Finanziario*", Bruxelles 1962, c.d. *Rapporto Newmark*.

³² Previsione secondo cui il Consiglio può stabilire direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni degli Stati membri che abbiano un'incidenza sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato.

³³ Nell'ottica della creazione del mercato comune, infatti, la necessità di armonizzare le imposte indirette ben può avere carattere residuale, essendo prevista in maniera residuale da una disposizione di chiusura come quella di cui all'art. 100.

Del tutto diversa, invece, si mostra la prospettiva successivamente alla stipula del Trattato di Maastricht e dell'Atto Unico Europeo. Con tali atti, gli Stati membri si impegnano a qualcosa di più rispetto ai contenuti del Trattato di Roma, non più solo la costituzione del mercato comune, bensì l'instaurazione di una ben più complessa unione economica e monetaria, contraddistinta da un mercato senza barriere doganali, avente le caratteristiche di un mercato interno. In questo senso, l'armonizzazione nel settore delle imposte dirette non si pone più come intervento eventuale, semplicemente auspicabile, bensì come necessario, alla stessa maniera in cui lo è stato per le imposte indirette.

Ecco che, nell'evoluzione dell'armonizzazione europea, il ruolo della territorialità, intesa anche nella sua accezione propriamente europea, che faccia risultare il mercato unico un vero e proprio mercato interno europeo, nei confronti dei mercati terzi, è quello di strumento, di criterio, per la disciplina delle diverse fattispecie impositive. In particolare, nel settore dell'imposizione indiretta, e specificamente dell'IVA, lo strumento territoriale rappresenta uno degli elementi dell'armonizzazione del modello impositivo³⁴. È proprio in questo senso che la territorialità assume i caratteri di vero e proprio requisito che concorre a determinare l'applicabilità o meno, all'operazione posta in essere, dello specifico regime che, a seconda della ricorrenza degli altri requisiti specificamente richiesti, è previsto per le diverse tipologie di operazioni. Diversamente, infatti, nessun regime sarebbe applicabile, in quanto non si avrebbe nemmeno un'operazione rilevante ai fini dell'imposta essendo la stessa non territorialmente rilevante e, dunque, esclusa dal campo di applicazione IVA.

Dato, poi, il contesto storico-politico in cui queste prime riflessioni si sviluppano, è stata inevitabile la "trasformazione" dell'armonizzazione in ravvicinamento delle legislazioni nazionali³⁵, così da garantire una piena realizzazione delle

³⁴ Nel settore dell'imposizione diretta, invece, lo strumento territoriale acquista un rilievo più immediato essendo, soprattutto per la disciplina fiscale dei dividendi infragruppo e sulle royalties, strumento non solo di ripartizione della titolarità all'imposizione ma, soprattutto, di eliminazione della doppia imposizione che, a differenza di quella che potrebbe aversi nell'IVA, graverebbe definitivamente sugli operatori.

³⁵ Tale trasformazione in "ravvicinamento delle legislazioni" ha condotto ad un sistema impositivo sui consumi che, lungi dal divenire comune così come previsto dall'originario progetto di armonizzazione, ha finito con il costituire una sorta di somma di regimi nazionali, a loro volta caratterizzati da scelte di attuazione del modello comunitario fortemente diversificate, anche se tutt'ora tollerate.

libertà economiche garantite dal Trattato³⁶. In materia di IVA, poi, concordemente agli obiettivi del legislatore europeo, l'armonizzazione delle legislazioni nazionali in un modello unitario è volta al raggiungimento di un effetto prima di tutto economico, posto che, come si è detto, uno dei principali oggetti di studio della Commissione Spaak era il mercato unico, i temi di interesse fiscale oggetto di studio al suo interno erano l'eliminazione dei dazi doganali interni fra gli Stati membri con la conseguente introduzione di un tariffario doganale unificato e, al fine di garantire un'effettiva uniformità del mercato interno, la possibilità di unificare l'imposizione indiretta sui consumi³⁷. In un simile contesto la scelta del modello di imposta sulla cifra d'affari, al quale dovevano uniformarsi tutti gli Stati membri, richiedeva il soddisfacimento di una serie di esigenze, nate dalla constatazione che le disparità fra le legislazioni degli Stati europei erano fortemente ostative allo sviluppo di un mercato comune,

³⁶ Per meglio comprendere il nesso che collega il diritto primario, vale a dire il Trattato, a diritto derivato, vale a dire le direttive in materia di IVA, è necessario leggere l'art. 113 tenendo presenti le modifiche ed integrazioni che ha subito per opera del Trattato di Maastricht (in attuazione dell'Atto Unico europeo, quale discrimine tra le due fasi di evoluzione del diritto europeo). È necessario considerare, anzitutto, le novità apportate dal Trattato di Maastricht al Trattato di Roma: la creazione di un'unione economica e monetaria, uno sviluppo armonioso delle attività economiche, una crescita sostenibile e non inflazionistica, un elevato grado di competitività, la coesione economica e sociale e la solidarietà tra gli Stati membri. Questi obiettivi hanno, di fatto, ampliato le politiche di intervento dell'Unione europea, investendo numerosi nuovi settori e, a rigore, avrebbero altresì comportato la necessità anche di una politica fiscale comune, idonea a favorirne il perseguimento. È, altresì, necessario porre l'accento su un altro aspetto rilevante: la valorizzazione che si è avuta nella seconda fase dell'armonizzazione, dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità, quali limiti all'intervento degli ordinamenti degli Stati membri. In altre parole, se nella prima fase la prospettiva del mercato unico è stata una sorta di propulsore dell'armonizzazione fiscale, nella seconda fase questa spinta, che pur ha avuto con il Trattato di Maastricht l'importante stimolo della creazione dell'unione economico-monetaria con l'abolizione delle frontiere ha dovuto, contestualmente, confrontarsi con la riaffermata valenza dei principi di sussidiarietà e proporzionalità, quali limiti all'intervento comunitario. Questi caratteri, unitamente alla previsione secondo la quale le delibere in materia di fiscalità sono prese all'unanimità, rappresentano il quadro entro il quale va collocata la, non ancora completa, armonizzazione dell'IVA. La determinazione delle aliquote, ad esempio, elemento che notoriamente costituisce una delle cause principali di distorsione della concorrenza, atteso che rappresenta la più espressiva forma di autonomia impositiva degli Stati, stenta ad essere oggetto di intervento radicale da parte dell'unione europea ed, in questo senso, il voto all'unanimità non costituisce certamente un elemento di favore.

³⁷ Tale finalità emerge anche dai considerando della prima direttiva IVA, 67/227/CEE nei quali si legge che la realizzazione di un mercato comune che implichi una sana concorrenza e presenti caratteristiche analoghe a quelle del mercato interno, obiettivo essenziale del Trattato nel quadro di un'unione economica, presuppone l'applicazione negli Stati membri di legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari che non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione delle merci e dei servizi nel mercato comune che siano, cioè, diversamente da quelle allora vigenti, armonizzate sulla base di un modello disegnato a livello europeo e mediante un percorso che, necessariamente, sarebbe stato per tappe. Un percorso in cui il ruolo delle prime due direttive era estremamente chiaro, politico quello della prima e di disegno effettivo della nuova imposta indiretta sui consumi della seconda. Ma di questo avremo modo di parlare in seguito.

dotato di caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno. A questo proposito, il Comitato *Newmark*, nel rapporto conclusivo sullo studio degli effetti causati dalle diverse legislazioni fiscali³⁸, aveva proposto l'abolizione delle imposte cumulative sulla cifra d'affari lorda e la loro sostituzione con un'imposta sulla cifra d'affari netta, che avesse un'aliquota all'incirca uguale in tutti gli Stati, che si applicasse a tutti gli stadi della produzione e della commercializzazione, che fosse detraibile e che prevedesse le medesime ipotesi di esenzione in tutti gli Stati membri. Il modello scelto dalla Commissione fu quello della T.V.A. francese che, in virtù della positiva esperienza, viene fatto proprio e rielaborato al punto da divenire quello che, comunemente, è detto un "tributo europeo".

Come si è già accennato, caratteristica fondamentale dell'IVA è l'essere neutrale nei confronti dei soggetti passivi: l'imposta è neutra in quanto il meccanismo delle detrazioni di imposta da imposta rende irrilevante il numero dei passaggi che subisce il bene prima di arrivare allo stadio finale del consumo. La struttura dell'imposta, quindi, è tale da essere idonea a colpire economicamente solo il momento in cui il bene o il servizio escono dall'esercizio di attività imprenditoriali, professionali o artistiche, per essere immessi in consumo³⁹. Il meccanismo applicativo dell'IVA è perfettamente coerente con la visione europea del mercato, poiché neutralità dell'imposta per gli operatori, unitamente ad uniformità del regime della detrazione, delle aliquote, delle esenzioni e delle esclusioni, sono caratteristiche strumentali ad un corretto funzionamento del mercato. La neutralità fiscale degli scambi, infatti, ha la specifica funzione di evitare che questi subiscano effetti pregiudizievoli a causa degli effetti distorsivi che le norme tributarie possono avere. Tale caratteristica, però, è idonea e coerente con i fini perseguiti dal Trattato unicamente se inserita in una struttura interamente armonizzata⁴⁰. Il meccanismo applicativo dell'IVA è estremamente

³⁸ Comunità Economica Europea – Commissione, *Rapporto del Comitato fiscale e finanziario*, Bruxelles 1962.

³⁹ Così Lupi R., *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. Giur. Treccani*, XVI, Roma, 1989 e Lupi R. – M. Giorgi, *Imposta sul valore aggiunto (IVA)*, in *Enc. giur. Treccani*, 2006, p.7.

⁴⁰ A tale proposito è opportuno sottolineare come, ad oggi, in realtà il sistema dell'IVA lungi dall'essere un sistema impositivo comune, come previsto nell'originario progetto di armonizzazione, ma sia costituito da una sorta di somma dei regimi nazionali, caratterizzati da scelte di attuazione del modello europeo fortemente diversificate, anche se tollerate. Con queste parole si esprime Di Pietro A., nella presentazione de *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea – L'esperienza e l'efficienza dell'armonizzazione*, a cura di Di Pietro A., *Dipartimento delle Politiche Fiscali del Ministero dell'Economia e Guardia di Finanza – Scuola di Polizia Tributaria*,

complesso e preciso, conseguentemente, per funzionare correttamente è necessario che tutti gli elementi strutturali dell'imposta siano effettivamente armonizzati: soltanto in questi termini l'IVA rende l'imposizione indiretta sugli scambi coerente con il Trattato.

1.3.LA TERRITORIALITÀ A GARAZIA DELL'ARMONIZZAZIONE

1.3.1. ARMONIZZAZIONE E COMMERCIO INTERNAZIONALE

La territorialità dell'imposta sul valore aggiunto è uno degli elementi che necessitano di applicazione uniforme da parte degli ordinamenti giuridici degli Stati membri, poiché è sufficiente la stessa possibilità di scelta in merito allo Stato in cui rendere imponibile un bene o un servizio a creare una situazione di potenziale distorsione all'interno del mercato. Tuttavia, la territorialità, è solo uno degli elementi dell'imposta sul valore aggiunto che devono essere armonizzati, non l'unico e, per l'operatore economico, non necessariamente il più rilevante, in quanto l'importanza del ruolo occupato dalla territorialità nell'IVA si evidenzia non tanto in capo all'operatore economico, bensì a livello di funzionamento del mercato. Nell'ottica del mercato unico e di una territorialità sempre più europea, che unifichi tale mercato nei rapporti commerciali con i Paesi terzi, è di particolare rilevanza la sistematizzazione e l'armonizzazione delle

Giugno 2003, Tomo I, p. 10, secondo il quale: “Nel settore dell'imposizione indiretta quella sul valore aggiunto è ancor oggi caratterizzata dalla precarietà che riguarda la sua stessa funzione: quella originaria di garanzia di neutrale imposizione sui consumi in un mercato unico con un sistema unico che operi come supporto e non come condizionamento per le libertà economiche del mercato integrato. Il principio dell'imposizione secondo l'origine avrebbe dovuto costituire il corollario di quella finalità; una scelta necessaria per il funzionamento di un mercato unico in cui la circolazione di merci e servizi avrebbe dovuto avvenire alle stesse condizioni fiscali dei mercati interni. Il principio dell'imposizione secondo l'origine doveva ispirare quel sistema complesso di imposizione sui consumi definito sistema comune. Naturale che, con la mancata attuazione di quel principio ispiratore, tale sistema impositivo sui consumi, lungi dal divenire comune, come previsto nell'originario progetto di armonizzazione, abbia finito con il costituire una sorta di somma di regimi nazionali, a loro volta caratterizzati da scelte di attuazione del modello comunitario fortemente diversificate, anche se tutt'ora tollerate. Tali disarmonie applicative sono a loro volta l'ostacolo più difficile alla completa realizzazione del mercato unico nel coerente rispetto del principio di tassazione all'origine che l'ha ispirato. Hanno a loro volta prodotto, per l'imposizione sui consumi, una pluralità di mercati che soli possono essere garanti dell'attuale pluralità di regimi impositivi. Le ragioni fiscali interne solo apparentemente sono tutelate dalla tassazione del consumo, dall'applicazione delle sempre più diffuse deroghe al regime dei servizi ... Dal confronto di tali disarmonie emergono infatti distorsioni concorrenziali alimentate proprio dalla diffusa e convinta autonomia normativa degli Stati. Questa però finisce con il favorire poi violazioni di quel principio di neutralità che, a sua volta, costituiva la ragione stessa del vincolo per gli Stati membri. La contraddizione è così compiuta: la precarietà del sistema comune alimenta una pluralità di regimi impositivi che, a loro volta, impediscono la piena affermazione del sistema comune”. La metto qui questa citazione o alla nota 49?

“esenzione all’esportazione” – per utilizzare il lessico delle Direttive IVA – ovvero di quelle operazioni che delimitano il mercato interno dell’Unione nei confronti, appunto, dei mercati terzi.

Più precisamente, nei rapporti con i mercati internazionali l’armonizzazione non riguarda il modello di tassazione, come invece all’interno del mercato unico, ma è il regime necessario per attuare, anche in questo contesto, il criterio territoriale adottato nel mercato europeo. Tale criterio prevede, sin dalle prime direttive, la tassazione delle importazioni e la detassazione delle esportazioni. Riportando queste considerazioni alle operazioni di commercio internazionale, l’esistenza del requisito territoriale, che è data dalla presenza sul territorio dello Stato dei beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, diviene il requisito preliminare all’analisi degli ulteriori requisiti necessari ai fini della riconduzione dell’operazione allo specifico regime di non imponibilità. Infatti, solo una volta riscontrata la rilevanza territoriale dell’operazione si possono analizzare i contorni del presupposto oggettivo dell’operazione per comprendere lo specifico regime ai cui ricondurla. Se la stessa, essendo territorialmente rilevante, sia imponibile o meno e da cosa, questa possibilità, dipenda.

Inizia, così, già a delinearsi il ruolo del criterio di territorialità⁴¹ nell’ambito dell’imposta sul valore aggiunto, quale requisito del regime applicabile alle operazioni poste in essere dai soggetti passivi⁴². Requisito la cui assenza determina l’irrilevanza delle operazioni ai fini stessi dell’imposta. Facendo, poi, specifico riferimento alle cessioni di beni, come meglio vedremo, il criterio di territorialità determina conseguenze differenti a seconda del mercato di riferimento. In particolare, nei rapporti interni dalla territorialità dipende l’imponibilità ovvero l’esclusione dal campo di applicazione dell’imposta; nei rapporti internazionali determina la non imponibilità ovvero l’esclusione dal

⁴¹ In questo senso si è espressa più volte la Corte di Giustizia UE (Cfr., per tutte, la sentenza del 6 aprile 2006, causa C-245/04, *EMAG Handel Eder*, ECLI:EU:C:2006:232 e le conclusioni dell’Avvocato Generale Pedro Cruz Villalón nella causa C-388/11, *Le Crédit Lyonnais*, ECLI:EU:C:2013:541) facendo, appunto, emergere il ruolo di criterio per la corretta ripartizione del gettito che svolge la territorialità nel contesto dell’imposta sul valore aggiunto.

⁴² In tal senso per l’IVA si confronti la relazione ministeriale con lo schema del D.P.R. n. 633/1972; si veda Fedele A., *Esclusioni ed esenzioni della disciplina dell’IVA*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, I, pp. 146 e ss.; Micheli G. A., *Dalle direttive comunitarie sull’IVA alla nuova legislazione italiana*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1979, I, pp. 663 e ss.

campo di applicazione dell'imposta. Tutto questo, ovviamente, dipende dalla compresenza, assieme all'elemento territoriale, degli altri specifici requisiti del regime, che verranno analizzati nelle prossime pagine per comprendere, in particolare, la relazione in cui si pongono cessioni di beni e cessioni all'esportazione all'interno del sistema IVA.

In questo contesto l'esame degli effetti sul commercio internazionale dell'imposta sul valore aggiunto presenta un particolare interesse, considerando anche che una fra le ragioni che portarono all'introduzione di questa forma d'imposizione fu proprio l'effetto favorevole che, secondo i suoi sostenitori, tale imposta avrebbe apportato agli scambi internazionali dei Paesi che l'avrebbero adottata. Dove per scambi internazionali si intendeva, allora⁴³, tanto gli scambi fra Paesi membri⁴⁴ quanto quelli con i Paesi terzi.

Tale effetto favorevole sugli scambi internazionali, *latu sensu* intesi, è dovuto alla eliminazione delle distorsioni negli scambi di beni causate dalle diversità di strutture fiscali⁴⁵. Per valutare la rispondenza dell'imposta sul valore aggiunto a tali esigenze è opportuno fare riferimento al sistema secondo il quale vengono attuati gli scambi internazionali da parte dei Paesi dell'Unione. A questo fine è

⁴³ Il "Libro Bianco" sul mercato unico del 1985, alla Parte III, prendeva in esame "l'eliminazione delle barriere fiscali". La Commissione Europea, in tale documento, considerò necessaria l'abolizione di ogni sorta di frontiera fra gli Stati membri, in un'ottica di crescente armonizzazione delineando, a tal fine, un apposito piano di sviluppo. Il completamento del mercato unico avrebbe dovuto comportare l'abbandono del criterio di tassazione nel Paese di destinazione, per gli scambi effettuati all'interno del perimetro europeo, ovvero fra soggetti appartenenti a diversi Stati membri, e favorire l'adozione del nuovo sistema basato sul criterio di tassazione nel Paese d'origine. Tuttavia, mancando una reale armonizzazione – ci troviamo infatti ad avere a che fare più con una somma di regimi nazionali, caratterizzati da scelte di attuazione del modello europeo fortemente diversificate e, nonostante ciò, tutt'ora tollerate, di cui è uno degli esempi più evidenti la diversità di aliquote applicate fra gli Stati membri – tale passaggio non è stato possibile. Nel secondo semestre del 1989, un gruppo di lavoro, istituito presso il Consiglio Europeo, elaborò una soluzione intermedia, suggerendo di mantenere inalterato il principio del paese di destinazione per le transazioni intracomunitarie, fra operatori titolari di Partita Iva. La risposta affermativa a tale proposta fu una direttiva, la n. 91/680 del 16 dicembre 1991, recepita in Italia con il D.l. 30 agosto 1993, n. 331 che, tutt'ora vigente, ha ritardato l'adozione del regime definitivo, dando attuazione al c.d. regime transitorio degli scambi intracomunitari (oggi, dopo Lisbona, "intraeuropei" o "intraunionali". Da quel momento in poi, quando si parla di commercio internazionale ci si riferisce, unicamente, a quello con i paesi terzi.

⁴⁴ Membri dell'allora Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio, successivamente Comunità Economica Europea.

⁴⁵ Cfr. Comunità economica europea – Commissione, *Rapporto del Comitato fiscale e finanziario*, 1962, p.53.

necessaria una premessa riguardante i principi⁴⁶ sulla base dei quali tali sistemi applicano l'imposta indiretta, nei rapporti di commercio internazionale⁴⁷.

1.3.2. IL CONFRONTO TRA TASSAZIONE ALL'ORIGINE E ALLA DESTINAZIONE

Secondo un primo principio, le imposte indirette dovrebbero essere concepite come imposte destinate a colpire unicamente i beni prodotti da un determinato Paese, dovrebbero essere, dunque, imposte sulla produzione. Tale principio viene definito "principio del paese d'origine", nel senso che i beni sono tassati in base al regime vigente nel paese nel quale sono stati prodotti. Questo principio presenta degli indubbi vantaggi per il fatto che semplifica considerevolmente gli scambi internazionali escludendo le complicate procedure di rimborsi e conguagli cui da luogo, dall'altro lato, il "principio del paese di destinazione"⁴⁸. Questo vantaggio è fondamentale in un'unione doganale che, come quella europea, si propone di "abolire le frontiere fiscali" creando un unico mercato fra gli Stati Membri⁴⁹. Accanto a questo pregio, però, il principio del paese d'origine presenta il difetto, qualora i sistemi d'imposizione indiretta (e/o gli stessi tassi) divergano nei paesi fra cui avviene lo scambio, come nella realtà accade, sia fra i Paesi del mercato unico sia fra questi ultimi ed i Paesi terzi, di diminuire la competitività dei beni

⁴⁶ Cfr. D. Da Empoli, *Studio effettuato nell'ambito del gruppo di ricerca presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche*. Direttore della ricerca: Prof. Cesare Cosciani, in *Studi sull'imposta sul valore aggiunto*, Giuffrè – Milano, 1968.

⁴⁷ Sul punto è opportuno precisare che, quando applicate agli scambi internazionali, le imposte indirette sui consumi generano due principali problematiche. La prima relativa alla distorsione dei flussi commerciali. L'imposizione indiretta in un contesto internazionale dovrebbe, infatti, essere il più possibile neutrale, nel senso di non distorcere i flussi commerciali internazionali e quindi l'allocatione efficiente dei beni (la tassazione non deve alterare i prezzi relativi pre-imposta tra beni importati e beni di produzione domestica). Inoltre genera un problema di ripartizione del gettito. Data la loro natura di imposte sui consumi, il gettito va attribuito al Paese in cui il consumo è effettivamente localizzato. Per queste ragioni è centrale la definizione del principio giurisdizionale a cui sono ispirati i sistemi di imposizione indiretta sui consumi.

⁴⁸ Peraltro, questo pregio del principio del paese d'origine si riduce considerevolmente se i Paesi in rapporti di scambio prelevano l'imposta sulle vendite in stadi diversi. Cfr. C.S. Shoup, *Taxation Aspects of International Economic Integrations*, in *Aspects financiers et fiscaux de l'intégration économique internationale*, Travaux de l'Institut International de Finances Publiques, Van Stockum, La Haye, 1953, pp. 98-99; C. Cosciani, *Problemi fiscali della Comunità europea di carbone e dell'acciaio*, in *Bancaria*, settembre 1953, pp. 30 e ss.

⁴⁹ Nell'idea originaria, quando l'IVA fu ideata, il "principio del paese d'origine" doveva essere il corollario della finalità dell'imposta stessa, ovvero la garanzia di una neutrale imposizione sui consumi in un mercato unico con un sistema unico che operi come supporto e non come condizionamento delle libertà economiche del mercato integrato. Una scelta necessaria per il funzionamento del mercato unico in cui la circolazione delle merci e dei servizi avrebbe dovuto avvenire alle stesse condizioni fiscali dei mercati interni. Il principio dell'imposizione secondo l'origine doveva, dunque, ispirare quel sistema complesso d'imposizione sui consumi definito sistema comune.

prodotti nel Paese che li colpisce con una maggiore proporzione di imposte indirette⁵⁰.

L'altro principio "giurisdizionale", alternativo al primo, parte dal presupposto che la diversità di imposte indirette tra i diversi Stati altera la competitività internazionale dei loro prodotti e, per questo, postula il rimborso ai cedenti, al momento dell'esportazione, delle imposte indirette incorporate nei beni venduti e, allo stesso tempo, implica che le merci importate siano sottoposte ad un'imposta di conguaglio pari all'imposta che avrebbero dovuto pagare se fossero stati prodotti nello Stato importatore. Questo principio, quindi, considera le imposte indirette propriamente imposte sul consumo⁵¹ e viene definito "principio del paese di destinazione" per intendere che i prodotti vengono tassati secondo il sistema vigente nel paese in cui sono effettivamente immessi in consumo (a cui, appunto, sono "destinati"). I problemi cui presta il fianco l'applicazione del suddetto principio, sono considerati di minore entità rispetto a quelli cui da luogo l'applicazione del principio del paese d'origine⁵². In particolare il principio del paese di destinazione richiede essenzialmente, per la sua attuazione, il calcolo esatto dei rimborsi all'esportazione e dei conguagli all'importazione. Tale esigenza impedisce l'abbattimento delle frontiere fiscali. Questo rilievo potrebbe apparire una critica, tuttavia, non va sopravvalutato. Infatti i Paesi membri, abolite le frontiere fiscali all'interno dell'Unione europea, devono pur sempre mantenerle nei confronti dei Paesi terzi, il che comporta il perdurare della struttura doganale per i rapporti con i mercati terzi. Un'ulteriore complicazione è costituita dalla possibilità che il principio del paese di destinazione, pur ponendo in una

⁵⁰Per un approfondimento sul "principio del paese di origine" si veda, diffusamente, L. Gangemi, *Pressione tributaria, produzione e scambi internazionali*, in *Politica economica internazionale*, Seeber, Firenze, 1935, pp. 109-167; G. Parravicini, *Dazi generali ad valorem all'importazione e all'esportazione: della loro simmetria con riferimento anche ad altre imposte*, in *Giornale degli economisti*, novembre-dicembre 1953; A. Majocchi, *Effetti sul commercio internazionale di un'imposta generale sulle vendite nell'ipotesi di concorrenza perfetta*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1967, pp. 242-263; E. D'Albergo, *Il fattore fiscale e le unioni economiche*, in *Rivista di politica economica*, 1950, pp. 1-16; A. Amato, *Il fattore fiscale nelle unioni economiche internazionali*, in *Rivista bancaria*, 1959, pp. 348 e ss; C.S. Shoup, *Taxation Aspects of International Economic Integration cit.*, pp. 92-93; C. Cosciani, *Problemi fiscali del mercato comune*, Giuffrè, Milano, 1958, pp. 64-79; A. Scotto, *Problemi fiscali del Mercato Comune nei confronti di un'Associazione tra i Paesi dell'OECE cit.*, G. Stefani, *Per una teoria tributaria dell'integrazione economica internazionale*, in *Rivista di politica economica*, 1960, pp. 18-21; E. Granelli, *L'imposizione generale sulle vendite*, Torino, Utet, 1964, pp. 192-196.

⁵¹ Più precisamente sull'immissione in consumo.

⁵² Quando, giova precisare, ci si trova dinnanzi a differenti sistemi d'imposizione indiretta e/o a differenti aliquote applicate.

situazione di parità i consumatori, discrimini in favore dei produttori che esportano, i quali godono del rimborso delle imposte incorporate nelle merci. Tale distorsione pare, per altro, trascurabile dato che “*se varia l’onere fiscale incorporato nei prezzi dei singoli prodotti a seconda della destinazione, varia anche il livello relativo al prezzo da paese a paese e tutto lascia pensare che in tal modo l’equilibrio si venga a ristabilire*”⁵³.

Il problema più rilevante, che la dottrina ha evidenziato nel periodo in cui si dibatteva dell’introduzione nei paesi della CEE, dell’imposta sul valore aggiunto di origine comunitaria, per quanto riguardava l’applicazione del principio del paese di destinazione, era rappresentato dalla possibilità di attuare in modo soddisfacente i rimborsi ed i conguagli d’imposta che tale principio presuppone⁵⁴. In questo contesto, quindi, l’introduzione dell’imposta sul valore aggiunto nei sistemi fiscali dei Paesi membri appariva giustificata, proprio ritenendo che tale forma d’imposta potesse semplificare l’attuazione del principio del paese di destinazione, consentendo una completa traslazione in avanti dell’onere fiscale e,

⁵³ Così C. Cosciani, *Tassazione nel paese di origine o in quello di destinazione?*, cit. p. 291; cfr. per una tesi diversa F. Forte, *La riforma della tassazione indiretta*, in *La riforma fiscale in Italia*, Franco Angeli, Milano, 1967, p. 125.

All’esito di questa breve disamina circa i due principi giurisdizionali che possono, alternativamente, essere posti a base dell’imposizione indiretta sui consumi, è opportuno sottolinearne le differenze principali. Il “principio del paese di origine” non richiede l’esistenza delle dogane, il gettito non è attribuito al paese in cui il bene viene consumato e distorce i prezzi relativi:

	prezzo no tax	prezzo cum tax
Produzione interna	p^B	$p^B (1+t^B)$
Importazione	p^A	$p^A (1+t^A)$
Prezzi relativi	p^B/p^A	$p^B (1+t^B)/ p^A (1+t^A)$

Dall’altro lato il “principio del paese di destinazione”, invece, permette di attribuire il gettito al paese in cui il bene viene effettivamente consumato, indipendentemente dal luogo di produzione e non modifica i prezzi relativi:

	prezzo no tax	prezzo cum tax
Produzione interna	p^B	$p^B (1+t^B)$
Importazione	p^A	$p^A (1+t^A)$
Prezzi relativi	p^B/p^A	p^B / p^A

⁵⁴ Prescindendo, per il momento, dal considerare altri due problemi di una certa importanza: quello dell’evasione fiscale a cui il principio di destinazione presta il fianco (cfr. C.S. Shoup, *Taxation Aspects of International Economic Integration* cit., pp. 96-98) e quello della necessità che i confini doganali siano “impermeabili” (cfr. G. Stefani, *Per una teoria tributaria dell’integrazione economica internazionale*, cit., p.14).

per l'effetto, garantire la neutralità esterna del tributo⁵⁵. Quest'ultima, intesa come la necessità che l'imposta sulle importazioni non ecceda quella applicata all'interno del mercato nazionale, su analoghe categorie di prodotti. Infatti un'imposta che sia neutrale da un punto di vista esterno, non deve alterare i modelli di attività economica e le decisioni di consumo o investimento all'interno dei diversi Stati. Cioè, gli scambi internazionali non dovrebbero essere condizionati dall'esistenza di tale tipo di imposizione⁵⁶. Per quanto riguarda le esportazioni, la neutralità esterna implica che i prodotti nazionali esportati dovrebbero beneficiare di rimborsi dell'imposta assolta all'interno dello Stato, al fine di non subire svantaggi competitivi una volta immessi sul mercato di uno Stato estero e, allo stesso tempo, che l'ammontare rifiuto non ecceda il carico impositivo sopportato da tali prodotti, così da non apparire un sussidio all'esportazione. È chiaro che l'applicazione di un sistema d'imposta plurifase a cascata avrebbe reso, di fatto, non operativa la neutralità esterna. Dato il cumulo del prelievo d'imposta per ogni fase di cessione del prodotto all'interno dello Stato, si sarebbe reso necessario, in linea teorica, applicare per la merce importata un'aliquota media tendente a pareggiare la sommatoria dei prelievi che avrebbero già colpito il bene al medesimo stato di lavorazione del suo omologo importato, qualora fosse stato prodotto all'interno dello Stato⁵⁷. L'introduzione di un'imposta sul valore aggiunto, basata sul principio di destinazione garantisce, invece, "l'esattezza" della compensazione. Infatti, la possibilità riconosciuta, come vedremo, all'esportatore di dedurre l'imposta pagata a monte e non addebitare l'imposta a valle, consente di trasferire integralmente in avanti il peso del tributo dando luogo ad una compensazione "esatta" dell'onere gravante sui beni esportati⁵⁸ senza, così, dover ricorrere al meccanismo dei rimborsi, in cui

⁵⁵ Nozione, quest'ultima, che scaturisce dalla combinazione del principio di territorialità dei consumi e della conseguente svalutazione del luogo d'origine delle merci, come elemento di discriminazione del prelievo d'imposta.

⁵⁶ Questa è la definizione coniata da Smith del concetto di neutralità esterna, il quale afferma che, così come nel caso di quella interna, entrambe hanno il comune obiettivo di raggiungere l'efficienza economica. Cfr. S. Smith, *Subsidiarity and neutrality in European Tax Policy: Economic Consideration*, in S. Smith, R. Barents, *Neutrality and Subsidiarity in Taxation*, Foundation for European Fiscal Studies, Kluwer Law International, Londra, 1996.

⁵⁷ Cita libro bianco, tomo I, p. 384.

⁵⁸ In questo senso si veda F. Newmark, *Problèmes relatifs à l'harmonisation des impôts dans la Communauté économique européenne*, in *Cahiers de l'Institut de Science Economique Appliquée*, ottobre 1961, p.51.

l'autonomia nazionale è massima ed investe tutti i profili, dai tempi e dalle modalità di esecuzione fino alle procedure ed alle garanzie.

A tal proposito, il *General Agreement on Tariffs and Trade* (GATT), attualmente in seno all'Organizzazione mondiale del commercio (OMC), stabilisce un insieme di regole internazionalmente accettate per mezzo delle quali si attua il “principio del paese di destinazione” per le imposte indirette sul consumo⁵⁹. Tale *agreement*, indispensabile per incrementare la neutralità esterna, prevede che venga applicata l'imposta nazionale sulle importazioni e che siano esentate le esportazioni, permettendo il rimborso dell'IVA sopportata dagli esportatori, per fare in modo che non rimangano incisi dal peso del tributo⁶⁰. Recentemente, l'OCSE⁶¹ ha riconosciuto questo “accordo” e, in numerosi documenti, ha espresso la sua netta preferenza per il “principio di destinazione”, che è anche più coerente con la natura dell'IVA quale di imposta sui consumi⁶².

A questo punto giova precisare che, nel caso dell'IVA, quale imposta armonizzata, la neutralità esterna può intendersi in una duplice dimensione: quella riferita alle transazioni con i Paesi terzi, ossia la neutralità esterna del mercato interno o extra-UE, che rappresenta la dimensione propriamente esterna del principio di neutralità, e quella relativa agli scambi intra-UE, cioè tra i Paesi dell'Unione, che potremmo definire neutralità esterna “interna o intra-UE”.

L'adozione generalizzata del principio del paese di destinazione ai fini delle transazioni internazionali che, come si è appena visto, è oggetto di una disciplina uniforme nel sistema IVA conforme alle posizioni degli organismi internazionali, dovrebbe permettere un maggiore rispetto del canone della neutralità esterna dell'Imposta sul valore aggiunto, questo perché tale regola implica che in un mercato specifico tutti i prodotti sopportino un medesimo carico fiscale senza che assuma rilevanza la provenienza dei beni e dei servizi, permettendo ai singoli Paesi di determinare l'aliquota dell'imposta sui consumi che ritengono più appropriata, senza che ciò incida sulla competitività delle proprie imprese⁶³.

⁵⁹ N. 45, p.66, M.

⁶⁰ N. 46, pp. 66-67 M.

⁶¹ Cfr. OECD,(2017), *International VAT/GST Guidelines OECD Publishing*, Paris.

⁶² N. 47, p.67 M.

⁶³ Cita Mac., p. 65.

1.4.LA TERRITORIALITÀ NEL REGIME DELLE CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE

Il requisito territoriale era originariamente disciplinato al primo comma dell'art. 7 del decreto istitutivo che, in conformità alla natura economico-giuridica dell'IVA quale tributo sui consumi⁶⁴, per la cui applicabilità deve realizzarsi la destinazione al consumo del bene o servizio nel territorio dello Stato⁶⁵, delineava il principio di territorialità disponendo che “*le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono soggette all'imposta se ed in quanto effettuate nello Stato*”. In seguito alle modificazioni intervenute con il D.P.R. n. 24 del 29 gennaio 1979, il principio risulta attualmente trasfuso, senza sostanziali modificazioni, nell'art. 1 del D.P.R. n. 633/1972 (d'ora in poi anche solo D.P.R. IVA) secondo il quale il tributo si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi “effettuate nel territorio dello Stato” nell'esercizio di imprese o di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate. Il successivo art. 7 delimita, attraverso una serie di definizioni, il concetto di “territorio dello Stato” ed i successivi artt. da 7-bis a 7-septies individuano i criteri secondo i quali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi si considerano effettuate, appunto, nel territorio dello Stato dando, così, concreto contenuto al principio di territorialità affermato all'art. 1 del D.P.R. IVA.

Con il progressivo accrescimento delle relazioni internazionali tra Stati, accompagnato dalla naturale complicazione delle stesse, si è manifestata, con sempre maggiore intensità l'esigenza concreta di razionalizzare i rapporti, non soltanto di natura commerciale⁶⁶, ma anche di natura tributaria.

⁶⁴ Per il collegamento tra principio di territorialità e funzione economica del tributo sul valore aggiunto si veda Fantozzi A., *Realtà e prospettive in tema di IVAi*, in *Rass. trib.*, 1988, I, p. 499. L'Autore sottolinea come “*coerentemente alla funzione economica e ai principi di realtà e territorialità che caratterizzano il tributo, l'IVA ... è dovuta per il solo fatto dell'effettuazione di operazioni imponibili in Italia: deve in concreto realizzarsi l'immissione in consumo del bene o servizio nel territorio dello Stato ...*”.

⁶⁵ Sulla necessità dell'immissione in consumo dei beni e/o dei servizi oggetto dell'operazione nell'ambito del territorio quale presupposto dell'imposta sul valore aggiunto si vedano Berliri A., *L'imposta sul valore aggiunto, Studi e scritti vari*, Milano, Giuffrè, 1971; *Idem*, *L'imposta sul valore aggiunto, Studi e scritti vari*, Milano, Giuffrè, 1973; *Idem*, *Problematica giuridica dell'IVA*, in *Aspetti giuridici ed economici dell'IVA*, Milano, Giuffrè, 1973; Forte F., *Il consumo e la sua tassazione*, vol. II, *Le imposte sulle vendite e sul valore aggiunto*, Einaudi, Torino, 1973; Cucuzza O., *Territorialità dell'IVA*, in *Il fisco*, 1988, p. 1363.

⁶⁶ A livello internazionale, espressione di quest'esigenza è stata, da un lato, l'introduzione del World Trade Organization (WTO) e, quindi, l'ingente mole di raccomandazioni e direttive che l'organismo indirizza agli Stati, al fine di migliorarne i rapporti commerciali internazionali,

Naturalmente, questa esigenza ha avuto delle ripercussioni anche sul concetto di territorialità che ha, in un certo senso, mutato la propria natura, o meglio, ha assunto una connotazione ulteriore rispetto a quella di principio⁶⁷. In particolare, in conseguenza dell'influenza della dottrina anglosassone, storicamente più concentrata sul piano applicativo del diritto⁶⁸, il concetto di territorialità è passato dall'essere un "principio" all'essere un "criterio" di politica economica, funzionale alla ripartizione della potestà impositiva fra i diversi Stati membri e fra la stessa Unione ed i Paesi terzi, relativamente alle fattispecie imponibili aventi i caratteri dell'internazionalità.

La territorialità, quindi, assume una diversa connotazione, a seconda delle diverse finalità che persegue: da un lato, quella di principio che opera come limite al potere impositivo ed esiste in tanto in quanto il soggetto attivo sia dotato di sovranità; dall'altro, quella di criterio per la razionale ripartizione del potere impositivo tra i diversi Stati membri dell'Unione europea, nonché fra quest'ultima e i Paesi terzi, perseguendo l'interesse ad un mercato unico privo degli ostacoli di natura fiscale al suo interno e che sia, allo stesso tempo, l'equivalente di un mercato interno verso i Paesi terzi.

La territorialità, in quest'ultima prospettiva, dunque, si manifesta come uno strumento funzionale alla ripartizione della titolarità dell'imposizione, all'interno e all'esterno del mercato unico.

Tale risultato, tuttavia, non è l'effetto dell'operatività di un principio, derivando piuttosto dall'accordo reciproco degli Stati. È, quindi, la natura pattizia che attribuisce alla territorialità la connotazione di criterio di ripartizione del potere impositivo.

In questa prospettiva, non assume specifico rilievo l'esistenza o meno della sovranità impositiva che, invero, risulta essere un elemento di cui deve essere preliminarmente dotato uno Stato, al fine di poter legittimamente stipulare un accordo per la ripartizione territoriale della titolarità dell'imposizione. In questo

dall'altro l'importante intervento che gli organismi europei hanno intrapreso nel settore della concorrenza e del mercato.

⁶⁷ Con riguardo al settore dell'imposizione suscettibile di incontrare limitazioni

⁶⁸ Lo stesso ordinamento di *Common Law* ne è manifestazione.

senso, la sovranità si colloca su un piano differente rispetto alla territorialità, intesa come criterio.

La stipula delle convenzioni contro le doppie imposizioni è l'espressione più evidente dell'utilizzo della territorialità come criterio di attribuzione della titolarità dell'imposizione: i criteri di volta in volta individuati trovano la loro fonte diretta nei trattati che gli Stati stipulano in virtù della sovranità che l'ordinamento conferisce loro.

Sul piano del diritto europeo, queste considerazioni si collocano in termini particolari, in considerazione della particolare natura giuridica che caratterizza l'Unione europea.

In particolare, con la stipula dei Trattati istitutivi delle Comunità Europee, ed in special modo con la firma del Trattato di Roma, il 25 marzo 1957⁶⁹, gli Stati firmatari hanno dato vita a quello che è stato autorevolmente definito “*un ordinamento giuridico originario e distinto da quello dei singoli Paesi*”⁷⁰, in riferimento al quale i Trattati hanno valore costitutivo.

Tale ordinamento si distingue per essere dotato di una finalità propria, l'istituzione di un mercato comune⁷¹: più precisamente, la Comunità⁷² viene investita del compito di promuovere, mediante l'instaurazione del mercato unico, uno sviluppo armonioso, equilibrato e sostenibile delle attività economiche⁷³. A questo scopo è prevista, innanzitutto, l'eliminazione dei dazi doganali sulla circolazione delle merci all'interno del territorio europeo⁷⁴, la creazione, quindi, di un mercato interno caratterizzato dall'eliminazione degli ostacoli alla libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali, di un regime di libera concorrenza all'interno di tale mercato, il ravvicinamento delle legislazioni

⁶⁹ Ratificato dallo Stato italiano con legge 14 ottobre 1957, n. 1203, in G.U. (suppl. ord.) 23 dicembre 1957, n. 317. Il testo consolidato del trattato è pubblicato in GUCE C 321 DEL 29 dicembre 2006.

⁷⁰ Sacchetto C., Casertano G., *Tributi*, in *Trattato di diritto amministrativo europeo*, 1997, p. 128.

⁷¹ Così come emerge dal Trattato, modificato dall'Atto Unico Europeo e dal Trattato di Maastricht.

⁷² Istituita, come detto, con la firma del Trattato di Roma nel 1957 (da parte di Belgio, Francia, Germania, Italia, Lussemburgo e Paesi Bassi), originariamente era definita Comunità economica europea. La parola *economica* fu rimossa dal nome a seguito del Trattato di Maastricht (1992) che fece della Comunità europea il c.d. “*Primo pilastro*” dell'azione dell'Unione europea. Con l'adozione del Trattato di Lisbona, il 1° dicembre 2009 è stata assorbita dall'Unione europea.

⁷³ Art. 2 del Trattato di Roma.

⁷⁴ Che, ovviamente, rimarranno invece per quanto riguarda le merci di provenienza dai Paesi terzi. L'istituzione del mercato unico, quale mercato con le caratteristiche di un mercato interno, passa, infatti, necessariamente, per l'unione doganale che delimita i confini di tale mercato da e verso i mercati terzi.

nella misura necessaria al funzionamento del mercato unico ed il coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri⁷⁵.

L'Unione europea, quindi, si presenta come un *tertium genus*, non assimilabile né ad uno Stato, né ad una Federazione di Stati; ha una struttura territoriale costituita dai confini dei Stati membri, ha una funzione normativa che le deriva dai Trattati, ma non è dotata della sovranità normativa propria di uno Stato. Infine, esiste in quanto continui ad esistere la finalità per la quale è sorta.

La particolare natura che caratterizza l'Unione europea impone di verificare in che termini siano ad essa applicabili le considerazioni sin qui esposte sul concetto di territorialità come criterio.

Si è osservato come gli Stati membri abbiano dato vita, attraverso la stipula di un accordo multilaterale, alla creazione di un'unione economica, contraddistinta da un mercato avente le caratteristiche di un mercato interno. A tale organismo sovranazionale gli Stati membri hanno devoluto parte della loro sovranità, affinché l'allora Comunità – oggi Unione europea – potesse concretamente perseguire le finalità per le quali è sorta, ossia l'istituzione del mercato unico.

Con riguardo a questo fine, gli Stati membri hanno concordemente deciso in che misura attribuire all'Unione parte della propria sovranità, considerato che il processo di unificazione, secondo il Trattato, avrebbe dovuto investire, come in effetti ha investito, solo i settori economici⁷⁶. In questo senso, all'Unione è stata attribuita, in alcuni settori, la sovranità necessaria alla loro regolamentazione. In altri settori, invece, l'Unione interviene, sempre in forza della legittimazione che le deriva dal Trattato, ma in misura più limitata, atteso che gli Stati membri hanno mantenuto la loro sovranità, circoscrivendo la possibilità di intervento delle istituzioni europee entro confini ben delineati.

Come noto, il settore della fiscalità appartiene a quest'ultima categoria. L'espressa previsione del trattato, infatti, è nel senso della sola eliminazione dei dazi doganali e dell'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, sul consumo e delle altre imposte indirette.

⁷⁵ Art. 3 del Trattato di Roma.

⁷⁶ Si pensi all'istituzione della moneta unica oppure l'individuazione dei parametri economici che gli Stati membri devono rispettare per poter rimanere all'interno dell'Unione stessa (c.d. "*fiscal compact*"), ovvero il Patto di bilancio europeo, formalmente Trattato sulla stabilità, coordinamento e governante nell'unione economica e monetaria.

In altri termini, l'Unione europea, pur essendo un ordinamento giuridico originario e distinto da quello degli Stati membri, non può ritenersi dotato di quella sovranità e potestà legislativa ed impositiva, in relazione al cui esercizio il principio di territorialità si pone come limite. Logico corollario di queste considerazioni è che la territorialità opererà, nei confronti dell'azione dell'Unione, quale strumento di razionale ripartizione dei diversi poteri degli Stati, limitatamente alle materie attribuite alla sua competenza ed in funzione del perseguimento degli scopi contenuti nei Trattati istitutivi, con particolare riferimento alla creazione del mercato unico, che sia tale anche per gli scambi da e verso l'Unione europea.

Si comincia a delineare, dunque, il ruolo della territorialità in ambito europeo, quale strumento che, nel settore fiscale, con particolare riguardo all'imposta sul valore aggiunto è di ripartizione della titolarità dell'imposizione la quale e, se riferita agli scambi con i territori terzi, diventa una territorialità propriamente europea capace di rendere il mercato unico un vero e proprio mercato interno nei confronti dei mercati esteri. Infatti, se scopo del Trattato è l'istituzione di un'Unione contraddistinta da un mercato con le caratteristiche di un mercato interno, la territorialità è strumento funzionale a tale creazione, o meglio, uno degli strumenti che l'Unione può utilizzare a questo fine.

2. LE CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE NEL QUADRO DELLE CESSIONI DI BENI

2.1. SISTEMA IVA E REGIME DELLE CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE

Nella Direttiva IVA⁷⁷, gli articoli che danno attuazione all'obiettivo di costruire un sistema di imposizione a destinazione, relativi alle operazioni effettuate verso Paesi terzi, sono contenuti nel Titolo IX fra le esenzioni. La comprensione di tale sistema, che è stato introdotto, seppure con un percorso un po' "tortuoso"⁷⁸, anche nell'ordinamento interno, richiede una preliminare considerazione sulla

⁷⁷ Quando si parla di Direttiva IVA si intende riferirsi alla Direttiva rifusa n.2006/112/CE.

⁷⁸ Sul punto, per una ricostruzione dei lavori preparatori e della disciplina che ha introdotto nel nostro Paese l'imposta sul valore aggiunto, in recepimento delle direttive europee, si veda: C. La Mesa (a cura di), *L'imposta sul valore aggiunto: lavori preparatori e norme di attuazione, Parte I: la discussione sulla delega al Governo per la riforma tributaria; Parte II: commento analitico al DPR 26 ottobre 1972, n. 633; Appendice: le direttive della Comunità europea, la legislazione italiana Camera dei deputati, Segretariato generale, Roma, 1973.*

natura e sulla *ratio* della detassazione, nonché sugli effetti che ne conseguono, specie in punto di diritto a detrazione dell'imposta assolta dal soggetto passivo.

All'interno della macro categoria delle operazioni rilevanti ai fini IVA, contrapposta a quella delle operazioni irrilevanti ai fini IVA, altrimenti dette fuori campo – che sono tali per carenza di uno dei tre presupposti dell'imposta sul valore aggiunto⁷⁹ – sono inquadrate sia le operazioni esenti alle quali non si applica l'imposta – unica categoria detassata – sia le operazioni imponibili, ovvero quelle soggette ad imposizione. Tuttavia, a partire dall'entrata in vigore dell'Imposta sul valore aggiunto in Italia, il testo originale del D.P.R. n. 633/1972 introduce una distinzione nell'ambito delle operazioni “detassate”, fra operazioni esenti e operazioni non imponibili. Tale distinzione che non è solo terminologica ma, anzi, ha effetti sostanziali, in particolare sulla detraibilità dell'imposta assolta a monte dal soggetto passivo, è una particolare traduzione nazionale di quello che il legislatore europeo ha previsto in Direttiva sotto il medesimo termine di esenzione. In particolare, nel testo della Direttiva IVA, al Titolo IX, le operazioni esentate vengono suddivise in Capi riferibili, rispettivamente, alle esenzioni di cui all'art. 10 del D.P.R. IVA⁸⁰ (Capi II e III), alle operazioni intra-UE di cui alle disposizioni del D.L. n.331/1993 (Capo V), alle esportazioni ed attività connesse di cui agli artt. 8 e 38-*quater* del D.P.R. IVA (Capo VI), alle operazioni connesse con i trasporti internazionali di cui all'art. 8-*bis* D.P.R. IVA (Capo VII), alle operazioni assimilate alle esportazioni di cui all'art. 72 D.P.R. IVA (Capo VIII) e alle cessioni di oro di cui all'art. 4, comma 5 D.P.R. IVA (art. 152 Direttiva IVA), alle intermediazioni di cui all' art. 9, n.9, D.P.R. IVA (Capo IX), ai depositi doganali ed IVA e ai *duty free* di cui agli artt. 7-*bis*, 50-*bis* D.P.R. IVA e 52 D.l. n. 331/1993 (Capo X, Sez. I).

La distinzione, che appare in modo sufficientemente chiaro dal contesto normativo europeo, è fra esenzione c.d. “al consumo” ed esenzione c.d. “per carenza del consumo”, intendendo collocate nella prima categoria le operazioni per le quali la norma prevede la detassazione nonostante l'effettivo consumo all'interno dell'Unione Europea; nella seconda categoria, invece, le operazioni che

⁷⁹ Presupposto oggettivo (cessioni di beni o prestazioni di servizi), soggettivo (poste in essere nell'esercizio di impresa, arte o professione) e territoriale (nel territorio dello Stato).

⁸⁰ Quando si parla di D.P.R. IVA il riferimento è al D.P.R. n. 633/1972.

effettivamente, come nel caso delle cessioni all'esportazione, o presuntivamente come nel caso delle operazioni di cui all'art. 8-bis D.P.R. IVA, con riferimento, quindi, al Capo VII del Titolo IX della Direttiva IVA, il consumo non si manifesta nel territorio dell'Unione Europea (per le esportazioni) e nel territorio di uno Stato membro (per le operazioni intra-UE). Così delineate le due categorie, è agevole comprendere il differente regime previsto ai fini della detrazione: per le operazioni detassate al consumo interno, la rinuncia alla percezione dell'imposta all'ultimo passaggio comprime il diritto a detrazione, giustificandosi con la trasmissione dell'imposta a valle, fino all'ultimo stadio economico dell'operazione; per le operazioni detassate perché destinate all'estero la detrazione è, invece, ammessa considerando che, diversamente, nel caso di indetraibilità dell'IVA a monte, l'operazione risulterebbe comunque tassata ancorché in forma occulta contravvenendo, così, al principio di limitazione territoriale della tassazione al consumo nell'ambito dei confini europei. La partizione è, in sostanza, fra operazioni esenti "senza diritto a detrazione" e operazioni esenti "con diritto a detrazione", tradotte dal legislatore italiano in "esenzione" e "non imponibilità".

La ragione di tale diversità di trattamento delle operazioni non imponibili, ovvero delle esportazioni, rispetto alle operazioni esenti è connessa, quindi, a quanto già rilevato sulla collocazione all'estero del consumo finale, ossia del presupposto economico dell'imposta, ciò che fa propendere per il carattere non agevolativo di tale regime discendendo, invece, dai principi generali del tributo sui consumi⁸¹.

A questo punto però va fatto un ragionamento sulla struttura di questo regime, che può non essere agevolativo ma, sicuramente, è derogatorio rispetto all'ordinario meccanismo di funzionamento del tributo.

Infatti l'Imposta sul valore aggiunto si basa su un meccanismo di funzionamento del tutto particolare, formalmente legato a singoli atti, alle singole operazioni poste in essere da quelli che la normativa, europea e nazionale, identifica come soggetti passivi del tributo, che non sono gli stessi soggetti che sopporteranno effettivamente il carico del tributo, ossia i consumatori finali. Il fatto di dover

⁸¹ In questo senso P. Filippi, *L'IVA nei rapporti internazionali*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, a cura di V. Uckmar, Padova, CEDAM, 2002

incidere il consumo finale del bene o del servizio, se per le operazioni compiute sul territorio dello stato non genera alcun problema applicativo, perché per il tramite del meccanismo di rivalsa e detrazione si giunge sino all'ultimo stadio del commercio al dettaglio in cui il consumatore finale, non potendo detrarre alcunché perché non identificato quale soggetto passivo, sopporterà il carico tributario; quando ci si trova in presenza di attività di commercio con l'estero il meccanismo si complica. Vediamo meglio.

Nella logica di un'imposizione sui consumi⁸², che con l'IVA essenzialmente si realizza, il collegamento tra presupposto di fatto e ordinamento impositivo non può che essere costituito, come si diceva, dall'immissione in consumo del bene (o del servizio) nel territorio dello Stato: ne deriva, quindi, che danno luogo all'applicazione dell'imposta le operazioni (cessioni o prestazioni) che realizzano tale evento, prescindendo di regola dalla nazionalità o residenza dei soggetti che intervengono nell'operazione. Ne deriva, ancora, che ogniqualvolta l'operazione posta in essere non realizzi tale immissione in consumo, ciò che risulta comprovato tramite l'intervento delle autorità cui competono strutturalmente tali funzioni: gli uffici doganali⁸³, non sussiste concretamente un legittimo presupposto per l'applicazione del tributo⁸⁴.

Le principali⁸⁵ norme nazionali di riferimento (artt. 8, 8-bis e 9 D.P.R. IVA) che recepiscono la disciplina europea sul punto⁸⁶ disciplinano operazioni che, seppur rilevanti nel territorio di origine, in applicazione del principio che emerge dall'art.

⁸² Iva come imposta sui consumi – cit. da giur. Sistem. Di diritto tributario.

⁸³ Avremo modo di soffermarci sulla prova dell'uscita effettiva delle merci dal territorio nazionale ed europeo e del ruolo degli uffici doganali al riguardo, anche dopo l'introduzione dell'*Export Control System*, nonché sulle prove alternative al messaggio "risultato di uscita" che l'ufficio doganale di uscita invia all'ufficio doganale di esportazione e che viene registrato nella base dati del sistema informativo doganale nazionale (AIDA).

⁸⁴ O meglio, sussiste quello giuridico, legato alla conclusione del contratto di cessione, ma non quello economico, ossia l'immissione in consumo sul territorio nazionale.

⁸⁵ Principali in quanto alle disposizioni degli artt. 8, 8-bis e 9 del decreto IVA vanno correlate le ulteriori norme che disciplinano la non imponibilità delle operazioni a destinazione estera (extracomunitaria), contenute negli artt. 38-*quater*, 71 comma 1, 72 D.P.R. IVA. Separata menzione merita l'ipotesi richiamata nell'art. 21, comma 6, del D.P.R. IVA, relativamente alle operazioni non imponibili, riferite alle cessioni di beni allo Stato Estero, depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale. In realtà, nonostante la classificazione proposta dal legislatore – operazioni non imponibili – tali operazioni riguardano operazioni non soggette ad IVA per carenza del presupposto della territorialità trattandosi, appunto, di beni allo Stato estero, cioè non nazionali né comunitari, condizione che, insieme alla presenza fisica nel territorio dello Stato, è posta alla base del requisito territoriale, ex art. 7-bis D.P.R. IVA.

⁸⁶ Cfr. al riguardo, artt. 146 – 153 Direttiva n. 2006/112/CE, contenute nei capi VI-IX del Titolo IX.

32 della Direttiva IVA, recepito dall'attuale art. 7-*bis* del Decreto IVA, vengono ivi detassate in virtù del principio di tassazione nel paese di destinazione. Per l'effetto si comprende come mai tali operazioni siano soggette a tutti gli obblighi formali previsti dalla normativa IVA, primo fra tutti l'obbligo di fatturazione, previsto dall'art. 21, comma 6, D.P.R. IVA, ancorché non vi sia, poi, alcuna imposizione.

Occorre, a questo punto, considerare la correlazione fra i due principi evidenziati: la non appartenenza territoriale, ai sensi delle disposizioni del titolo V della Direttiva IVA, comporta, di per se, la detassazione dell'operazione ma non viceversa, nel senso che l'operazione detassata, in applicazione delle disposizioni del successivo Titolo IX, presuppone, invece, l'appartenenza territoriale dell'operazione, in principio, ad un determinato Stato membro d'origine, nel quale l'operazione diventa rilevante ancorché, successivamente, appunto, detassata proprio in funzione della destinazione al consumo in un territorio terzo rispetto al Unione Europea, nel quale sarà sottoposta a (presunta⁸⁷) tassazione. È in considerazione di ciò che emerge quanto si è detto circa la natura di requisito del regime assunta dal criterio di territorialità.

Ne deriva, pertanto, che sono “non imponibili”, ai sensi dell'art. 8 D.P.R. IVA, le operazioni che danno luogo a cessioni di beni che vengono spediti o trasportati fuori dal territorio dell'Unione, come definito dall'art. 7, comma 1, lett. a), b) e c), D.P.R. IVA. Che, come meglio vedremo nelle prossime pagine, sono perfette in tutti i loro elementi, primo fra tutti quello territoriale – diversamente sarebbero irrilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto – e che, in quanto destinate al

⁸⁷ A tal proposito va fatta una precisazione. Quando si afferma che le esportazioni godono del regime di non imponibilità poiché l'IVA verrebbe applicata a destinazione si commette un'impresione. Mi spiego: le esportazioni sono sì soggette al regime in parola, in coerenza con il principio di imposizione nel paese di destinazione, in forza del quale non scontano l'imposta le operazioni che comportano un'immissione in consumo fuori dal territorio dello Stato e, più in generale, fuori dai confini del territorio europeo, questo, però, non significa che assumano rilevanza rispetto al commercio con i paesi extraeuropei, l'effettiva tassazione nel paese di destinazione. Infatti, tale regime prescinde dal trattamento che le merci esportate ricevono nel paese in cui sono immesse in consumo, applicandosi anche qualora quest'ultimo Stato non imponga alcun tributo alla relativa importazione. Si conferma, così, la strutturale conformità alla logica dell'IVA, come imposta sui consumi, della non imponibilità delle esportazioni. Ad ogni modo, va dato atto che oramai la maggior parte dei Paesi del mondo ha introdotto una c.d. *Sale Tax* (reperisci e cita un documento in cui si indichi i paesi del mondo che adottano la sale tax).

consumo in un mercato terzo, in applicazione del principio di imposizione nel paese di destinazione, sono considerate non imponibili.

Sul punto è opportuno precisare che l'ultimo comma dell'art. 7 del D.P.R. IVA, prima della modifica intervenuta a norma dell'art. 1, comma 1, D.lgs. 11 febbraio 2010 n. 18, considerava come non effettuate nel territorio dello Stato le cessioni all'esportazione, le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione e i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali di cui agli artt. 8, 8-bis e 9. Secondo tale disposizione, le suddette operazioni erano da considerarsi effettuate fuori dal territorio dello Stato. Questo avrebbe dovuto comportare che gli effetti giuridicamente rilevanti di un'operazione compiuta all'estero e di una esportazione, sarebbero stati i medesimi. In realtà, però, mentre per un'operazione che, ai sensi dell'art. 7, viene considerata posta in essere fuori dal territorio dello Stato, non esiste, per mancanza dell'elemento territoriale⁸⁸, alcun adempimento formale da compiere, essendo tale operazione propriamente "esclusa" dal campo di applicazione dell'imposta, ossia del tutto irrilevante ai fini della stessa, le cessioni all'esportazione e le operazioni ad esse assimilate sono soggette agli obblighi formali, sin dall'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto. La diversità delle due ipotesi ha, sin da subito, indotto a dubitare dell'opportunità di tale previsione⁸⁹ in quanto, a differenza delle operazioni prive del presupposto territoriale e, per questo, irrilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, non semplicemente detassate, quelle qualificate come "operazioni non imponibili" di cui agli artt. 8, 8-bis e 9, costituiscono fattispecie assolutamente rilevanti⁹⁰ le quali, tuttavia, non scontano l'imposta per via dell'immissione in consumo fuori dai confini del territorio europeo.

⁸⁸ Perché un'operazione sia rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 2 della Direttiva 2006/112/CE e dell'art.1 del D.P.R. 633/1972, devono sussistere tre presupposti, uno oggettivo rappresentato dalla riconducibilità dell'operazione posta in essere ad una cessione di beni, o ad una prestazione di servizi, ovvero ancora ad un acquisto intra-UE o ad una importazione; uno soggettivo, agli effetti del quale è necessario che l'operazione sia posta in essere da un soggetto passivo IVA (imprenditore ovvero esercente arte o professione) ed uno territoriale per il quale l'operazione deve essere effettuata sul territorio dello Stato.

⁸⁹ Cita la dottrina che prende posizione *contra* tale previsione normativa (P.Filippi, *Valore Aggiunto*, Cecamore, Perrone, Falsiatta, Centrore, Galleani d'agliano, ...). V. Comelli, note 533, 536 e 537 p. 581

⁹⁰ Come si evince dalla soggezione agli obblighi formali delle operazioni non imponibili le quali, inoltre, concorrono alla formazione del volume d'affari del soggetto passivo IVA che le pone in essere, ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. IVA.

L'incoerenza della disposizione in parola ha, da subito, reso evidente come il legislatore nazionale avesse introdotto tale previsione unicamente al fine di giustificare il regime di non imponibilità previsto dal successivo art. 8 del D.P.R. 633/1972.

In realtà, per le cessioni all'esportazione, emerge come lo stesso sia oggettivamente riconosciuto al fine di detassare determinate cessioni di beni in funzione della destinazione al consumo fuori dal territorio dello Stato e, più in generale, dell'Unione, rispettando così il principio di tassazione nel paese di destinazione. Ciò che, in una visione di sistema, risulta giustificato solo per delle operazioni che siano rilevanti agli effetti dell'imposta e, dunque, territoriali. Questo, peraltro, dimostra come non fosse necessario ricorrere ad un *escamotage* giuridico, financo errato⁹¹, nello specifico alla deterritorializzazione della cessione, per introdurre un regime di esenzione previsto, nella sua prima struttura, già dalla direttiva 67/288/CEE, all'art. 10⁹².

Per queste ragioni, la disposizione dell'ultimo comma dell'art. 7 che conteneva la tanto contestata *fictio iuris*⁹³ di deterritorializzazione è stata, dapprima, oggetto di uniforme interpretazione abrogativa e, successivamente, con il d.lgs. 11 febbraio 2010 n. 18, definitivamente abrogata.

Tutto ciò pone in evidenza come la stretta derivazione della normativa nazionale da quella europea abbia comportato il trasferimento, nella legislazione interna, di incertezze interpretative che trovano origine proprio nelle direttive medesime.

In particolare, fino a che con il termine "esportazioni" si è inteso far riferimento anche alle cessioni fra Stati membri della Comunità, ossia fino a che con la

⁹¹ Giova qui ribadire, che le operazioni carenti di uno dei tre presupposti non sarebbero esenti, bensì proprio escluse dal campo di applicazione dell'imposta con la conseguenza che non avrebbero alcun rilievo dal punto di vista degli obblighi formali e non concorrerebbero alla formazione del volume d'affari.

⁹² Disciplinato, poi, nella struttura più articolata che conosciamo oggi dall'art. 15 della direttiva 77/388/CEE (c.d. Sesta Direttiva), successivamente trasfuso nell'art. 146 della Direttiva IVA (2006/112/CE)

⁹³ La locuzione è di P. Filippi, *Valore Aggiunto*, cit., p. 154. Di "finzione contenuta nell'ultimo comma dell'art. 7 del D.P.R. n. 633" parla anche A. Giovannini, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit. p. 199.

direttiva 91/680/CEE⁹⁴ non è stata dettata una disciplina specifica per gli scambi fra Stati membri che, in qualche modo, li differenziasse dalle cessioni all'esportazione, la difficoltà nel giustificare sistematicamente la previsione dell'esenzione all'esportazione ha portato il legislatore interno a prevedere la c.d. finzione giuridica di non territorialità, per giustificare la non imponibilità stessa di tali operazioni. Del resto, le operazioni "non imponibili" appartengono alla categoria delle operazioni rilevanti ai fini della sfera di applicazione dell'imposta, infatti l'esclusione delle medesime, che dovrebbe conseguire alla carenza del presupposto di territorialità non trova un immediato riscontro nella Sesta direttiva, la quale distingue nel capo decimo tra le esenzioni all'interno del Paese, quelle all'importazione, quelle delle operazioni all'esportazione fuori dall'Unione (nonché delle operazioni assimilate e dei trasporti internazionali), mentre la previgente Seconda Direttiva, pur prevedendo esenzioni per le cessioni all'esportazione, era *in parte qua* molto meno precisa ed analitica. Nel momento in cui il mercato unico e le sue quattro libertà sono sanciti, con un'effettiva unione doganale, diviene più semplice anche a livello nazionale comprendere la *ratio* della esenzione all'esportazione che, in un'ottica di soppressione delle frontiere fiscali all'interno dell'allora Comunità, era proprio quella di garantire l'applicazione del principio di tassazione nel paese di destinazione, che governa il commercio internazionale e, per l'effetto, giungere ad un vero e proprio mercato unico. Quella territorialità, che nell'IVA si fa criterio, relativamente alle operazioni con l'estero diventa propriamente europea, conferendo al mercato unico i connotati di un mercato interno, in particolar modo nei confronti dei Paesi terzi rispetto al territorio doganale europeo. Gli indirizzi delle direttive, dunque, si fanno sempre più chiari nelle intenzioni del legislatore europeo man mano che cresce la consapevolezza di quello che effettivamente dovrà essere il mercato unico. Conseguentemente, al fine di armonizzare la base imponibile, nella prospettiva di migliorare la neutralità del tributo, era necessario prevedere un regime che rendesse più omogenee le fattispecie di esenzione in concreto, poi, disciplinate dagli Stati membri. Questo obiettivo, con particolare riguardo al regime delle esenzioni all'esportazione, è stato realizzato con la Sesta direttiva,

⁹⁴ Che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE, recepita in Italia con il D.L. 30 agosto 1993, n. 331.

nella quale l'esenzione *de qua*, originariamente prevista – con un'articolazione che potremmo definire ancora embrionale – dall'art. 10 della Seconda direttiva, nell'art. 15 il quale, poi, è stato pressoché integralmente ripreso – con le sole modifiche conseguenti alla direttiva 91/680/CEE che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE – dalla direttiva di rifusione 2006/112/CEE.

Nel perseguimento dell'ambizioso progetto di creazione di un mercato unico, con le caratteristiche di un mercato interno, il criterio di territorialità, dunque, assume una diversa valenza con riferimento, da un lato, agli scambi interni e, dall'altro, agli scambi internazionali. Infatti, quanto ai primi, determina la rilevanza o meno dell'operazione ai fini stessi dell'imposta; in relazione agli scambi internazionali diviene, come si diceva, un vero e proprio requisito del regime, la cui sussistenza si pone come preliminare nell'indagine dei caratteri dell'operazione, ai fini della configurabilità o meno in termini di non imponibilità.

Più precisamente, ai sensi dell'art. 7-bis del D.P.R. 633/1972, le cessioni di beni si considerano effettuate sul territorio dello Stato se hanno ad oggetto beni mobili nazionali, nazionalizzati o vincolati alla temporanea importazione, esistenti sul territorio dello Stato nel momento in cui l'operazione si considera effettuata. Momento, quest'ultimo, che ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. 633/1972, per quanto riguarda le cessioni di beni mobili oggetto di trasporto o spedizione, come nel caso di beni oggetto di cessione all'esportazione, coincide con il momento di inizio del trasporto o della spedizione medesimi⁹⁵. Dunque, l'esistenza o meno sul territorio dello Stato di beni – nazionali, nazionalizzati o vincolati al regime della temporanea importazione – destinati ad essere spediti o trasportati fuori dal territorio doganale europeo, rende l'operazione non imponibile ovvero esclusa dall'imposta sul valore aggiunto⁹⁶. In questo modo risulta garantita la neutralità dell'imposta. Diversamente, ovvero qualora le operazioni *de qua* fossero considerate carenti del presupposto territoriale, dunque escluse dal campo di

⁹⁵ Tale disciplina nazionale non è che il recepimento di quanto previsto dall'art. 32 della Direttiva IVA.

⁹⁶ Così come la presenza sul territorio dei beni oggetto dell'operazione determina l'imponibilità, ovvero l'esclusione dell'operazione dal campo di applicazione dell'imposta, nel caso di cessioni interne.

applicazione dell'imposta, i soggetti passivi che si trovino ad operare con Paesi terzi, perderebbero il diritto di detrazione e risulterebbero, al pari di consumatori finali, definitivamente incisi dal tributo.

Da un lato, quindi, la territorialità negli scambi internazionali è garanzia di non imponibilità, piuttosto che di esclusione dal campo di applicazione dell'imposta, così che il regime delle cessioni all'esportazione risulti coerente con il sistema dell'IVA, nel rispetto del principio di neutralità. Dall'altro lato, in applicazione del principio di imposizione nel paese di destinazione – principio che viene generalmente applicato nel commercio internazionale⁹⁷ - la territorialità diventa propriamente europea, ed il mercato unico assume i connotati di vero e proprio mercato interno europeo nei rapporti con i Paesi terzi.

Questo, inoltre, è coerente con l'inquadramento teorico dell'IVA – quale imposta almeno tendenzialmente sul (l'immissione al)⁹⁸ consumo – e ne discende che, qualora tale immissione in consumo si realizzi in uno Stato terzo, l'operazione medesima debba necessariamente essere detassata nel territorio dello Stato⁹⁹: detassazione, questa, che è stata concepita, sia in relazione all'esigenza di assicurare il requisito della neutralità del commercio internazionale, sia al fine di applicare il principio di tassazione nel paese di destinazione.

Dunque, ricostruendo in questi termini il criterio di territorialità, risulta sistematicamente giustificata la detassazione in esame, che è realizzata riconoscendo al soggetto passivo la sussistenza del diritto di detrazione dell'imposta assolta a monte sugli acquisti di beni e servizi in relazione all'effettuazione di operazioni non imponibili, assicurando così *“indirettamente la perequazione fiscale dei beni esportati sul mercato internazionale”*¹⁰⁰.

⁹⁷ Sulla scelta di tale principio a livello di commercio internazionale, in particolare, si veda OECD,(2017), *International VAT/GST Guidelines OECD Publishing*, Paris.

⁹⁸ Cita Berliri

⁹⁹ Secondo L. Cecamore, *L'iva nei rapporti internazionali*, in *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, quad. Rass. trib., n. 2/86, p. 181, *“la non imponibilità delle operazioni giuridicamente qualificabili di commercio con l'estero non è un privilegio elargito agli operatori, comunemente designati come esportatori, in vista del vantaggio, peraltro indubitabile, che deriva all'economia nazionale nel suo complesso dalla loro opera, ma è semplicemente una misura intesa ad attuare il principio assunto come base del Mercato comune europeo, e fissato nelle direttive CEE, secondo il quale i beni e i servizi devono essere assoggettati all'iva (quale imposta generale sui consumi) nel Paese in cui i consumi si verificano”*.

¹⁰⁰ Così, G.A. Micheli, *Corso di diritto tributario*, ...

Alla luce di quanto precede, nel tentativo di ricostruire sistematicamente la disciplina degli scambi internazionali, si ritiene necessario procedere ad un'analisi dei requisiti "tradizionali" delle operazioni, per comprendere in che relazione si pongano le cessioni all'esportazione rispetto alle "ordinarie" cessioni di beni. Infatti, per come delineata dagli artt. 8 e 8-bis del D.P.R. IVA, quella all'esportazione sembrerebbe, in prima battuta, essere un'ipotesi particolare di "cessione di beni", rispetto a quella delineata dall'art. 2 del decreto IVA.

Dopo le numerose modifiche apportate dall'art. 8 costituiscono ora cessioni all'esportazione¹⁰¹ non solo le cessioni, anche tramite commissionari¹⁰², eseguite mediante il trasporto o la spedizione dei beni fuori dal territorio dell'unione, a cura o a nome dei cedenti o dei loro commissionari, ma anche le cessioni eseguite mediante trasporto o spedizione dei beni all'estero per incarico dei cessionari di tali soggetti o dei commissionari dei cessionari stessi, residenti nel territorio dello Stato¹⁰³ (lett. a). In questo modo vengono comprese nella nozione di esportazione anche quelle operazioni realizzate mediante la cessione ad un soggetto residente che, avendo a sua volta ceduto i beni, ne disponga l'invio fuori dal territorio unionale tramite il cedente (o il commissionario di questi). Sia la prima cessione, sia quella fatta dal cessionario ed in esecuzione della quale i beni sono inviati all'estero dal cedente sono considerate cessioni all'esportazione, all'unica condizione che la spedizione o il trasporto del bene all'estero avvenga a cura o a

¹⁰¹ Come già sottolineato dall'1.1.1993, a seguito dell'introduzione del regime transitorio degli scambi intracomunitari (oggi intraunionali) di beni, di cui al d.l. n.331/1993 (convertito dalla l. n.427/1993), l'art.8 D.P.R. IVA è stato modificato in modo che la non imponibilità IVA, prevista per le esportazioni, riguardi solo più le cessioni di beni trasportati/spediti al di fuori del territorio dell'Unione europea, così come definito dall'art. 7, comma 1, lett. b), D.P.R. IVA. Per contro, le cessioni di beni trasportati/spediti al di fuori del territorio dello Stato, ma rimanendo entro in confini europei, restano non imponibili IVA nel territorio dello Stato di partenza ove soddisfino le condizioni previste dall'art. 41 d.l. n. 331/1993. Fino al 31.12.199, l'art. 8 D.P.R. IVA faceva, invece, riferimento al trasporto/spedizione di beni "*all'estero o comunque fuori dal territorio doganale*", sicché si consideravano esportati, agli effetti del citato art. 8, tutti quei beni trasportati/spediti a destinazione di un altro Paese, interno o meno all'Unione. Alla luce, poi, della nozione, di matrice doganale, di "esportazione", contenuta nell'art. 36 D.P.R. n. 43/1973 (Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale), la non imponibilità era estesa non solo ai beni trasportati/spediti a destinazione di un altro Paese, UE o extra-UE, ma anche ai beni che, agli effetti doganali, si considerano esportati (es. beni consumati nei territori extradoganali rappresentati dai comuni di Livigno e Campione d'Italia, beni introdotti nei depositi e punti franchi, ecc.).

¹⁰² Si noti che, in tal caso, sia il cedente, sia il commissionario realizzano distinte operazioni imponibili.

¹⁰³ La norma prevede, cioè, l'ipotesi che questi incarichi il cedente di inviare il bene ad un terzo soggetto, al quale egli (realizzando così un'altra operazione non imponibile) lo abbia a sua volta ceduto.

nome del primo cedente o del commissionario di questi¹⁰⁴. Va precisato che i beni, per espressa previsione normativa, possono essere sottoposti, per conto del cessionario, a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni. La norma consente, così, di acquistare in sospensione d'imposta tutta una serie di servizi inerenti all'attività di esportazione.

Costituiscono, inoltre, cessioni all'esportazione le cessioni di beni il cui trasporto o spedizione all'estero viene effettuato dal cessionario non residente o per suo conto, purché l'invio avvenga entro novanta giorni dalla consegna (lett. b). Dunque, nel caso di cui alla lettera a) è il cedente a provvedere all'esportazione, eventualmente per incarico del cessionario; nell'ipotesi di cui alla lettera b) è, invece, l'acquirente non residente ad occuparsi dell'invio fuori dal territorio unionale e, per poter godere del regime di non imponibilità, il cedente deve verificare che il trasporto effettivamente avvenga entro novanta giorni. Termine, quest'ultimo, interpretato dalla Corte di Giustizia Europea come "termine tecnico", non perentorio, al cui decorso possa comunque porsi rimedio¹⁰⁵.

Sono, ulteriormente, ricomprese fra le cessioni all'esportazione le cessioni di beni, anche tramite commissionari e le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo

¹⁰⁴ Si ritiene che la norma sia operante anche per la cessione fatta ad un soggetto che disponga l'invio dei beni all'estero "non per la rivendita degli stessi ad un contraente estero, come ad esempio nel caso in cui i beni sono spediti all'estero, presso un cantiere del cessionario, per lavori di appalto ivi in corso". Così la circolare Assonime, 23 marzo 1981, n. 46, p.6. Vedremo poi nel proseguo la problematica relativa alle cessioni in esito a contratti d'appalto, a questo punto vedi cosa aggiungere dalla nota sul falsitta relativa a questa problematica.

¹⁰⁵ Causa C-563/12 *BDV Hungary Trading Kft*, in cui la Corte sottolinea la non conformità alla disciplina IVA, alla luce dei principi di neutralità, certezza del diritto e proporzionalità, della immediata e definitiva riqualificazione dell'operazione in termini di imponibilità, al solo superamento del termine dei 90 giorni, in particolare al p.to 27 precisa che "(...) la qualificazione di un'operazione quale cessione all'esportazione ai sensi dell'art. 146, paragrafo 1, lettera b), della direttiva non può dipendere dal rispetto di un termine preciso entro il quale il bene in parola deve aver lasciato il territorio doganale dell'Unione, la cui inosservanza avrebbe come conseguenza di privare definitivamente il soggetto passivo dell'esenzione all'esportazione". Simili alle cessioni di cui alla lettera b) dell'art. 8 si presentano le operazioni di cui all'art. 38-*quater* D.P.R. IVA. Posso dare conto del fatto che dopo tale sentenza sono uscite circ. Ag.E. e Assonime e che a questo punto sarebbe forse il caso di intervenire legislativamente a modificare la norma, restando maggiormente aderenti al dato oggettivo dell'operazione. Tale ultima norma consente di effettuare senza versamento IVA, ovvero riconoscendo al cessionario il diritto al rimborso dell'imposta, a posteriori, da parte del cedente (anche tramite intermediari, purché iscritti all'albo degli istituti di pagamento di cui all'art. 114-*septies* del testo unico di cui al d.Lgs. n. 385/1993: cfr. art 1, comma 368, l. n.208/2015) le cessioni di beni ad uso personale o familiare, per corrispettivo totale superiore ad €154,94, fatte a soggetti domiciliati o residenti fuori dall'Unione, purché essi entro il terzo mese successivo li trasportino nei bagagli personali fuori di questa e restituiscano al cedente, entro il quarto mese dall'operazione, la fattura vistata dall'ufficio doganale di uscita dall'Unione europea.

effettuato cessioni all'esportazione od operazioni intraunionali, si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta. Poiché, come si è detto, le operazioni non imponibili non limitano il diritto a detrazione, a differenza di quelle esenti pure e semplici, i soggetti che effettuano solo, o prevalentemente, operazioni siffatte tendono a ritrovarsi costantemente in posizioni di credito nei confronti dell'Erario. Per limitare gli inconvenienti derivanti dalle lungaggini legate alle procedure di rimborso, il legislatore nazionale¹⁰⁶ ha consentito loro di effettuare acquisti senza applicazione dell'imposta, includendo tra le operazioni non imponibili anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi compiute nei loro confronti¹⁰⁷. Tale beneficio è, però, escluso per espressa previsione normativa in relazione agli acquisti di aree fabbricabili e, in generale, per gli acquisti di beni e di servizi per i quali non è ammessa la detrazione d'imposta¹⁰⁸. Inoltre, esso è subordinato alla sussistenza di rigorosi presupposti: innanzitutto, possono avvalersene solamente coloro i quali abbiano effettuato cessioni all'esportazione di cui alle lettere *a)* e *b)* dell'art. 8, registrate nell'anno solare precedente, per corrispettivi superiori al 10% del volume d'affari; in secondo luogo, prima di effettuare acquisti senza pagamento dell'imposta, coloro che vogliono avvalersi di tale possibilità devono presentare alla controparte un'apposita dichiarazione dalla quale risulti la loro intenzione in tal senso, c.d. *dichiarazione d'intento*¹⁰⁹⁻¹¹⁰. Gli acquisti senza applicazione dell'IVA, inoltre, sono consentiti nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni all'esportazione di cui

¹⁰⁶ Conformemente a quello europeo: si veda l'art. 164 della Direttiva IVA.

¹⁰⁷ In questo senso, a conferma di tale giustificazione della previsione in parola, si è espressa anche la Cassazione che, con la sentenza 20 dicembre 2012, n. 23588, ha sostenuto che tale previsione non comporta un una riduzione d'imposta, bensì una semplificazione del rapporto creditorio dell'esportatore abituale nei confronti dell'Erario e l'attenuazione della sua esposizione finanziaria, dati i tempi con cui l'Amministrazione finanziaria normalmente provvede all'esecuzione dei rimborsi IVA.

¹⁰⁸ Questo per evidenti ragioni di tutela Erariale.

¹⁰⁹ Peraltro, la controparte non è esente da responsabilità in caso di dichiarazione di intento mendace che sia, come tale, riconoscibile. In tal senso si veda Cass., sentenza 20 giugno 2008, n. 16819.

¹¹⁰ A partire dal 1° gennaio 2015, per effetto delle modifiche intervenute con il c.d. Decreto semplificazioni fiscali (d.lgs. 175/2014) gli esportatori abituali che intendano acquistare o importare senza applicazione dell'IVA devono trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate la dichiarazione d'intento. Tale dichiarazione, unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia stessa va, poi, consegnata al fornitore o prestatore, oppure in dogana. Spendi due parole sulla *ratio* di questa news.

alla lett. *a* e *b* dell'art. 8 (c.d. *plafond*) nonché delle operazioni di cui agli artt. 8-*bis* e 9 registrate nell'anno precedente¹¹¹.

Con l'art. 8-*bis*, poi, il legislatore ha esteso il regime di non imponibilità, previsto per le cessioni all'esportazione, ad una serie di operazioni legate al comparto delle costruzioni navali e aeronautiche. L'assimilazione alle cessioni all'esportazioni di queste operazioni, per così dire "interne", che non determinano l'esportazione definitiva di beni, trova la propria ragion d'essere nel fatto che navi e aerei possono essere impiegati in ambito internazionale, per operazioni connesse al traffico internazionale di beni. Va sottolineato, al riguardo, che le operazioni ivi disciplinate non precludono la naturale applicazione dell'art. 8 laddove, evidentemente, si sia in presenza di una cessione all'esportazione disciplinata da quest'ultimo articolo. Chiaro, in tal senso, il dettato normativo dell'art. 8-*bis*, il quale afferma che per le cessioni di beni qualificate come cessioni all'esportazione, trova comunque applicazione la disposizione di non imponibilità di cui all'art. 8. In sostanza, in presenza dei presupposti ivi previsti, l'art. 8-*bis* deve essere applicato solamente nel caso in cui le cessioni non costituiscano cessione all'esportazione¹¹².

2.2. CESSIONI DI BENI E CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE NEL SISTEMA IVA

All'esito di questa preliminare analisi della disciplina delle cessioni all'esportazione, data la particolarità delle fattispecie delineate dagli artt. 8 e 8-*bis* del Decreto IVA, emerge con tutta evidenza come sia di primaria importanza comprendere in che rapporto si pongono queste ultime, rispetto alla fattispecie generale di cessione di beni ai fini IVA, di cui all'art. 2 del Decreto IVA. In effetti, dalla stessa previsione di una categoria di operazioni rubricate come "cessioni all'esportazione" e disciplinate da norme specifiche del Decreto IVA rispetto a quelle che disciplinano le cessioni di beni in generale, emerge il "contrasto" fra l'aspetto giuridico della cessione, collegato all'atto, e il fatto oggettivo

¹¹¹ Non concorrono, dunque, alla formazione del *plafond* le cessioni e le prestazioni non imponibili perché fatte ad altri esportatori abituali

¹¹² Cfr. ris. n. 191/E del 17 giugno 2002.

dell'esportazione, intimamente legato all'aspetto esecutivo dell'operazione, ossia al trasporto del bene fuori dal territorio europeo.

L'analisi del profilo oggettivo dell'operazione è necessaria per poter qualificare quelle all'esportazione, effettivamente, come cessioni di beni che si caratterizzano per la rilevanza dell'aspetto esecutivo rappresentato dal trasporto fuori dal territorio doganale europeo, che impedisce l'applicazione dell'imposta. D'altra parte, è la stessa formulazione dell'art. 8 del Decreto Iva a sottolineare tale esigenza nel momento in cui distingue, da un lato, gli aspetti della cessione quindi, come meglio avremo modo di approfondire più avanti, l'impegno giuridico assunto, con i relativi effetti di mutamento della titolarità reale sul bene e, dall'altro, la consegna o spedizione, quindi il trasporto fisico del bene fuori dal territorio dell'unione.

Aspetti, questi ultimi, che attengono alle modalità di esecuzione della cessione. In riferimento ad essi si deve verificare l'effettiva uscita dei beni dal territorio doganale dell'Unione europea, ciò che, appunto, giustifica l'applicazione del regime di non imponibilità. Ed è qui che si inseriscono le clausole del commercio internazionale (c.d. Incoterms®), ovvero quelle regole interpretative dei termini commerciali di consegna delle merci utilizzati nel commercio internazionale, su cui la Camera di Commercio Internazionale di Parigi svolge un'intensa attività di monitoraggio e aggiornamento, raccogliendole ordinatamente e pubblicandole¹¹³. Sin da subito è importante sottolineare, come meglio avremo modo di approfondire nel momento in cui ci si dedicherà più specificamente all'analisi del ruolo svolto da queste clausole nelle cessioni all'esportazione, che la loro funzione specifica è quella di disciplinare alcune delle obbligazioni afferenti al contratto di compravendita, in particolare le obbligazioni inerenti al trasporto della merce e al conseguente passaggio dei rischi di danneggiamento della merce stessa dal venditore al compratore, anche se, naturalmente, gli Incoterms®, non esauriscono le condizioni che regolano il contratto. Nulla, invece, hanno a che

¹¹³ In un'operazione internazionale assume, infatti, fondamentale importanza il trasferimento fisico dei beni, che devono giungere ai mercati di destinazione in maniera sicura ed in un quadro contrattuale chiaro ed univoco per le parti che effettuano la transazione commerciale. In questo ambito la Camera di Commercio internazionale di Parigi svolge un ruolo di primaria importanza, occupandosi della codificazione delle clausole volte a regolare proprio queste obbligazioni contrattuali, così che si possa stabilire in maniera univoca gli obblighi di esportatori ed importatori in relazione, appunto, al trasporto delle merci.

vedere con il trasferimento della proprietà, essendo questo aspetto regolato dai diversi ordinamenti giuridici.

Ciò che ci si chiede è, pertanto, se la categoria della cessione oggetto della fattispecie di cessione all'esportazione costituiscono una categoria autonoma e distinta da quella delle cessioni di beni di cui all'art. 2 del Decreto IVA, per il diverso atteggiarsi degli elementi strutturali della fattispecie o, piuttosto, se l'intera categoria vada ricondotta nell'alveo dei principi generali della cessione. Avendo cura di non confondere il profilo esecutivo dell'operazione con la qualificazione giuridica del tipo di operazione che si è effettivamente posta in essere.

È noto¹¹⁴ che per cogliere l'esatto significato di una disposizione non è sufficiente l'interpretazione letterale, bensì è necessario fare riferimento al contesto e allo scopo della disciplina, nel suo complesso, in cui si inserisce la norma da interpretare, fare cioè ricorso all'interpretazione sistematica, in quanto solo dal coordinamento con le altre norme è possibile rilevare quanto quella da interpretare presuppone.

Per questo motivo è, qui, necessario anzitutto analizzare attentamente che cosa si intenda ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per "cessione di beni".

Nel precedente sistema di Imposta Generale sull'Entrata (IGE) il legislatore tributario faceva ampio ricorso a concetti di natura economica nella descrizione del presupposto oggettivo dell'imposizione¹¹⁵. Il d.l. n. 2/1960, convertito in l. n. 762/1960, istitutivo dell'I.G.E., all'art. 1 descriveva il presupposto d'imposta con una formula amplissima che considerava soggette ad imposizione tutte le entrate derivanti dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi indipendentemente dal *nomen iuris* dei contratti con cui venivano poste in essere tali operazioni. Tant'è che l'espresso riferimento del testo normativo al concetto di "atto economico" veniva inteso come scientemente adottato dal legislatore al fine di

¹¹⁴ Ciò che fa, abitualmente, la Corte di Giustizia europea nell'interpretare le norme della direttiva e non solo. Potrebbe essere opportuno un riferimento al criterio dell'effetto utile e utilizzato dalla CGE – vedi materiale utilizzato per i seminari agli studenti.

¹¹⁵ P. Filippi, *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984, 23 e ss.; L. Castaldi, *Le operazioni imponibili*, cap. secondo, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di F. Tesauero, pp. 33 e ss.

attrarre ad imposizione ogni operazione che desse luogo ad un'entrata in favore del soggetto che la poneva in essere. L'IGE, quindi, non era volta a colpire la stipulazione di determinati negozi giuridici quanto, piuttosto, i corrispettivi percepiti in occasione di uno scambio di merci o di una prestazione di servizi, indipendente dalla configurazione giuridica degli scambi all'origine di tali corrispettivi.

Lo scenario, in conseguenza dell'adesione del nostro Paese all'allora Comunità Europea, risulta assai modificato. Ad oggi, prima ancora che nella disposizione interna, la definizione di cessione di beni, quale presupposto oggettivo per l'assoggettamento delle operazioni compiute da un soggetto passivo all'imposta sul valore aggiunto, si evince dalla normativa europea¹¹⁶.

Con la prima direttiva CEE n. 67/227, come si è già avuto modo di precisare, il Consiglio, al fine di realizzare un mercato unico caratterizzato dalla libera concorrenza fra Stati membri, ha riconosciuto la necessità di armonizzare l'imposizione indiretta sui consumi per raggiungere tale ambizioso obiettivo ed ha, perciò, imposto ai Paesi membri di adeguare la propria forma di imposizione sugli scambi ad uno schema unitario di imposizione sul valore aggiunto, caratterizzato dal più ampio ambito di applicazione possibile. In particolare tale direttiva, al quinto considerando¹¹⁷, afferma che “un sistema di imposta sul valore

¹¹⁶ L'IVA è un'imposta europea in considerazione del suo peculiare sistema delle fonti. La disciplina europea governa il sistema dell'iva ed interagisce, in modo spesso dialettico, con la disciplina domestica, relativamente alla fase della sua implementazione nell'ordinamento nazionale. Tale profilo contribuisce nettamente a differenziare l'IVA rispetto ad altri tributi domestici, la cui disciplina è ancora largamente dipendente dalla sovranità fiscale nazionale del singolo Stato membro dell'Unione europea (si pensi, ad esempio, all'imposta di bollo) e fa emergere l'esigenza di una disciplina ampiamente uniforme in tutti gli Stati membri nella materia dell'armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari, che si ricollega all'obbligo per ciascuno di essi di dare attuazione negli ordinamenti nazionali ad una serie di direttive, regolamenti e decisioni del Consiglio. Inoltre il giudice competente a fornire l'interpretazione in via pregiudiziale delle norme europee, in materia di imposta sul valore aggiunto, è la Corte di giustizia dell'Unione Europea, la quale assicura l'uniformità, a livello ermeneutico, delle disposizioni contenute sia nel Trattato istitutivo, sia nelle direttive, sia nei regolamenti. Aggiungasi, poi, che una quota del gettito dell'IVA riscossa da ciascuno Stato membro è destinata proprio all'Unione Europea, nell'ambito del finanziamento basato sul “sistema delle risorse proprie delle Comunità europee (cfr. sul punto l'ottavo “considerando” della Direttiva n. 2006/112) e questo profilo rende ancor più necessaria una disciplina dell'imposta quanto più possibile omogenea, nella prospettiva di assicurare la riscossione di una quota di gettito ragionevolmente uniforme all'interno di ciascuno Stato membro.

¹¹⁷ Occorre sottolineare l'importanza dei “Considerando” quali strumenti che consentono di comprendere la *ratio* delle norme contenute nelle direttive. Sul'efficacia dei “Considerando” cfr. T. Ballarino, Manuale breve di diritto dell'Unione europea, CEDAM, 2004, pag. 159 e dello stesso Autore Lineamenti di diritto comunitario, Padova, 1994.

aggiunto raggiunge la maggior semplicità e neutralità se l'imposta è riscossa nel modo più generale possibile e se il suo campo di applicazione abbraccia tutte le fasi della produzione e della distribuzione ...". Quindi tutti i passaggi compiuti da un bene, dalla sua produzione all'immissione la consumo finale, sono soggetti all'imposta sul valore aggiunto e, dunque, tutte le cessioni che costituiscono la successione di tali passaggi.

Le successive direttive hanno circoscritto l'area degli scambi ritenuti rilevanti ai fini IVA: da un lato, introducendo le nozioni di "cessioni di beni" e "prestazioni di servizi" quali elementi che, congiuntamente a quelli soggettivo e territoriale, concorrono ad individuare gli scambi che avviano il peculiare meccanismo applicativo dell'IVA¹¹⁸; dall'altro lato individuando le operazioni da considerare cessioni di beni o prestazioni di servizi.

In particolare l'art. 5 della seconda direttiva CEE, n. 67/228 dell'11 aprile 1967 considerava "cessione di un bene" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario. L'articolo, poi, assimilava alle cessioni di beni nel contesto dell'esercizio di impresa: le operazioni di destinazione del bene ad uso privato ovvero di sua cessione a titolo gratuito (c.d. autoconsumo esterno), nonché le operazioni in cui il soggetto IVA utilizza un bene da lui prodotto o comunque distratto dalla propria impresa (c.d. autoconsumo interno).

Va precisato sin da subito, che le "prestazioni di servizi", sin dalle prime direttive, veniva descritta, viceversa, come categoria residuale comprendente "ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'art. 5".

La sesta direttiva CEE, n. 77/388 del 17 maggio 1977, in linea con quanto disposto dalla seconda, all'art. 5 considerava "cessione di un bene" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario. Allo stesso modo, la direttiva di rifusione¹¹⁹, n. 2006/112/CE, c.d. Direttiva IVA, all'art. 14, par. 1, riprendendo sul punto la disposizione dell'art. 5 della sesta direttiva, definisce la

¹¹⁸ A. Fantozzi, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. e prat. trib.*, 1972, I, 728.

¹¹⁹ Che, ai sensi dell'art. 411 abroga la direttiva 67/227/CEE e la direttiva 77/388/CEE, la direttiva 67/228/CEE era già stata abrogata dalla direttiva 77/388/CEE (devo precisare che questa nota è per fare ordine sulla stratificazione normativa a livello europeo circa la nozione di cessione di beni?).

“cessione di beni” come il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

Il legislatore europeo pare, dunque, assumere una nozione di cessione di beni estesa a tutti i casi nei quali si verifica il trasferimento di situazioni assimilabili a quella proprietaria. L’art. 14, poi, rende chiaro che rientrano nella definizione anche i trasferimenti realizzati a seguito di un atto della pubblica autorità, purché accompagnati dal pagamento di una indennità (art. 14, comma 2, lettera a). Quest’ultimo riferimento consente di apprezzare l’intento del legislatore dell’Unione di porre il principio secondo cui la cessione di beni, per essere considerata tale, ai fini IVA, deve essere connotata da onerosità. Del resto, l’art. 2 della medesima direttiva sancisce espressamente che tanto le cessioni di beni quanto le prestazioni di servizi, devono essere effettuate “*a titolo oneroso*”.

Secondo la Corte di Giustizia, l’espressione “cessione di un bene” deve ricevere una definizione autonoma e uniforme, specifica del diritto dell’Unione¹²⁰. Questo significa che gli Stati membri non sono del tutto liberi di definire tale nozione fondandosi unicamente su quanto previsto dal proprio ordinamento nazionale, in modo da non pregiudicare l’uniforme applicazione della disciplina IVA all’interno dell’Unione¹²¹. In particolare, come afferma la Corte, la nozione europea di “cessione di beni” non fa riferimento al trasferimento del diritto di proprietà nelle forme proprie del diritto nazionale vigente negli Stati membri, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l’altra a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse proprietaria¹²². La Corte adotta, così, un orientamento teso ad un concetto ampio

¹²⁰ Cfr. sul punto la sentenza del 3 giugno 2010, EU:C:2010:316, causa C-237/09, *De Fruytier*.

¹²¹ Cfr. sul punto la sentenza dell’8 febbraio 1990, EU:C:1990:61, causa C-320/88, *SAFE*.

¹²² Cfr. sul punto CGUE sentenza dell’8 febbraio 1990, causa C-320/88, *Staatssecretaris van Financiën/ Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, punto 7; CGUE sentenza del 6 febbraio 2003, causa C-185/01, *Auto Lease Holland*, punto 32; CGUE sentenza del 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*, punto 51; CGUE sentenza del 12 gennaio 2006, causa C-354/03, *Optigen*, punto 39; CGUE sentenza del 14 luglio 2005, causa C-435/03, *British American Tobacco Interational e Newman Shipping*, punto 35; CGUE sentenza del 21 febbraio 2006, causa C-223/03, *University of Huddersfield*, punti 42 e 43, in questa rivista 2006, fasc. n. 1; CGUE sentenza del 29 marzo 2007, causa C-111/05, *Aktiebolaget NN*; CGUE sentenza del 3 giugno 2010, causa C-237/09, *De Fruytier*, punto 24; CGUE sentenza del 7 ottobre 2010, causa C-53/09, *Loyalty Management UK e Baxi Goup*, punto 45; CGUE sentenza dell’11 febbraio 2010, causa C-88/09, *Graphic Procédé*, punto 16; CGUE sentenza del 10 marzo 2011, causa C-497/09, *Bog e a.*, punto 59.; C-118/11, punto 39; C-165/11, punto 50; C-78/12, punto 33; C-494/12, punto 20, Sistema citazioni eliminando il fascicolo di assonime e inserendo l’ECLI.

di “cessione di beni”, tale da comprendere ogni operazione tramite la quale un soggetto passivo proceda al trasferimento di un bene materiale, autorizzando l’altra parte a disporne di fatto come se ne fosse proprietaria, senza che a riguardo rilevi la forma nella quale il diritto di proprietà sul bene ceduto è stato acquisito¹²³.

Si delinea, dunque, una nozione ampia di cessione di beni, alla quale si aggiunge l’interpretazione in termini di nozione unitaria nell’ambito dell’imposta sul valore aggiunto che ne dà la Corte di Giustizia. Ciò porta a considerare, come meglio si analizzerà nelle prossime pagine, il trasferimento del diritto di godere di un bene come proprietario l’unica fattispecie di cessione rilevante ai fini IVA, dunque la medesima alla quale il legislatore fa riferimento nella disciplina delle cessioni all’esportazione, richiamandosi, appunto, genericamente alle “cessioni”.

Finora si è parlato di cessioni di beni senza, però, dare una definizione di quello che, nelle direttive, viene inteso per “bene”¹²⁴. Tale definizione viene data dalla seconda direttiva nell’all. A, punto 3, e all’art. 5, punto 2 nonché dalla direttiva di rifusione, nell’art. 15. Sulla base di tali previsioni, per “beni” si devono intendere tutti i beni materiali, sia mobili che immobili, includendo fra i beni materiali anche l’energia elettrica, il gas, il calore, il freddo e simili, determinati diritti su beni immobili, nonché le quote di interessi ed azioni il cui possesso assicura, di diritto o di fatto, l’attribuzione in proprietà o in godimento di un bene immobile o di una sua parte. Le cessioni di beni immateriali non costituiscono, invece, cessioni di beni bensì prestazioni di servizi (art. 6, sesta direttiva, oggi art 25, lett. a, direttiva di rifusione).

Quindi, sulla scorta delle indicazioni contenute nelle direttive si desume che, nelle intenzioni del legislatore europeo, non integra gli estremi di una cessione di beni l’atto con cui si costituisce o trasferisce un diritto reale di godimento su di un

¹²³ In questo senso si è espressa anche la Corte di Giustizia, in particolare con le sentenze del 12 febbraio 1998, causa C-346/95, *Blasic c. Finanzamt Munchen I.*, in questa rivista, 1998, fasc. n. 1 e del 3 marzo 2005, causa C-428/02, *F.M. Lystbådehavn* in questa rivista, 2005, fasc. n. 2, con nota di Alessandro Bologna. Sistema citazioni eliminando il fascicolo di assonime e inserendo l’ECLI.

¹²⁴ Sul punto vale la pena sottolineare che per la Corte di Giustizia europea ai fini della configurazione di una “cessione di beni” è altrettanto rilevante, oltre all’identificazione del tipo di rapporto giuridico effettivamente posto in essere, la puntuale individuazione dei beni materiali oggetto di cessione. Sul punto si veda la sentenza del 21 febbraio 2006, EU: C:2006:122, causa C-419/02, *BUPA Hospitals Ltd. E*, nello stesso senso, Circ. Assonime n. 238 del 1975.

bene e che le cessioni di beni immateriali non costituiscono cessioni di beni bensì prestazioni di servizi.

Nel recepire la disciplina dettata dal legislatore europeo, il legislatore delegato fa espresso riferimento alla nozione di beni civilistica. Conferma ne sia che all'art. 6, del D.P.R. IVA, al fine di individuare il momento di effettuazione delle operazioni, distingue i beni mobili dagli immobili secondo la stessa dizione dell'art. 812 cod. civ. Ciò che ci si chiede, in sostanza, è se il "bene" oggetto di cessione a titolo oneroso, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, sia una categoria giuridica corrispondente a quella prevista e disciplinata dal codice civile. Sul punto vale precisare i concetti di "bene" e "cosa" sono spesso confusi o impiegati come sinonimi¹²⁵. In realtà si tratta di concetti ben diversi. "Cosa" è una parte di materia (non importa se allo stato liquido, solido o gassoso). Pertanto non ogni cosa è un "bene": tale è solo la cosa che possa formare oggetto di diritti, quale fonte di utilità o oggetto di appropriazione¹²⁶. Quindi non sono "beni" né le cose dalle quali non si è in grado, allo stato, di trarre vantaggio alcuno (ad es. le stelle; i giacimenti su altri pianeti o in fondo al mare, fino a quando non siano raggiungibili e sfruttabili; etc.), né le c.d. *res comune omnium*, ossia le cose di cui tutti possono fruire senza impedirne una pari fruizione da parte degli altri consociati (ad es. la luce del sole, i venti, le acque degli oceani), a meno che non ne venga assicurato un separato godimento (ad es. l'aria compressa in bombole). È a questo concetto di "bene" che si riferisce l'art. 810 c.c. nel precisare, appunto, che "sono beni le cose che possono formare oggetto di diritti": quelle, cioè, suscettibili di appropriazione e di sfruttamento "esclusivo". Si tratta della medesima nozione, per altro, che si ritrova all'art. 2082 c.c. ove si considera attività di impresa, secondo la formula tradizionale, quella finalizzata alla produzione o allo scambio di beni e di servizi.

¹²⁵ In questo senso A. Torrente – P. Schelsinger, *Manuale di diritto privato*, a cura di F. Angeli e C. Granelli, XXI ed., 2013, Giuffrè

¹²⁶ Sul punto autorevole dottrina ha precisato che dalle definizioni dell'art. 810 c.c. risulta che "... vi sono cose, le quali non sono beni e quindi non possono formare oggetto di diritti. D'altra parte vi sono beni, i quali non sono cose ... L'altra proposizione che vi sono beni i quali non sono cose si giustifica quando s'intenda per cosa, in senso proprio, una parte separata della materia circostante. Questa nozione non solo è conforme alla nostra tradizione, ma anche al linguaggio e al sistema del codice. Poiché questa regola le cose sulla soglia del libro della proprietà e mantiene la categoria dei diritti reali, identifica le cose, e anzi, meno esattamente, i beni, con le cose in senso materiale".

Quindi, nel significato fatto proprio dall'art. 810 c.c., i "beni" sono una *species* all'interno del più ampio *genus* delle "cose".

Peraltro, se in senso economico "bene" è la "cosa" che presenta un valore (di uso e/o di scambio), in senso giuridico "bene" è non tanto la *res* come tale, quanto il diritto sulla *res* perché è questo che ha un valore in funzione della sua negoziabilità, tanto è vero che sulla medesima *res* possono concorrere più diritti. Il termine bene, quindi, è impiegato in sede civile per indicare tutti i diritti (patrimoniali), facenti capo al debitore o ai suoi figli, suscettibili di negoziazione e non soltanto i diritti sulle cose. Anzi, proprio quest'ultima è l'accezione nella quale l'espressione "bene" è più frequentemente impiegata dal Codice Civile¹²⁷.

Il Codice Civile, poi, effettua delle distinzioni fra le varie categorie di beni. All'art. 812 distingue, come si diceva, i beni immobili da quelli mobili, procedendo ad una elencazione per individuare esattamente la prima categoria, mentre i beni mobili vengono individuati in negativo, per tali intendendosi tutti gli altri beni comprese, *ex art. 814 c.c.*, le energie naturali che hanno un valore economico. All'art. 815 individua, come autonoma categoria, quella dei beni mobili registrati e all'art. 816 considera "universalità di mobili" una pluralità di cose che appartengono alla stessa persona e hanno una destinazione unitaria prevedendo, all'ultimo comma, che si possa disporre delle singole cose componenti l'universalità anche separatamente.

Ai fini della presente analisi, l'individuazione della corretta nozione di bene è necessaria per circoscrivere il profilo oggettivo rilevante, ovvero per comprendere quando si consideri perfezionata la fattispecie di cessione all'esportazione. In questo contesto, alla luce di quanto sin qui detto, è importante sottolineare che la tipologia di beni rilevanti ai fini del commercio internazionale è quella dei beni mobili, ovvero quei beni che possono essere oggetto di trasporto o spedizione fuori dal territorio doganale europeo.

Si è già osservato, poi, che vi sono categorie di cose che non possono formare oggetto di diritti perché non possono entrare a far parte di patrimoni privati quali le cose destinate al pubblico uso, *res comune omnium*. L'inalienabilità di tali beni

¹²⁷ Si vedano, per esempio, gli artt. 553, 588, 2247 c.c.

fa sì che ai fini civilistici non possano formare oggetto di trasferimenti e ai fini IVA di cessioni, dunque nemmeno di cessioni all'esportazione.

Posto che l'art. 2 del Decreto IVA fa espresso riferimento ai "beni di ogni genere" per individuare l'oggetto delle operazioni imponibili, intendendo per tali solo quelli che possono formare oggetto di diritti reali e, al tempo stesso, al comma 3 del medesimo art. 2 nonché all'art. 3 del Decreto IVA esclude dalla categoria delle cessioni di beni tutte quelle entità diverse dalle "cose in senso proprio"¹²⁸, può ritenersi che ai fini IVA si sia accolta la nozione giuridica di "bene" che risulta dal Codice Civile circoscrivendone, però, la rilevanza ai soli beni che possono formare oggetto del trasferimento di diritti reali¹²⁹. Per meglio comprendere quanto appena sostenuto è necessario spendere qualche parola sulla natura dei beni che possono formare oggetto di cessioni rilevanti ai fini IVA. Come si è appena sottolineato, il legislatore delegato, all'art. 2, fa riferimento espresso a "beni di ogni genere", a differenza del legislatore europeo che, nelle direttive, ha fatto espresso riferimento ai beni materiali. Per i beni materiali, la comprensione del termine "in senso tributario", cioè non in riferimento all'art. 810 c.c., è piuttosto agevole se si considera che la materialità comporta la loro percettibilità sensoriale¹³⁰. Più delicata è la definizione di bene immateriale, definito dalla dottrina nazionale quale "creazione della mente"¹³¹ e, per quanto riguarda il diritto tributario europeo, riferita ad ogni bene privo della corporeità tipica del bene "materiale"¹³², riconducibile all'ampia definizione residuale di prestazione di servizio ex art. 24 Direttiva 2006/112. A tal proposito è opportuno evidenziare che la continua emersione di nuove forme di ricchezza e "nuovi beni" ritenuti dall'ordinamento meritevoli di tutela pone la necessità di valutarne la rilevanza sotto il profilo impositivo e, per quanto qui di interesse, la possibilità di includere nelle tradizionali categorie di operazioni imponibili ai fini IVA, in particolare fra

¹²⁸ per dirla con F.Santoro Passerelli, *op.cit.*

¹²⁹ Diversamente non si comprenderebbe il senso delle assimilazioni e delle esclusioni contenute rispettivamente all'art. 3 e all'art. 2, comma 3 del Decreto IVA. In questo senso G. Fransonì, *Spunti sulla nozione di "consumo" di beni e di servizi nell'IVA con particolare riferimento alle operazioni internazionali*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 10, p.544.

¹³⁰ In questo senso si vedano le conclusioni dell'Avv. Generale Fennelly, presentate per la causa C-97/98 (cita meglio) il 17 giugno 1999 i cui, al punto 20, supera la definizione data dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 10 dicembre 1968, per la causa C-7/68 *Commissione vs. Repubblica italiana*, nella quale il bene viene definito come "prodotto pecuniariamente valutabile".

¹³¹ M. Ingrosso, *Le operazioni imponibili*, *op.cit.*

¹³² Cfr. sul punto CGE 22.10.2009, causa C-242/08, *Swiss Re*, p.to 25 (cita meglio)

le cessioni di beni e, quindi, la possibilità che le operazioni che li hanno ad oggetto si configurino, anche, in termini di cessioni all'esportazione. Si tratta di entità che, appunto, non risultano connotate sotto il profilo naturalistico dal tratto della corporalità¹³³ e che, tuttavia, si prestano ad essere economicamente sfruttate, così da essere di interesse per l'ordinamento giuridico¹³⁴. Vengono innanzitutto in rilievo le opere dell'ingegno e le creazioni affini¹³⁵, le quali presentano un profilo che si rivela particolarmente incidente agli effetti applicativi dell'IVA: la contrapposizione tra *corpus mysticum* e *corpus mechanicum*, ovvero tra creazione intellettuale e forma della sua materiale estrinsecazione¹³⁶.

Se la cessione del *corpus mechanicum* rientra pacificamente nella sfera di applicazione del tributo quale cessione di bene e, dunque, potrà indubbiamente essere oggetto di cessione all'esportazione, non scontata è la qualificazione giuridica ed il conseguente regime impositivo del *corpus mysticum*. Peraltro, come osservato in dottrina¹³⁷, la disponibilità della cosa materiale costituisce lo strumento indispensabile per l'utilizzazione dell'opera dell'ingegno, perciò la trasmissione del diritto di utilizzazione implica anche la consegna del mezzo di estrinsecazione dell'opera e la disciplina IVA sulla circolazione del diritto d'autore assorbe quella della circolazione del mezzo di espressione della creazione intellettuale. Ebbene, il legislatore delegato ha scelto di classificare tra le prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo, "le cessioni, concessioni, licenze e simili relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili, e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti", così

¹³³ Messinetti D., voce *Beni immateriali (dir. priv.)*, in *Enc. giur. it. Treccani*, 1988.

¹³⁴ Più correttamente, si tratta di beni che non esistendo in natura costituiscono creazione dell'ordinamento giuridico medesimo, il quale seleziona tra le varie entità quelle idonee ad assicurare al rango di beni in senso giuridico. In particolare gli elementi cui viene subordinata la qualificazione giuridica sembrano essere l'apporto creativo e la riproducibilità. In questo senso, Messinetti D., voce *Beni immateriali*, op. cit., p. 6.

¹³⁵ Il codice civile riconosce tutela, in particolare, alle opere dell'ingegno, alle invenzioni industriali, alle creazioni che attengono ad una nomenclatura della realtà – ditta, insegna e marchio – nonché alle residuali categorie dei modelli di utilità e dei modelli e disegni ornamentali. Sulla disciplina fiscale di tali beni si veda, fra gli altri, Gulmanelli E., *Beni immateriali (trib.)*, in *Enc. Giur.*, V, Roma, 1993; Tabet G., *Il diritto d'autore nella normativa tributaria*, in *Rass. Trib.*, 1988, I; Zanetti E., *Utilizzazione economica dei beni immateriali e degli altri diritti: trattamento fiscale*, in *Fisco*, 2001.

¹³⁶ Così, Tabet G., *Il diritto d'autore nella normativa tributaria*, op. cit., p. 69.

¹³⁷ Tabet G., *Il diritto d'autore nella normativa tributaria*, op. ult. cit.

includendovi ritrovati privi del requisito della brevettabilità ed il *know-how*¹³⁸. In tal modo si è ottenuta una regolamentazione parzialmente unitaria, agli effetti dell’IVA, degli atti di scambio aventi ad oggetto i più importanti beni immateriali nell’ottica tributaria, regolamentazione che ha il suo maggiore punto di emersione nelle norme sulla territorialità dell’imposta¹³⁹ e, di conseguenza, è evidente che non potrà parlarsi di cessione all’esportazione. Potrà, al più, aversi una prestazione di servizi che, nel rispetto delle regole di territorialità tipiche di questa tipologia di operazioni, se effettuata nei confronti di un operatore economico stabilito fuori dal territorio europeo sarà carente del requisito territoriale e, dunque esclusa dal campo di applicazione dell’imposta¹⁴⁰. Tuttavia occorre notare come la disciplina delle “*cessioni, concessioni, licenze e simili*” sia frutto, nei termini peraltro già evidenziati¹⁴¹, di una normativa nazionale di recepimento delle direttive comunitarie che estende la categoria delle “cessioni” a quelle aventi ad oggetto “beni di ogni genere”, dunque anche beni immateriali, compresi i diritti *de qua*. In difetto di una previsione *ad hoc* le cessioni del diritto d’autore e simili, importando il trasferimento della titolarità del diritto, sarebbero state, infatti, attratte all’area delle “cessioni di beni”, laddove gli altri negozi consistenti nella temporanea attribuzione dello sfruttamento delle opere avrebbero costituito “prestazioni di servizi”. La scelta del legislatore nazionale sembra, allora, nel senso di un adeguamento alla normativa europea, la quale attribuendo rilevanza alle sole cessioni di beni materiali, include residualmente ciò che non lo è fra le prestazioni di servizi.

Vale la pena ricordare che a seguito delle modifiche introdotte dal D. Lgs 29 dicembre 1992, n. 518, in attuazione della direttiva 14 maggio 1991 CE n. 91/280/CE, la legge del 22 aprile 1991, n. 633 (c.d. legge sul diritto d’autore) riconosce anche al *software* la medesima protezione accordata alle opere dell’ingegno.

¹³⁸ Gulmanelli E., voce *Beni immateriali (trib.)*, op. cit., p. 10 e Filippi P., *La cessione di beni*, op. cit., p. 75.

¹³⁹ Tabet. G., *Il diritto d’autore*, op. cit., p. 67.

¹⁴⁰ Posto che i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, considerati non imponibili, sono solo quelli individuati dall’art. 9 del D.P.R. 633/’72.

¹⁴¹ Proprio questa tecnica di esclusioni ed assimilazione ci ha portati a circoscrivere i beni oggetto delle cessioni rilevanti ai fini IVA alle “cose in senso proprio”, ovvero ai beni dotati di materialità corporale che possono formare oggetto di trasferimento di diritti reali, diversamente avremmo dovuto far rientrare nella sfera delle cessioni di beni anche quelle aventi ad oggetti beni immateriali.

Si ripropone, dunque, anche per tale bene, la distinzione tra disciplina IVA riservata alla cessione o concessione verso corrispettivo in licenza dello sfruttamento del diritto d'autore, operazione che si configura quale prestazione di servizi, e quella prevista per la vendita di copie per uso personale del *software*, ossia senza trasferimento del diritto di sfruttamento economico proprio del diritto d'autore, rientrando fra le cessioni di beni e, quindi, anche fra le cessioni all'esportazione.

Tuttavia, quanto al *software*, viene in rilievo un'altra distinzione, quella fra cessione di *software standardizzato*, intendendosi per tale un prodotto di serie e di impiego generalizzato, destinato ad un pubblico indistinto di clienti¹⁴², e cessione di *software personalizzato*, prodotto questo sviluppato in base a specifiche esigenze del cliente. Solamente la cessione di *software standardizzati* è usualmente ricondotta alle cessioni di beni, anche all'esportazione, prospettandosi nel diverso caso una prestazione di servizi. Ai suddetti schemi contrattuali, cui si fa ricorso per acquisire la disponibilità del *software*, se ne aggiunge un terzo tipo, invalso nella prassi commerciale, che prevede interventi di personalizzazione su un *software* standardizzato, per adattarlo alle specifiche esigenze del committente. Tale ipotesi è stata affrontata dalla Corte di Giustizia nella pronuncia resa per il caso *Levob Verzekeringen e OV Bank*¹⁴³. Ebbene, la disciplina IVA del *software* offre un esempio evidente di come qualificare una stessa operazione (cessione di *software*) quale cessione di bene o prestazione di servizio ne modifichi il regime della territorialità e contestualmente il meccanismo applicativo d'imposta¹⁴⁴ anche, in particolare per quanto qui

¹⁴² Il programma, in questo caso, viene creato per soddisfare le esigenze operative di un numero indefinito di utenti e l'utilità economica del produttore consiste nella riproduzione sistematica del programma stesso, al fine di cedere singole copie del programma contenute nei relativi supporti materiali.

¹⁴³ Sul tema si veda, fra gli altri, Gabelli M. – D. Rossetti, *Regime IVA del software: il caso della personalizzazione del software standardizzato*, in *Fisco*, 2009, pp. 4593 e ss, a commento della risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 1 dicembre 2009 n. 456/E, la cui soluzione viene posta a confronto con la decisione della Corte di Giustizia nella sopra richiamata pronuncia 27 ottobre 2005 per la causa C-41/04.

¹⁴⁴ Come sottolinea anche Hinnekens L., *The Challenges of Applying VAT and Income Tax Territoriality Concepts and Rules to International Electronic Commerce*, in *Intertax*, 1998, 56, soffermandosi sulla cessione di software tramite mezzo elettronico, ciò che non dovrebbe modificarne la natura (di bene ovvero di servizio), peraltro in applicazione del principio espresso dalla Corte di Giustizia nella sentenza del 5 giugno 1997, causa C-2/95, caso *Sparakassernes Datacenter*, a mente della quale la forma elettronica di servizi finanziari non ne muta l'essenza (con conseguente esentabilità). Va detto, però, che il riferimento non appare del tutto pertinente, non riguardando, infatti, la riconduzione di tali servizi all'una piuttosto che all'altra categoria,

interessa, ai fini del commercio internazionale. Si deve, infatti, osservare che l'acquisto da parte di un soggetto nazionale ovvero europeo di una copia di *software standard* fornita da un operatore economico extracomunitario configura un'importazione di bene, laddove il bene è costituito dal supporto magnetico che incorpora il *software*. Ragionamento del tutto riportabile al caso contrario di cessione da parte del soggetto nazionale ad un soggetto extraeuropeo, qualificando l'operazione in termini di cessione all'esportazione. Ma se il *software* è personalizzato l'operazione è da ricondursi ad una prestazione di servizi¹⁴⁵. Nel caso, poi, di commercio elettronico c.d. "diretto"¹⁴⁶, ovverosia di acquisto *on-line* consistente nel *download* del prodotto da *internet* e nella possibilità di utilizzo senza necessità dei tradizionali supporti fisici, l'operazione viene ricondotta nell'ambito delle prestazioni di servizi¹⁴⁷. Tale ricostruzione, del resto, risulta coerente, con la struttura delle operazioni di commercio internazionale. Del resto, mancando il supporto fisico non vi sarebbe la possibilità di trasporto di alcun bene fuori dal territorio doganale europeo e, dunque, l'operazione non è riconducibile allo schema delle cessioni all'esportazione per le quali, come meglio si vedrà nel proseguo, l'elemento del trasporto fuori dal territorio europeo, pur attenendo all'aspetto esecutivo dell'operazione, assume ai fini della stessa qualificazione della medesima un'importanza fondamentale.

quanto all'individuazione del settore per così dire "merceologico" dei servizi stessi. (controlla e perfeziona).

¹⁴⁵ Si è espressa in senso conforme anche l'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 456 dell'1 dicembre 2008. L'Agenzia ha, infatti, precisato che la realizzazione di un *software* personalizzato secondo le esigenze del committente, attraverso lavori di adattamento del *software standardizzato*, non configura ai fini IVA il trasferimento di un diritto di proprietà intellettuale, bensì una "consulenza tecnica", cioè una prestazione di servizi "generica", ex art. 7-ter D.P.R. IVA, nella disciplina in vigore dal 1° gennaio 2010.

¹⁴⁶ Giova precisare che per **commercio elettronico "diretto"** si intende una transazione avvenuta online dove l'oggetto dell'acquisto è un bene immateriale ovvero un bene che non necessita di un supporto fisico per essere trasferito, ad esempio nei casi in cui si può usufruire del bene tramite il download; mentre per **commercio elettronico "indiretto"** si intendono le operazioni di vendita di beni materiali in quanto la transazione commerciale avviene per via telematica ma il cliente riceve fisicamente la merce a domicilio secondo i canali tradizionali, ossia tramite vettore o spedizioniere.

¹⁴⁷ Il che comporta un'ulteriore problematica nell'ambito delle cessioni di *software*, rilevata da Melis G., *Osservazioni a margine della Proposta di modifica della VI Diretiva CEE sul regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici*, in *Rass. Trib.*, 2001, pp. 715 e ss, il quale osserva che: da un lato si qualifica come cessione di beni la transazione avente ad oggetto i prodotti standardizzati e, dall'altro, si sostiene che il medesimo prodotto, scaricato da *Internet*, costituisce una prestazione di servizi generica, sorgendo così quantomeno il dubbio se non debba piuttosto rilevare l'intrinseca natura del *software* e non già la sua modalità di acquisizione, atteso che in ambedue i casi non si fa altro che acquistare una copia di un prodotto "chiuso" e pronto per l'uso.

Spostando l'attenzione nuovamente su ciò che sia da intendersi per cessione, va detto che il Decreto IVA, all'art. 1, individua le "operazioni imponibili", ovvero quelle operazioni cui è applicabile il tributo se poste in essere sul territorio dello Stato da colui che la normativa individua quali soggetti passivi dell'imposta. Tali fatti, tuttavia, nell'ambito di un'imposta sul consumo strutturata come l'IVA non rappresentano il presupposto tradizionalmente inteso ma assumono, piuttosto, una funzione procedimentale¹⁴⁸ di selezione della "sfera degli scambi che mettono in moto il peculiare meccanismo applicativo"¹⁴⁹ dell'imposta.

Nei successivi articoli, poi, il legislatore delegato individua con più precisione l'oggetto di tali operazioni imponibili, ovvero, appunto, le "cessioni di beni" e le "prestazioni di servizi".

Con particolare riferimento alle "cessioni di beni", l'art. 2 ne delinea il concetto mediante una definizione di principio, un'elencazione delle fattispecie assimilate ed una di fattispecie escluse.

Per comprendere che cosa si debba intendere per "cessioni di beni" nell'imposta sul valore aggiunto, ai fini di inquadrare sistematicamente le cessioni all'esportazione occorre, occorre brevemente soffermarsi sul senso e sulle ragioni dell'impiego, da parte del diritto tributario, di nozioni e figure proprie del diritto civile. Ciò che accade anche, come già si è evidenziato, a proposito della nozione di "beni". A tal proposito è stato osservato che, nella formulazione delle norme tributarie, si pongono, al legislatore fiscale, dei problemi particolari di raccordo con le fattispecie, gli istituti o comunque i principi dell'ordinamento, probabilmente più di quanto non avvenga in altri rami del diritto. La questione

¹⁴⁸ In questo senso F. Gallo, *L'iva: verso un'ulteriore revisione*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1978, I, pp. 597 e ss., il quale sostenendo la qualificazione dell'IVA in termini di imposta sul consumo, afferma che "da una parte esiste, distinta, una struttura di esso [del tributo] con il suo presupposto (rectius: situazione di fatto) ed i suoi soggetti passivi e, dall'altra, esiste un meccanismo impositivo che, supponendo detta struttura e poggiandosi su tale presupposto, costituisce lo strumento normativo per raggiungere normalmente, con il tramite degli operatori non consumatori, l'obiettivo - esterno alla struttura stessa del tributo, ma risponde alla sua ratio costituzionale - di non penalizzare detti operatori ed incidere il consumo depauperando in via definitiva solo il consumatore".

¹⁴⁹ In questi termini A. Fantozzi, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, e 725 e ss., nell'ambito tuttavia della tesi che assegna all'IVA la natura di imposta sull'attività il cui presupposto sarebbe costituito dalla differenza tra l'imposta assoluta sugli acquisti e quella assoluta sulle vendite. Sull'importanza dell'individuazione della sfera degli scambi che rientrano fra le "operazioni imponibili" IVA, si veda P. Filippi, *Le cessioni di beni*, cit., p.4 e L. Castaldi, *Le operazioni imponibili*, cit., p. 35.

viene, qui, in rilievo relativamente a norme sostanziali, quelle che delineano la fattispecie impositiva ovvero, se si preferisce, il presupposto di fatto.

Il legislatore tributario, nel formulare la norma impositiva, può fare riferimento ad una situazione, che si ritiene di dover qualificare come presupposto d'imposta, già disciplinata da un altro ramo del diritto¹⁵⁰, alternativamente può fare riferimento ad una situazione già disciplinata ma apportarvi integrazioni o darne una specifica qualificazione ovvero, infine, elaborare una categoria giuridica autonoma. In quest'ultimo caso individua come presupposto di fatto del tributo delle situazioni che non trovano una previa qualificazione nell'ordinamento, rientra in tale ipotesi anche il caso in cui il legislatore fa riferimento ad un istituto disciplinato in altro ramo del diritto ma esclusivamente dal punto di vista terminologico, attribuendo cioè all'espressione usata un significato assolutamente differente. Posto che la norma tributaria va interpretata con gli stessi criteri di ogni altra norma giuridica¹⁵¹, quando il legislatore fa riferimento ad un istituto già qualificato da un ramo del diritto¹⁵² è proprio a questo istituto che, normalmente, intende fare riferimento. Non si spiegherebbe, diversamente, il ricorso ad integrazioni o specifiche qualificazioni di situazioni già disciplinate cui si riferisce. Se, infatti, in determinati casi, il legislatore tributario ha avvertito l'esigenza, nel fare riferimento ad un istituto civilistico, di modificarne il contenuto, ai fini fiscali, ciò non può che significare, da un lato, che il riferimento deve intendersi proprio alla categoria richiamata, dall'altro, che in assenza di specifiche deroghe o qualificazioni da parte del legislatore tributario, il significato da attribuire all'espressione giuridica recepita nella formulazione della norma tributaria è quella sua propria.

A tale proposito appare utile richiamare la più attenta dottrina¹⁵³ secondo cui la norma tributaria, allorché fa ricorso a categorie e figure di diritto civile, non

¹⁵⁰ In particolare, per quanto qui interessa, dal diritto civile.

¹⁵¹ Anche Micheli, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1974, ammette che “si tratta, in realtà, di normale metodo interpretativo” e che “non esistono regole speciali di interpretazione per le norme di diritto tributario”. In questo senso si veda anche A. Carinci, *I profili di rilevanza fiscale del contratto: spunti di riflessione*, in *Corrispettività, onerosità e gratuità – Profili tributari*, a cura di V. Ficari e V. Mastroiacovo, Torino, 2014, pp. 408-410.

¹⁵² Nel caso che qui interessa, dal diritto civile.

¹⁵³ A. Carinci, *I profili di rilevanza fiscale del contratto*, cit., p. 410; S. Cipollina, *La legge civile e la legge fiscale*, Padova, 1992; E. De Mita, *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1995, pp. 145 e ss.; G. Gaffuri, *I redditi diversi*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, p.

intende riqualificare il fatto empirico ad esse sotteso, quanto assumere la realtà fattuale proprio in quella forma già giuridicamente connotata. Per questa via si è giunti a parlare di “rapporto di presupposizione fra diritto civile e diritto tributario”¹⁵⁴. Non si tratterebbe, quindi, di una semplice identità di significato per il diritto civile, quale branca giuridica di provenienza, e per il diritto tributario, di una determinata espressione, quanto di riconoscere che la realtà colta dalla norma tributaria è propriamente quella già qualificata dalla norma civilistica per mezzo delle figure giuridiche dalla prima richiamate¹⁵⁵. Questo significa che l’impiego di figure ed istituti civilistici da parte della norma tributaria deve allora essere concepito come scelta del legislatore tributario di demandare alla disciplina civilistica l’individuazione dei fatti della realtà storica cui dare rilevanza fiscale. Con la conseguenza, come si diceva, di dover interpretare detta realtà con gli strumenti e nei modi propri del diritto civile, sempre che, ovviamente, non risulti che il legislatore fiscale ha inteso, in realtà, riqualificare ai propri fini la realtà empirica semplicemente evocata con il richiamo alle categorie civilistiche¹⁵⁶.

In altri termini, quando il legislatore tributario definisce (art. 2, D.P.R. IVA) come cessione di beni “gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere”, è proprio a tale categoria giuridica che occorre fare riferimento¹⁵⁷. Questo trova conferma nel fatto che se in alcuni atti manca un elemento della fattispecie, quale il trasferimento della proprietà, ovvero l’onerosità, il legislatore interviene espressamente a qualificarli come cessioni e, quindi, a farli rientrare

769; F. Gallo, *Tassazione delle attività finanziarie e problematiche dell’elusione*, in *Rass. trib.*, 1994, p.190; R. Lupi, *L’elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, in *Rass. trib.*, 1994, p. 227; G. Tremonti, *Autonomia contrattuale e normativa tributaria – il problema dell’elusione tributaria*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, III, 1986, pp. 369-377.

¹⁵⁴ S. Cipollina, *La legge civile e la legge fiscale*, cit.; G. Tremonti, *Autonomia contrattuale e normativa tributaria*, cit.

¹⁵⁵ In questo senso E. De Mita, *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, cit., p.153, secondo il quale “una volta scelta la norma civilistica, non ci è una realtà economica diversa da quella espressa, che riemerge dall’interpretazione della legge tributaria, fino alla vanificazione dell’espressione civilistica”.

¹⁵⁶ In questo senso E. De Mita, *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, cit., p.154 e ss., secondo il quale “... la priorità del diritto civile non è assoluta ma solo logica e programmatica, sicché vi possono essere norme espresse che interrompono il collegamento sovrapponendo un’entità fiscale alla realtà cristallizzata dal codice civile”.

¹⁵⁷ F. Bosello, *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in *Dir. prat. trib.*, , 1981, I, pp. 1434 e ss.

nell'ambito di applicazione dell'imposta. Questo è, esattamente, quanto accade per le vendite con riserva di proprietà o per le locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti, piuttosto che – in determinate circostanze – le cessioni gratuite di beni, qualificate espressamente cessioni di beni dal secondo comma, dell'art. 2, del D.P.R. IVA.

Tanto premesso, in via di prima approssimazione, si può affermare che la “cessione di beni” nell'IVA è una specifica categoria giuridica, cui vanno ricondotti tutti gli atti dotati di efficacia traslativa del diritto di proprietà ovvero traslativa o costitutiva di diritti reali di godimento¹⁵⁸ su beni di ogni genere¹⁵⁹, mobili o immobili e, in linea generale, caratterizzati dal requisito dell'onerosità.

Il generico riferimento della norma ad un “atto” quale fonte del trasferimento rende chiaro come non sia necessario un contratto *ex art. 1321 c.c.*, espressione di volontà tra privati e come, invece, in tale specifica categoria giuridica vadano ricomprese non solo le cessioni derivanti dai negozi di diritto privato tipicamente volti al trasferimento dei beni, bensì tutte le situazioni che producono tale effetto, come quelle derivanti dagli atti della pubblica autorità quali i provvedimenti unilaterali della pubblica amministrazione (art. 6, comma 2, D.P.R. IVA), ad esempio i provvedimenti di espropriazione forzata¹⁶⁰, o anche dall'autorità giudiziaria, come nel caso di trasferimento coattivo disposto ai sensi dell'art. 2932 c.c.¹⁶¹, in ottemperanza a quanto disposto dalle direttive europee¹⁶². In quest'ultimo senso, peraltro, il riferimento dell'art. 2, proprio alla “cessione” e non, ad esempio, alla “alienazione” è indicativo di come il legislatore abbia voluto individuare semplicemente il trasferimento della titolarità indipendentemente

¹⁵⁸ Avremo modo di soffermarci più avanti sulla questione dei diritti reali cui si riferisce la normativa IVA.

¹⁵⁹ Fatta eccezione per i beni immateriali, quali i diritti d'autore, le invenzioni industriali, i marchi, le insegne, i processi e le formule, la cui cessione, concessione o licenza viene ricondotta, *ex lege*, tra le prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 3, comma 2, n.2 del Decreto IVA. Per le cessioni di beni usati si veda il regime speciale previsto dagli artt. 36 e ss. d.l. 23.2.1995, n.?

¹⁶⁰ Cfr. in questo senso Reg. min. 22 maggio 1995, n. 125/E/III – 7- 520.

¹⁶¹ Cfr. in questo senso Cass., sez. III, 8 luglio 1997, n. 12493.

¹⁶² Come già detto, infatti, l'art. 14, co.2, lett. a, Direttiva IVA prevede espressamente che rientrino nella definizione di cessione di beni, anche i trasferimenti realizzati a seguito di un atto della pubblica autorità, purché accompagnati dal pagamento di una indennità. Da escludere, per contro, giova precisarlo, la rilevanza della confisca data la natura repressiva di quest'ultima (in questo senso si veda P. Filippi, *Le cessioni di beni*, op. cit. p. 36). Allo stesso modo, non rientrano fra le cessioni coattive casi di occupazione temporanea da parte della pubblica amministrazione, la cui indennità ha natura risarcitoria e non corrispettiva (in questo senso si veda ris. min. 10 ottobre 1990, n. 430797).

dalla fonte con cui lo si pone in essere, adottando la più generica nozione di cessione, come sinonimo di trasferimento, anziché quella di alienazione come atto di volontaria disponibilità¹⁶³. Infatti, come si diceva, è agli effetti giuridici e non a quelli economici dell'atto che occorre fare riferimento¹⁶⁴, come conferma lo stesso art. 2, nella seconda parte, quando provvede a dare un contenuto più preciso alla nozione di "cessione di beni" ai fini IVA. Tale precisazione è proprio quella che consente di sostenere che la fattispecie *de qua* sia stata delineata con riferimento agli effetti giuridici degli atti posti in essere dai soggetti passivi. In tal senso, aver fatto rientrare espressamente nell'ambito di applicazione dell'imposta, ai punti 3 e 5 del secondo comma dell'art. 2, due fatti giuridici, quali il passaggio di un bene dal committente al commissionario (e viceversa)¹⁶⁵ e la destinazione di beni al consumo personale dell'imprenditore o ad altre finalità estranee all'impresa, costituisce deroga al principio secondo il quale la fattispecie di "cessione di beni" è caratterizzata dall'esistenza di un atto giuridico e, al contempo, dimostra

¹⁶³ Non attribuendo, così, un ruolo essenziale al negozio traslativo in se, bensì alla particolare posizione che il soggetto viene ad assumere rispetto al bene oggetto di trasferimento. In questo senso G. Fransoni, *Spunti sulla nozione di "consumo" di beni e di servizi nell'IVA con particolare riferimento alle operazioni internazionali*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 10, 2004, pp. 543 e ss.

¹⁶⁴ A favore di tale tesi si vedano, fra gli altri, A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971; P. Filippi, *Le cessioni di beni*, op. cit. *Contra*, si vedano R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977; M. SCARLATA FAZIO, *I presupposti dell'imposta sul valore aggiunto. Cessione - Concetto e natura*, in *Boll. trib.*, 1972, pp. 567 e ss. e M. INGROSSO, *Le operazioni imponibili ai fini dell'IVA*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, I, pp. 470 e ss.

¹⁶⁵ È opportuno - per la rilevanza dell'assimilazione di questa precisa figura alle cessioni di beni ai fini IVA, nel quadro del presente lavoro in cui ci si occupa di inquadrare sistematicamente le cessioni all'esportazione - spendere qualche parola sin da ora sui passaggi di beni dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione. Tale disposizione ci dimostra come la nozione di cessione abbia portata assai ampia; infatti, come si diceva, mentre il concetto di cessione è caratterizzato dall'esistenza di un atto giuridico, in tal caso si qualifica come cessione di beni un fatto giuridico (il passaggio del bene dal committente al commissionario o viceversa). Ci si trova in presenza di una norma che tuttavia, giova ripeterlo, non vuole significare che la nozione di cessione comprenda qualunque ipotesi in cui vi è la disponibilità economica di un bene, ma che costituisce eccezione e deroga alla fattispecie tipica (ciò che conferma come, invece, nella generalità delle ipotesi, appunto, non sia sufficiente il trasferimento della mera disponibilità economica del bene). Nel contratto di commissione (art. 1731 c.c.) per la vendita si è in presenza di due distinte operazioni: la prima ha per oggetto il trasferimento del bene dal committente al commissionario, la seconda dal commissionario al terzo acquirente. E analogamente avviene nel caso in cui il contratto di commissione sia concluso per l'acquisto, per quanto attiene ai passaggi del bene dal terzo venditore al commissionario e da quest'ultimo al committente. Tali passaggi sono stati ricondotti alle cessioni imponibili per evitare le difficoltà tecniche che si sarebbero riscontrate nel tentativo di far confluire nella sfera giuridica dei committenti gli effetti fiscali delle operazioni compiute per loro conto ma in nome proprio dai rispettivi commissionari. La cessione interna opera esclusivamente ai fini fiscali anche quando i beni non erano materialmente nella disponibilità del commissionario senza che ciò comporti, dall'altro lato, un aggravio fiscale, in quanto si è stabilito un criterio di determinazione della base imponibile tale da far gravare sul commissionario solamente l'imposta corrispondente alla provvigione, la quale poi è stata esclusa da tassazione come corrispettivo del servizio di commissione (art. 3, comma 3, prima parte).

chiaramente la volontà del legislatore delegato di far riferimento agli effetti giuridici e non a quelli economici delle singole operazioni imponibili. Diversamente non si comprenderebbe la necessità di includere espressamente determinate fattispecie che hanno, economicamente, i medesimi effetti di trasferimento di quegli atti che giuridicamente lo pongono in essere.

La centralità dei rapporti giuridici, piuttosto che quelli economici, in realtà avviene solo nel momento in cui il modello impositivo è già stato introdotto nei diversi ordinamenti nazionali. Il riferimento, in particolare è alla nota sentenza *TOLSMA*¹⁶⁶, fra le prime in cui la Corte di Giustizia afferma che “... *le operazioni imponibili presuppongono, nell’ambito del sistema dell’imposta sul valore aggiunto, l’esistenza di un negozio giuridico tra le parti ...*”. Infatti, nella vigenza delle prime due direttive l’attenzione era tutta rivolta alla creazione di categorie economiche omogenee, necessarie all’introduzione dell’imposta sul valore aggiunto armonizzata in tutti gli Stati membri¹⁶⁷. La valorizzazione degli elementi giuridici dell’imposta veniva, implicitamente, rimessa alle scelte attuative degli Stati membri. Questo non dipende dal fatto che questo aspetto non sia rilevante ai fini della determinazione e dell’applicazione dell’imposta, bensì dal fatto che la necessità di armonizzazione non giunge ad un tale livello di dettaglio¹⁶⁸.

Che la “cessione” sia caratterizzata dall’esistenza di un atto giuridico risulta, inoltre, dagli artt. 1 e 3 del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441 che ha dato attuazione alla delega fornita al Governo per la revisione della disciplina delle presunzioni di cessione e di acquisto di cui all’art. 53 del D.P.R. IVA¹⁶⁹. Tali norme prevedono presunzioni di cessione e di acquisto e dispongono che si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei

¹⁶⁶ Sentenza del 3 marzo 1994, causa C-16/93, *TOLSMA*, ECLI:EU:C:1994:80.

¹⁶⁷ Per una ricostruzione del rapporto evolutivo tra le direttive e il diritto interno si rinvia a R. De la Feria, *The EU VAT System and the internal Market*, Amsterdam, 2009, p. 51

¹⁶⁸ A tal proposito Perrone Capano, in *L’imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, sottolinea che la seconda direttiva, seppure più ricca della prima non si possa comunque considerare come una direttiva dettagliata. Inoltre, Filippi, in *I profili oggettivi del presupposto dell’IVA*, in *Dir. e prat. trib.*, 2009, I, p. 1205, osserva che la definizione impiegata dal legislatore italiano risulta per certi aspetti anche più ampia di quella comunitaria, posto che “*la cessione infatti è definita in funzione dell’effetto giuridico di trasferimento o costituzione di diritti reali di godimento, indipendentemente dall’oggetto del diritto, laddove la Direttiva prevede invece l’inclusione facoltativa nelle cessioni soltanto del trasferimento dei diritti reali minori su beni immobili*”.

¹⁶⁹ Delega conferita al Governo con l’art. 3, comma 137, lett. a, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, con l’obiettivo di razionalizzare gli adempimenti dei contribuenti, facendo salve le esigenze di tutela dell’attività di controllo dell’Amministrazione finanziaria.

luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni, né in quelli dei suoi rappresentanti, fra i quali ultimi rientrano anche le sedi secondarie, le filiali, le succursali, etc. , salvo che sia dimostrato che i beni stessi sono stati impiegati per la produzione, perduti o distrutti oppure consegnati a terzi in lavorazione, deposito, comodato o in dipendenza di contratti estimatori, di contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, commissione o di altro titolo non traslativo della proprietà. L'articolo stabilisce, quindi, delle presunzioni di cessione che non sarebbero state necessarie se il legislatore avesse inteso considerare gli effetti economici in luogo di quelli giuridici dell'atto. Diversamente, infatti, apparirebbe ingiustificato collegare un concetto di cessione come fenomeno economico ad un sistema, come quello che emerge dagli artt. 1 e 3 D.P.R. n.441/1997 che sono, appunto, chiaramente ispirati a caratteri giuridicamente fondati.

A ciò si aggiunga un'ulteriore considerazione di sistema.

L'art. 26 del D.P.R. IVA prevede dei casi in cui a seguito di variazioni dell'imponibile o dell'imposta si debba (comma 1) o si possa (comma 2) emettere una fattura in rettifica. In particolare ciò si verifica se l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, oppure se un'operazione per la quale era stata emessa fattura, successivamente alla registrazione della stessa viene meno in tutto o in parte o se ne riduce l'ammontare imponibile in conseguenza della dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili. Dato che la norma attribuisce rilevanza ai predetti eventi, in ragione della loro idoneità a determinare il venir meno in tutto o in parte dell'operazione, ovvero la riduzione della base imponibile, se ne desume che la stessa vada riferita ai casi di nullità, annullamento, revoca e rescissione sia totale sia parziale dell'atto giuridico che integra l'operazione medesima. Il fatto, poi, di collegare il venir meno dell'operazione ad eventi i quali, seppur in modi e termini differenti, risultano accomunati dalla caratteristica di eliminare le ricadute economiche degli atti giuridici posti in essere, porta a ritenere che gli eventi stessi assumano rilevanza proprio in ragione di questa loro idoneità¹⁷⁰. Risulta, infatti, di tutta evidenza che

¹⁷⁰ Si riferisce, a tal proposito, ad eventi caratterizzati dalla rimozione degli effetti del contratto P. FILIPPI, voce *Valore Aggiunto (imposta sul)*, in *Enc. dir.*, 1993, XLVI, 169. Conformemente si veda Cass., 23 aprile 1993, n. 4767, secondo la quale non bastano mere "variazioni di fatto"

una dichiarazione di nullità, annullamento, revoca e rescissione non può che riguardare un atto giuridico e non meramente economico¹⁷¹. Dunque, va rilevato che il legislatore tributario nazionale, nel individuare il concetto di cessione, innanzitutto lo ha limitato al trasferimento della titolarità giuridica o del godimento sul bene e non lo ha esteso sino a ricomprendervi la cessione della mera disponibilità economica, inoltre non ha voluto riferirsi ad uno specifico tipo negoziale previsto dal codice civile¹⁷², ma ad una categoria che ha un'estensione più ampia della nozione ricavabile dalle norme del codice civile che disciplinano la cessione.

Questo perché, nel quadro del processo di armonizzazione dei sistemi fiscali dei Paesi dell'allora CEE¹⁷³, da un lato non si sarebbe potuto far riferimento ad una specifica categoria civilistica, così come definita nel diritto civile di alcuni soltanto degli Stati membri¹⁷⁴ e, dall'altro, con l'introduzione dell'IVA ci si proponeva la realizzazione di un sistema di imposizione indiretta degli scambi strutturato in modo da assicurare la massima neutralità rispetto al fatto economico¹⁷⁵. Come, infatti, afferma il quinto "considerando" della I direttiva IVA, infatti, un sistema di imposta sul valore aggiunto raggiunge il massimo livello di neutralità se l'imposta viene riscossa nel modo più generale possibile, vale a dire se viene riscossa sul più ampio numero di operazioni, e se il suo campo di applicazione

dell'imponibile, rendendosi comunque necessario un evento dotato di rilevanza anche sul piano giuridico.

¹⁷¹ *Contra* M. INGROSSO, lo cito?

¹⁷² A. FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi nell'IVA*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, p. 735.

¹⁷³ Cfr. C. COSCIANI, *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958, pp.81 e ss; F. FORTE, *L'armonizzazione tributaria della comunità economica europea, La riforma fiscale in Italia*, Milano, 1967.

¹⁷⁴ Secondo costante giurisprudenza della Corte di Giustizia europea, la nozione di "cessione di beni", contenuta in tale disposizione, non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale applicabile, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre, di fatto, di tale bene come se ne fosse il proprietario (Cfr., sul punto, fra le altre, sentenze: del 18 luglio 2013, causa C.78/12, *Evita-K*, p.to 33, EU:C:2013:486; dell'8 febbraio 1990, causa C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, punti 7 e 8; del 14 luglio 2005, *British American Tobacco e Newman Shipping*, C-435/03, punto 35, del 3 giugno 2010, *De Fruytier*, C-237/09, Racc. pag. I-4985, punto 24; del 18 luglio 2013, causa C.78/12, *Evita-K*, p.to 33; del 3 settembre 2015, causa C-526/13, *Fast Bunkering Klaipėda*, ECLI:EU:C:2015:536) CITA CON ECLI

¹⁷⁵ TRAMONTANA V.A., *L'IVA strumento di politica economica*, in *Studi sull'IVA*, Milano, 1968, p.168.

abbraccia tutte le fasi della produzione e della distribuzione, nonché il settore delle prestazioni di servizi¹⁷⁶.

La definizione di cessione ai fini dell'IVA, dunque, attribuendo importanza rilevante alla particolare posizione giuridica che il soggetto viene ad assumere rispetto al bene oggetto della cessione stessa, non può essere allargata sino a farvi rientrare qualunque atto che trasferisca la disponibilità (in senso economico/fisico) di tale bene¹⁷⁷. E questo è pienamente estensibile alle operazioni di cessione all'esportazione. Infatti, la stessa Corte di Giustizia, occupandosi di commercio intraeuropeo, ma il discorso vale, come meglio vedremo nello svolgimento dell'analisi, anche per le cessioni all'esportazione, afferma che “... *l'acquisto intracomunitario si perfeziona e l'esenzione della cessione intracomunitaria diventa applicabile solo quando il potere di disporre del bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente ...*”. Questo dimostra come, non solo per quanto attiene al commercio nazionale, ma anche in relazione alle operazioni di commercio internazionale - sia esso intra, ovvero extraeuropeo - la cessione di beni vengono prese in considerazione per i loro effetti giuridici. Ricollegandosi ad essi, per altro, il ruolo della territorialità in relazione alle medesime operazioni di commercio internazionale, che, infatti, al verificarsi dell'effetto giuridico della cessione di beni, così come intesa nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto, se il bene che deve essere spedito o trasportato fuori dal territorio doganale europeo, si trova sul territorio dello Stato, trova applicazione il regime di non imponibilità previsto per l'operazione, che determina la non applicazione dell'imposta in luogo della piena imponibilità qualora il bene fosse immesso in consumo sul territorio dello Stato medesimo,

¹⁷⁶ È importante sottolineare, sin d'ora, che in questo contesto (di applicazione il più estesa possibile dell'imposta al fine di garantirne la neutralità concorrenziale) la necessità di distinguere la cessione di beni dalla prestazione di servizi (definita in via residuale dal legislatore, europeo prima e nazionale poi) non risponde a semplici esigenze di ordine formale o classificatorio, ma ha precise conseguenze giuridiche; il regime dell'una e dell'altra è in parte diverso anche dal punto di vista dell'assoggettabilità di determinate operazioni all'IVA. In particolare, oltre alla determinazione del campo di applicazione della sovranità nazionale dei vari Stati membri o, per meglio dire, la collocazione territoriale delle operazioni, dalla corretta identificazione della natura dell'operazione - cessione di beni o prestazione di servizi - dipende l'esatta individuazione del momento impositivo, dell'aliquota applicabile e delle relative agevolazioni eventualmente previste dal legislatore. Ad esempio, recentemente, tale *vexata quaestio* è tornata di stretta attualità, ai fini della corretta applicazione delle nuove regole sull'inversione contabile introdotte dall'art. 17, co. 6, lett. *a-ter* della Legge di Stabilità 2015 (indica numero legge).

¹⁷⁷ Come già si osservava alla nota 85 parlando dell'imponibilità dei passaggi fra commissionario e committente dei beni venduti o acquistati in esecuzione di contratti di commissione.

ovvero nel caso in cui non fosse oggetto di trasporto o spedizione fuori dall'Unione; ovvero la non applicazione ma senza concedere il diritto a detrazione per l'imposta assoluta a monte, qualora invece l'operazione rientrasse fra quelle espressamente previste dal legislatore come esenti.

Anche l'art. 1 del D.P.R. n.441/1997, che individua le ipotesi in cui i beni si considerano ceduti pur in mancanza di un atto traslativo della proprietà o costitutivo/traslativo di uno dei diritti reali di godimento, conferma ulteriormente la necessità di un atto traslativo della proprietà o di diritti reali immobiliari, preso in considerazione per i suoi effetti giuridici e non meramente economici, per la configurazione di una cessione *ex art. 2 del D.P.R. IVA*. Non è, quindi, sufficiente che i beni acquistati, importati o prodotti non si trovino materialmente nei luoghi in cui il contribuente esercita la sua attività per potersi ritenere effettuata una cessione ai fini IVA. La mancanza di un atto traslativo della proprietà rende necessaria una presunzione in tal senso. Non si ha, invece, cessione se viene dimostrato che i beni sono stati utilizzati per la produzione o sono stati consegnati a terzi in lavorazione, deposito, comodato, o in dipendenza di contratti estimatori, di contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, commissione o di altro titolo non traslativo della proprietà¹⁷⁸. In tali casi, pur verificandosi la materiale consegna del bene, non si è trasferito né il diritto di proprietà, né altro diritto reale di godimento.

Si prenda, su tutti, il caso del contratto estimatorio¹⁷⁹, che come vedremo sta alla base del c.d. *consignment stock* – figura contrattuale particolarmente utilizzata nel commercio internazionale – espressamente indicato alla lettera *b*, comma 2, art. 1, D.P.R. n.441/1997, fra gli atti ed i contratti che escludono la fattispecie di cessione. Esso non costituisce deroga alla nozione di cessione, come sopra individuata. Infatti, nelle ipotesi in cui l'effetto traslativo o costitutivo della cessione rimanga sospeso, l'art. 6, nel secondo periodo del comma 1, stabilisce

¹⁷⁸ La circolare 23 luglio 1998, n. 193/E del Ministero delle Finanze, emessa per fornire le istruzioni necessarie “al fine di realizzare la necessaria uniformità di indirizzo in ordine all'interpretazione delle nuove disposizioni”, precisa che l'elencazione fatta dalla norma al riguardo è puramente esemplificativa, precisando che “quello che rileva infatti è unicamente l'assenza di qualsivoglia titolo traslativo della proprietà”.

¹⁷⁹ Il riferimento è proprio a questo perché così verrà più agevole l'analisi della figura del c.d. *consignment stock*, schema negoziale largamente impiegato nel commercio internazionale e che è di problematico inquadramento nell'ambito delle operazioni non imponibili, il quale ricalca a grandi linee lo schema, appunto, del contratto estimatorio.

che la cessione si considera effettuata nel momento in cui tale effetto si produce e comunque, nel caso in cui oggetto della cessione siano beni mobili, decorso un anno dalla consegna o spedizione dei beni stessi. La *ratio* della disposizione appare chiara in quanto, per regola generale, non possono essere assoggettati ad imposizione gli atti volti al trasferimento della proprietà prima che tale trasferimento si verifichi.

Da tale ricostruzione della definizione di cessione risulta, inoltre, che non sono imponibili i movimenti ed i passaggi di beni, materiali o documentali, che non derivano da un'alienazione, né la implicano, essendo preordinati ad altre operazioni imponibili (ad esempio, operazioni di lavorazione, trasformazione, montaggio, servizi di trasporto, di deposito, etc.) o fuori dall'ambito impositivo (come, ad esempio, comodato)¹⁸⁰. Ciò che giustifica la differenza fra esportazioni "solo" doganali e cessioni all'esportazione. Dove le prime vengono in essere solo che i beni attraversino la linea doganale mentre, le seconde, richiedono il verificarsi di tutti e tre i presupposti tipici delle operazioni rilevanti, specificamente declinati in ragione del particolare regime che alle medesime si applica.

Questa impostazione è, poi, confermata dalla disciplina dettata dall'art.3, comma 1, del D.P.R. n. 441/1997. Si rende, infatti, necessaria una presunzione per giustificare la presenza dei beni che si trovano in uno dei luoghi in cui il

¹⁸⁰ Perché si possa considerare cessione di beni è, quindi, necessario che vi sia l'effetto traslativo previsto dall'art. 2. Pertanto una *vexata quaestio*, non ancora definitivamente risolta e della quale avremo modo di occuparci meglio in seguito parlando delle operazioni complesse, riguarda la qualificazione da attribuire all'operazione per il caso in cui l'effetto traslativo riguardi beni che costituiscono oggetto di una specifica attività o di una organizzazione imprenditoriale nell'ambito di un contratto d'opera o di appalto. A tale proposito, come vedremo, ad oggi non esiste un ben definito confine fra la cessione di beni con posa in opera ed il contratto di appalto, riconducibile alle prestazioni di servizi, ai fini Iva; pertanto le difficoltà interpretative non riguardano unicamente l'ambito fiscale ma, prima ancora, quello civilistico. Per distinguere tali due fattispecie è necessario effettuare un'accurata indagine circa la reale intenzione delle parti e le caratteristiche dell'operazione stessa. Tra queste ultime, il "peso economico" della cessione rispetto alla prestazione rappresenta un indice di riferimento, ma non l'unico. Distinguere fra cessioni con posa in opera ed appalti di servizi non è sempre agevole potendo, le operazioni compiute, comportare sia l'effettuazione di prestazioni (*facere*), sia il trasferimento della proprietà dei beni (*dare*). È, quindi, necessario individuare quale delle due cause negoziali sia prevalente chiedendosi, innanzitutto, come avremo modo di approfondire, se fornitura di beni e prestazione di servizi vadano considerate unitariamente o separatamente.

contribuente svolge le proprie operazioni¹⁸¹, per i quali non vi è stato trasferimento¹⁸².

Come risulta espressamente dall'art. 2 del D.P.R. IVA rientrano, inoltre, fra le cessioni di beni non solo gli atti che trasferiscono la proprietà, ma anche quegli atti che costituiscono o trasferiscono diritti reali di godimento. In questo modo, il legislatore delegato si allontana dalla più restrittiva dizione impiegata dal legislatore europeo¹⁸³. La nozione di cessione di beni, contenuta nell'art. 2 è, infatti, più ampia in quanto non vengono espressamente considerati tali dalle direttive i trasferimenti e la costituzione di diritti reali di godimento¹⁸⁴. L'inclusione fra le cessioni imponibili degli atti traslativi di tali diritti è stata determinata dalla considerazione che essi causano una limitazione del diritto di proprietà¹⁸⁵. Di conseguenza, da un lato, sia la costituzione sia il trasferimento di un diritto reale di godimento, dietro corrispettivo di un prezzo e purché, naturalmente, posti in essere da un soggetto passivo d'imposta, costituiscono cessione, dall'altro lato, gli atti costitutivi o traslativi di diritti reali di garanzia non sono considerati come cessioni e, quindi, non rientrano fra le operazioni assoggettate a tributo¹⁸⁶.

Va, poi, sottolineato che il riferimento al "trasferimento" della proprietà, ovvero alla "costituzione e trasferimento" di diritti reali di godimento riconduce la cessione alle modificazioni del diritto soggettivo. Ciò significa che, ai fini IVA, non

¹⁸¹ Va sottolineato che la modifica normativa ha sostituito il termine "attività" con il termine "operazioni". Il legislatore lo ha fatto allo scopo di comprendere anche quelle cessioni che, pur non costituendo l'oggetto della "normale" attività del contribuente vengono, comunque, svolte nell'esercizio dell'impresa. Cfr., in questo senso, circ. Min. Fin. n. 193/E

¹⁸² Vale sul punto precisare, come ha fatto la stessa circ. Min. Fin. n. 193/E, che nei confronti degli operatori esercenti solo prestazioni di servizi la presunzione può riguardare esclusivamente i beni strumentali e non gli altri beni consegnati dal committente ai fini della prestazione richiesta.

¹⁸³ Infatti nella II Direttiva CEE, all'art. 5, n.1 si fa riferimento solo al trasferimento del potere di disporre come proprietario; nello stesso senso si esprime la VI Direttiva, all'art. 5, così come la direttiva rifiuta all'art. 14.

¹⁸⁴ Ciò che, però, si desume dalla formulazione stessa delle direttive dal momento che considerano le prestazioni di servizi come categoria residuale.

¹⁸⁵ In realtà si è sostenuto che con tale norma il legislatore abbia voluto evitare che la materia imponibile relativa a tali diritti potesse essere facilmente sottratta all'imposizione. Si vedano, in questo senso, R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977.

¹⁸⁶ In questo senso, R. PERRONE CAPANO, op.cit., afferma che "il fatto che le servitù prediali siano inquadrate tra le cessioni di beni, mentre le obbligazioni di fare, non fare e permettere rientrano tra le prestazioni di servizio, non dovrebbe avere dal punto di vista degli effetti fiscali particolare rilevanza in quanto è difficile pensare ad ipotesi di autoconsumo nell'ambito delle servitù, in quanto la servitù a favore di se stesso è espressamente vietata dalla legge (combinato disposto artt. 1027 e 1072c.c.)

assume rilievo l'acquisto a titolo originario¹⁸⁷. Il "trasferimento", infatti, implica sempre una successione, cioè un acquisto a titolo derivativo¹⁸⁸.

Inoltre, ci si deve domandare se possano essere ricondotti alla nozione di cessione di beni anche atti dai quali derivano effetti analoghi a quelli derivanti dagli atti a titolo oneroso che comportano la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere. È ben noto che i diritti reali di godimento sono caratterizzati da immediatezza (potendo il titolare del diritto, che ha un rapporto diretto con la *res*, realizzare immediatamente il suo diritto, senza necessità della collaborazione di terzi, come invece accade nei diritti di credito), da assolutezza (potendo, il titolare del diritto, farlo valere nei confronti di tutti i consociati, sui quali incombe un generico dovere di astensione), dal diritto di seguito (potendo permanere, in quanto diritti sulla cosa, nonostante il mutamento della persona del titolare) e dalla trasmissibilità. Tali caratteristiche si riscontrano in tutte le tradizionali figure, tipiche, di diritti reali. Questo ha portato a ritenere la categoria dei diritti reali tipici costituisca un *numerus clausus*¹⁸⁹. Il singolo, cioè, non può creare per sua volontà un diritto reale che non rientri nelle categorie predeterminate. E ciò perché la costituzione di nuovi diritti reali ad opera della volontà privata si tradurrebbe in nuovi diritti reali parziari che, a loro volta, rappresenterebbero altrettante limitazioni e vincoli a carico del diritto di proprietà. Non mancano, tuttavia, opinioni dirette ad attenuare la rigidità di tali principi, così da fornire un fondamento più adeguato all'attuale esperienza giuridica¹⁹⁰. Senza voler affrontare il dibattito sulla tipicità e sul numero chiuso dei diritti reali nei suoi aspetti essenziali, è sufficiente sottolineare che la stessa dottrina civilistica riconosce ed ammette se non l'esistenza di nuovi diritti reali, quanto meno la produzione di effetti reali pur non riconducibili ad uno dei tipi normativamente previsti e regolati. Date queste considerazioni non si può, aprioristicamente, ritenere che l'art 2 del D.P.R. IVA, nel riferirsi agli atti che

¹⁸⁷ R. PERRONE CAPANO, *op.cit.*, p. 298.

¹⁸⁸ Circolazione della ricchezza?

¹⁸⁹ Vale sottolineare che la problematica del *numerus clausus* è cosa diversa rispetto alla tipicità. Dove, infatti, la prima attiene alla esclusività della fonte, cioè all'ordinamento che limita l'autonomia del soggetto, mentre la seconda alla determinazione del contenuto, cioè del "tipo" di situazione reale che il soggetto può prescegliere. In questo senso M. COMPORI, *Diritti reali in generale*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, già diretto da A. CICU, F. MESSINEO, L. MENGONI, continuato da P. SCHLESINGER, Giuffrè, seconda edizione, 2011 (ritrova la pagina) e la bibliografia ivi citata.

¹⁹⁰ M. COMPORI, *op. cit.*, p.214? T.S.

importino la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento, abbia voluto limitare l'applicazione dell'imposta esclusivamente alla costituzione o al trasferimento di quelli tipici¹⁹¹. Il D.P.R. IVA in effetti fa, però, esplicita menzione solo dei diritti reali di godimento e, quindi, si potrebbe affermare in via di prima approssimazione che questi siano rappresentati unicamente da quelli tipici. Tale soluzione può, però, essere superata in relazione alla particolare finalità che il legislatore italiano si è posto nell'ampliare l'ambito di applicazione rispetto ai soli trasferimenti di proprietà quali indicati nelle direttive europee. Se, infatti, si è voluto, con l'estensione ai diritti reali di godimento, equiparare ai fini fiscali tali operazioni ai trasferimenti di proprietà, nella considerazione che in ultima analisi tali operazioni hanno un contenuto economico equivalente¹⁹² evitando, così, anche che con la costituzione di tali diritti si potesse eludere l'imposta¹⁹³ appare meno giustificabile ridurre, poi, tale scelta ai soli diritti reali nominati. Ogni ipotesi, quindi, in cui si manifesta un effetto reale equivalente a quello dei diritti reali di godimento rientrerebbe, secondo le intenzioni del legislatore, nella previsione dell'art. 2. È evidente, quindi, che la caratteristica necessaria per giustificare tale equiparazione è rappresentata, appunto, dalla limitazione del diritto di proprietà a seguito della costituzione di un diritto di godimento a favore di terzi, che ha per oggetto il medesimo bene¹⁹⁴. Va, quindi, tenuto ben presente che, secondo le considerazioni fiscali, la scelta in questo settore appare ispirata alla necessaria individuazione di un diritto reale. Di conseguenza, non ogni effetto reale assume rilievo ai fini della cessione di beni ma solo quelli che si concretano in un diritto reale, cioè in un diritto caratterizzato, secondo l'interpretazione tradizionale, dal potere sulla cosa, dalla trasmissibilità e dall'assolutezza¹⁹⁵.

Venendo ora all'ulteriore requisito dell'onerosità, necessario affinché l'operazione possa effettivamente considerarsi cessione di beni e, di conseguenza, essere rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 2 della Direttiva

¹⁹¹ Non lo si può fare soprattutto in ragione dell'ampiezza di applicazione di cui il legislatore europeo ha voluto connotare l'imposta sul valore aggiunto, tanto in ragione delle esigenze di neutralità rispetto al fenomeno economico, quanto in ragione delle finalità antiabusive, cui si informa, in genere, tutto il sistema giuridico-finanziario.

¹⁹² In questo senso si veda R. PERRONE CAPANO, *op. cit.*, p. 299.

¹⁹³ In questo senso si veda P. FILIPPI, *La cessione di beni*, *op. cit.*, p. 53.

¹⁹⁴ In questa senso si veda A. DI PIETRO, *Regime fiscale della concessione e delle convezioni edilizie ed urbanistiche*, Maggioli Editore, Rimini, 1985.

¹⁹⁵ Come si può evincere dalla dottrina civilistica che, sotto il profilo funzionale, ha equiparato ai diritti reali le situazioni derivanti da concessioni amministrative.

IVA e dell'art. 2 del Decreto IVA, va, innanzitutto, segnalato che quest'ultima disposizione fa genericamente riferimento al termine "onerosità", a differenza di quanto fa l'art. 3, con riguardo alle prestazioni di servizi, il quale fa un più puntuale riferimento alla "corrispettività". A questa differenza lessicale, tuttavia, non va attribuito particolare rilievo, anche alla stregua della considerazione che la normativa dell'Unione richiede il medesimo requisito di onerosità tanto per le cessioni di beni, quanto per le prestazioni di servizi. Inoltre, considerando che, sempre in base alla normativa europea, costituisce prestazione di servizi ogni operazione che non costituisce cessione di beni¹⁹⁶, il requisito dell'onerosità non può che essere riconosciuto in modo identico per entrambe le tipologie di operazioni¹⁹⁷. Quanto poi alla nozione di corrispettività, essa va intesa in senso ampio, a ricomprendervi cioè non solo le ipotesi in cui vi sia un rapporto di sinallagmaticità tra le controprestazioni del cedente e del cessionario, ma anche quelle nelle quali, pur mancando una simile connotazione, sia tuttavia individuabile una relazione economicamente valutabile tra la cessione e la controprestazione¹⁹⁸. Tale interpretazione appare, infatti, maggiormente in linea con la *ratio* dell'imposta sul valore aggiunto, che è quella di attrarre a tassazione tutte le transazioni aventi un contenuto economico per le parti. Restano, dunque, escluse dalla definizione tutte le operazioni poste in essere per spirito di liberalità, ovvero a titolo gratuito, i contributi erogati da enti pubblici per i quali non è ravvisabile un vincolo causale tra l'erogazione ed un'attività posta in essere da un soggetto passivo. Sono, inoltre, da reputarsi sottratti ad imposizione i versamenti effettuati a titolo di risarcimento del danno, rispetto ai quali manca l'elemento di

¹⁹⁶ Art. 24 direttiva n. 2006/112/CE

¹⁹⁷ La stessa Corte di Giustizia, a conferma di ciò, ha sempre interpretato in modo ampio ed uniforme per cessioni di beni e prestazioni di servizi tale requisito privando, così, di ogni rilevanza la differente formulazione delle norme interne riguardanti le due tipologie di operazioni economiche, rispettivamente regolate dagli artt. 2 e 3 del Decreto IVA. In particolare il Giudice Europeo e, con esso, la Cassazione lo intendono quale nesso di necessario collegamento, economicamente valutabile tra prestazione e controprestazione, anche a prescindere dalla sussistenza di un contratto a prestazioni corrispettive. Si vedano, in questo senso, fra le altre: CGUE, sentenza del 3 marzo 1994, causa C-16/93, *Tolsma*, Punto 12; CGUE, sentenza del 14 luglio 2005, causa C-435/03, *B.A.T.I. Ltd.* in *questa rivista*, 2005, fasc. n.4, con nota di Alessandro Bologna; CGUE sentenza del 29 ottobre 2009, causa C-246/08, *Commissione/Finlandia*, punto 43, CGUE sentenza del 27 ottobre 2011, causa C-93/10, *GFKL Financial Service*, punto 17 in *questa rivista*, 2012, fasc. n.1, con nota di Alessandro Bologna; CGUE sentenza del 21 novembre 2013, causa C-494/12, *Dixons Retail*, punto 31 in *questa rivista*, 2014, fasc. n.1; si veda anche, nello stesso senso, fra le altre, Cass., 10 dicembre 1997, n. 12493 in *questa rivista*, 1997, fasc. n.1 (cita con ECLI)

¹⁹⁸ Cita Falsitta, manuale parte speciale

corrispettività, pure nell'ampia accezione che, come si è detto, caratterizza la norma in esame. Di tale carattere sono carenti anche le prestazioni di natura tributaria¹⁹⁹. Peraltro, la regola generale dell'onerosità subisce alcune rilevanti eccezioni con riferimento a talune fattispecie, di cui al comma 2 dell'art 2, che sono assimilate alle cessioni di beni pur non manifestando il carattere di onerosità/corrispettività²⁰⁰. Sono, infatti, assimilate alle cessioni onerose tre diverse fattispecie caratterizzate dalla gratuità, cioè dall'assenza di corrispettivo specifico, nell'ottica di evitare che un bene per il quale il soggetto ha esercitato il diritto di detrazione sull'acquisto possa giungere al consumo detassato

Data la ricostruzione appena effettuata di ciò che è da intendersi per cessione di beni e data la definizione residuale, tanto a livello europeo quanto nazionale, di ciò che, invece, si intende per prestazioni di servizi si intuisce l'importanza di distinguere adeguatamente le due categorie di "operazioni imponibili". La corretta qualificazione di tali operazione è necessaria, da un lato, per tracciare la linea di confine tra ciò che è rilevante ai fini dell'imposta e ciò che non lo è e, dall'altro, per definire il regime impositivo applicabile, in considerazione, innanzitutto, delle diverse regole di territorialità previste per le due differenti tipologie di operazioni.

Se, infatti, in una prospettiva di rapporti commerciali tra operatori nazionali la distinzione tra cessione di bene e prestazione di servizio assume rilevanza quanto ad alcuni specifici profili, in particolare attinenti al momento di effettuazione dell'operazione e agli obblighi strumentali ad essa connessi, in un'ottica di scambi internazionali la qualificazione nell'uno, piuttosto che nell'altro senso incide tanto sulla localizzazione delle operazioni²⁰¹ quanto, di conseguenza, sul meccanismo applicativo del tributo²⁰².

¹⁹⁹ Soluzione, questa, che ha trovato conferma ad opera della Corte Costituzionale, sentenza 24 luglio 2009, n. 238.

²⁰⁰ Ciò che conferma, ove non bastasse quanto già affermato, l'imprescindibilità del carattere dell'onerosità delle cessioni di beni affinché possano considerarsi rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, costituendo quelle del comma 2 dell'art. 2 mere eccezioni che, in quanto tali, devono essere espressamente previste per legge, nonché essere di stretta interpretazione.

²⁰¹ Profilo questo che attiene non solo al riparto del gettito fra Stati ma anche all'eventualità che si verificano doppie imposizioni ovvero ingiustificati salti d'imposta, fenomeni ugualmente da evitarsi in un sistema in cui la neutralità voglia essere garantita.

²⁰² Detrazioni/rimborsi IVA o *reverse charge*.

Così, in generale, l'importazione di un bene determina la sua tassazione nel Paese di introduzione e la riscossione dell'IVA in dogana, mentre la realizzazione di una cessione all'esportazione comporta la sua non imponibilità, lasciando integra la possibilità per l'operatore economico di detrarre l'IVA pagata a monte concorrendo, inoltre, alla formazione del *plafond* per l'acquisto di beni senza applicazione dell'IVA (art. 8, comma 1, lett. c, Decreto IVA), sia ai fini dell'acquisizione dello *status* di esportatore abituale²⁰³. La qualificazione di una operazione quale prestazione di servizi comporta, infine, che laddove la stessa assuma carattere internazionale si debba dare attuazione ad un apposito insieme di regole recanti l'individuazione del luogo in cui la stessa è da intendersi effettuata e conseguentemente assoggettata ad imposta²⁰⁴. Il sistema si fonda, dunque, sull'individuazione degli atti o fatti assumono rilevanza ai fini dell'imposta ma anche sulla capacità di renderne una qualificazione "corretta", nel senso di condivisa, quale punto di partenza per il corretto funzionamento dell'imposta. Tale qualificazione rileva in particolare con riguardo all'esigenza di garantire quella neutralità concorrenziale che, come già diffusamente affermato, si persegue nei rapporti commerciali all'interno dell'Unione, in cui il sistema delle simmetrie è particolarmente accentuato, nonché, declinata nella sua accezione di neutralità esterna, nel commercio internazionale e questo necessariamente passa per un'uniforme interpretazione delle nozioni di "cessione di bene" e "prestazione di servizio", per poter da un lato correttamente individuare il profilo oggettivo dell'operazione e, dall'altro, sulla base di tale individuazione determinare il profilo territoriale, necessario per la riconduzione allo specifico regime che, nel caso di cessioni di beni con trasporto fuori dal territorio doganale europeo, sarà quello di non imponibilità, ovvero di rilevanza agli effetti dell'IVA senza, però, dar

²⁰³ Cfr. sul punto circ. Ag. delle dogane, n. 8 del 27 febbraio 2003.

²⁰⁴ Sul punto è opportuno rammentare che con l'approvazione da parte del Consiglio dell'Unione europea della direttiva 12 febbraio 2008 n. 2008/8/CE, le istituzioni europee hanno realizzato quella che è stata definita la "riforma" delle prestazioni di servizi. Il legislatore europeo ne ha, infatti, introdotto una disciplina territoriale caratterizzata dalla distinzione tra prestazioni rese a soggetti passivi d'imposta (operazioni c.d. *business to business*) e a privati (operazioni c.d. *business to consumer*). In particolare per le prestazioni di servizio generiche si prevede che il luogo di rilevanza territoriale sia il Paese in cui è stabilito il committente (o destinatario del servizio), se quest'ultimo riveste la qualifica di soggetto passivo d'imposta in detto Stato (operazioni *business to business*); il luogo di rilevanza territoriale coincide, invece, con il Paese in cui è stabilito il prestatore, se il committente della prestazione di servizi non riveste la qualifica di soggetto passivo d'imposta nel suo Paese (operazioni *business to consumer*).

luogo all'applicazione dell'imposta nel rispetto del principio di imposizione nel paese di destinazione che, appunto, governa il commercio internazionale.

CAPITOLO II

CESSIONI ALL'ESPORTAZIONI E SISTEMA DELL'IVA

Una volta stabilito cosa debba intendersi per “cessione di beni” ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, si può procedere ad un'analisi più dettagliata della disciplina delle cessioni all'esportazione dettata dal Decreto IVA – artt. 8 del D.P.R. n. 633/1072 – in attuazione dell'art. 146 della Direttiva IVA – e, per l'effetto, delineare il rapporto fra tale categoria di operazioni e quella delle cessioni prevista dall'art. 2 del Decreto IVA, che recepisce le norme dettate dal Capo I, Titolo IV, della Direttiva IVA. In particolare si tratta di comprendere, come si è detto inizialmente, se quella all'esportazione costituisca un'ipotesi di cessione riconducibile ai principi generali della cessione ai fini IVA o, piuttosto, costituisca una fattispecie autonoma e distinta, che a quest'ultima si contrappone.

Sono necessarie, preliminarmente, alcune riflessioni al fine di precisare la *ratio* delle disposizioni in parola.

Come si è detto, un mercato comune non sarebbe stato possibile con la presenza di tante diverse imposte sui consumi per ogni Stato membro, tra loro difformi per presupposto, modalità applicative ed apparato di obblighi formali e sostanziali. La riduzione “immediata” delle molte preesistenti imposte sul giro d'affari ad un modello sin da subito armonizzato quale, appunto, quello dell'imposta sul valore aggiunto, senza prima una fase di elaborazione ed introduzione di un modello impositivo comune, volto a colpire le medesime espressioni di capacità economica, i consumi, avrebbe condotto ad una serie di instabilità ed incertezze applicative dovute sia al recepimento del nuovo modello da parte delle legislazioni degli Stati membri, nonché di coordinamento con le imposte preesistenti. Proprio per questa ragione le prime due direttive IVA danno avvio ad un processo di armonizzazione per tappe²⁰⁵.

²⁰⁵ Le prime due direttive rappresentano la prima tappa del processo di armonizzazione, cui seguirà la seconda una volta che, scaduto il termine per l'attuazione, gli Stati membri avranno adeguato le loro normative nazionali introducendo la nuova imposta e saranno, così, pronti ad affrontare un'armonizzazione più stringente rappresentata, dall'attuale direttiva rifiuta, dalla VI direttiva che mira ad ottenere una base imponibile uniforme. In questo senso si vedano il settimo e il nono considerando della prima direttiva, n. 67/227/CEE.

Il processo così avviato ha dato luogo ad un'armonizzazione che è avvenuta, per previsione della prima direttiva²⁰⁶, attraverso la riforma dei sistemi nazionali mediante l'introduzione di un'imposta, applicata sulla base di un modello comune, di prelievo frazionato in corrispondenza di ciascuna operazione della catena produttiva e distributiva, teso a colpire il consumo ed improntato alla neutralità per gli operatori economici. Solo con la seconda direttiva è stato, poi, definito il contenuto giuridico del modello impositivo che i Paesi avrebbero dovuto adottare. Dunque la prima direttiva era dotata di un forte impatto programmatico, all'interno di questa si esplicitava per la prima volta l'"*animus*" della nuova imposta, la seconda direttiva, invece, ha avuto il ruolo di descrivere più dettagliatamente²⁰⁷ le caratteristiche del modello impositivo, cui dovevano informarsi i legislatori nazionali nel disciplinare, con strumenti giuridici propri, le introducendo imposte sul valore aggiunto armonizzate²⁰⁸. Per ottenere una compiuta armonizzazione tali imposte sul valore aggiunto la seconda direttiva doveva definirne in modo chiaro e preciso gli elementi caratterizzanti, ma non dettagliati al punto da vincolare troppo i legislatori nazionali, così da consentirgli una certa autonomia nell'attuazione giuridica²⁰⁹ tale da permettergli di mantenere la coerenza dei rispettivi sistemi fiscali interni. Così, con particolare riferimento all'elemento oggettivo, quindi alle operazioni imponibili, queste non potevano che essere quelle corrispondenti alle categorie descritte dall'art. 5 della seconda direttiva. Ciò nonostante si sono, appunto, potute declinare tanto con riferimento al *nomen iuris*, quanto alla qualificazione della fattispecie di riferimento.

L'imposta sul valore aggiunto, poi, per poter effettivamente essere un'imposta armonizzata e per riuscire a realizzare l'obiettivo dell'unificazione dei mercati per mezzo della fiscalità doveva essere neutrale, come già abbiamo avuto modo di

²⁰⁶ La quale detta solo quelle che potremmo definire le "linee guida" del processo di armonizzazione, che prenderà una forma più definita con la seconda direttiva.

²⁰⁷ Per quanto possibile, rimanendo sempre nella prima tappa di armonizzazione in cui gli Stati devono ancora modificare le loro normative interne sostituendo le vecchie imposte con la nuova imposta sul valore aggiunto di stampo europeo.

²⁰⁸ Per quanto riguarda l'evoluzione della seconda direttiva si veda R. De la Feria, *The EU VAT System and the Internal Market*, vol. 16 – IBFD Doctoral Series, 2009.

²⁰⁹ Di fatto l'armonizzazione ha generato una nuova moltiplicazione delle imposte, diverse dalle precedenti che per la maggior parte avevano una struttura a cascata, consistenti in diverse versioni nazionali dell'imposta sul valore aggiunto.

sottolineare, nonché proporzionale e generalizzata²¹⁰. In questo quadro il riparto dei ruoli fra le prime due direttive è stato chiaro sin da subito. Alla prima le funzioni “programmatiche”, di indirizzo politico e sistematico, alla seconda il compito di individuare le caratteristiche essenziali del modello della nuova imposta cui gli ordinamenti nazionali si devono informare. Sono, quindi, europei *ratio* e obiettivi oltre alle caratteristiche fondamentali che l'imposta deve rispettare in tutte le sue versioni nazionali, per quel che riguarda elementi strutturali e nonché il meccanismo applicativo di base. La riconduzione a nuove categorie delle operazioni conosciute e disciplinate nel sistema giuridico dei diversi Paesi spetta, dunque, ai legislatori nazionali. In ciò si sostanzia la prima tappa del processo di armonizzazione, quella in cui è necessario tradurre negli ordinamenti interni le caratteristiche essenziali del nuovo tributo. Quella in cui, per intendersi, il legislatore nazionale ha dovuto tradurre in categorie giuridiche note o, seppure nuove, quantomeno intelleggibili e applicabili, i tratti salienti della nuova imposta. L'armonizzazione realizzata attraverso l'interpretazione in categorie giuridiche nazionali del contenuto delle prime due direttive è, tuttavia, foriera di ambiguità e difficoltà di coordinamento fra consolidate categorie giuridiche interne agli ordinamenti e fattispecie di origine europea, ancora prive di una precisa definizione e caratterizzazione²¹¹. In questo primo stadio dell'armonizzazione mancano, dunque, dei parametri propriamente europei che conferiscono una propria autonoma applicabilità ed interpretazione alle fattispecie tratteggiate dalle direttive e, così, prevalgono nell'attuazione le categorie nazionali tradizionali che, ciò nonostante, devono tendere al raggiungimento degli obiettivi europei e, quindi, in parte modificarsi e, necessariamente, adeguarsi.

²¹⁰ Nell'iva, a parte la neutralità, gli altri caratteri essenziali sono tutti frutto dell'elaborazione giurisprudenziale. La stessa neutralità è poi, a sua volta oggetto di una fondamentale interpretazione evolutiva ad opera della giurisprudenza. Per quel che concerne i caratteri dell'imposta e l'evoluzione interpretativa per principi si legga DI PIETRO – TASSANI (A cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013, *passim*. Sulla rilevanza del principio di neutralità quale carattere essenziale sul piano teorico dell'iva si veda anche MUSGRAVE, *Fiscal sistem*, New Heaven, 1969 e DEVEREUX-PEARSON, *Corportate tax harmonization and economic efficiency*, Londra, 1989, nonché MACARRO cita meglio.

²¹¹ Per una ricostruzione del difficile percorso che ha condotto all'adozione dell'IVA negli stati membri si veda B. TERRA, *A guide to European VAT Directives*, La Hague, 2012, pp. 315 e ss.; con particolare riferimento all'Italia si veda MICHELI, *L'IVA, dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, riv. Dir.Fin. Sc. Fin. 1973, pp. 436 e ss.

Le nuove imposte sul valore aggiunto, quindi, come si è avuto modo di analizzare nel capitolo precedente, nel dettare la disciplina del presupposto oggettivo traducevano con le proprie categorie di cessioni di beni e prestazioni di servizi quanto previsto dalla disciplina europea. In questo contesto, l'unica via per un'applicazione coerente con gli obiettivi europei era quella dell'interpretazione²¹², tanto delle direttive quanto delle discipline nazionali. Il rischio era quello che si verificassero difformità applicative dovute non tanto all'interpretazione del testo europeo quanto proprio alle diverse attuazioni nazionali dello stesso. Il problema linguistico, di fatto, non faceva che portare alla luce un più ampio problema di base, dovuto alle divergenze sostanziali fra le differenti imposte le quali non facevano che accentuarsi nell'assenza di un'interpretazione autentica delle categorie europee cui doversi uniformare. In questo contesto, infatti, i singoli Stati potevano interpretare secondo categorie proprie la normativa sovranazionale, così da renderla maggiormente aderente e coerente con i propri sistemi i quali, certamente, in determinati casi potevano grandemente somigliarsi ma difficilmente risultavano completamente sovrapponibili. Così le normative nazionali di attuazione, che dovevano essere coerenti con gli obiettivi delle direttive e, allo stesso tempo, rispettarne il limine, necessariamente dovevano essere creative sul piano interno per introdurre un'imposta ispirata ad un modello completamente nuovo e risultavano, di conseguenza, essere una prima forma di interpretazione delle direttive. Il problema, peraltro, esiste a monte dal momento che tutti gli atti normativi dell'Unione europea sono redatti in tutte le lingue degli Stati membri, tutte ugualmente rilevanti²¹³.

Una forma di armonizzazione indiretta come quella appena descritta, introdotta dalle prime due direttive, era insufficiente per raggiungere il risultato di una piena integrazione del mercato. In particolare, la disomogeneità nell'attuazione poteva ledere l'effettiva neutralità in funzione dell'armonizzazione, con riferimento all'individuazione delle operazioni imponibili. L'autonomia

²¹² Sull'importanza dello strumento interpretativo nell'attuazione delle direttive IVA si veda RUSSO, *L'interpretazione normativa dei testi comunitari*, Torino, 2009. Sullo stesso tema ma con un respiro più generale si veda D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione del diritto tributario*, CEDAM, 2013.

²¹³ Cfr. D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione*, cit., pp. 27 e ss.

riconosciuta agli Stati membri nell'attuazione della normativa europea e, quindi, anche nell'individuazione delle categorie di operazioni da considerarsi imponibili conduceva ad una disomogeneità applicativa che poteva alterare soprattutto il rispetto della neutralità esterna del mercato. Con particolare riguardo agli scambi internazionali, la corretta e coerente individuazione delle operazioni è funzionale alla determinazione del profilo territoriale delle medesime²¹⁴, il quale ultimo determina il regime stesso dell'operazione. Da un lato, infatti, si avranno delle operazioni, in particolare delle cessioni di beni, che, in quanto territorialmente rilevanti nello Stato e determinando un'immissione in consumo sul territorio dello stesso, determinano l'effettiva applicazione dell'imposta; mentre dall'altro, si avranno quelle operazioni che, pur territorialmente rilevanti nello Stato membro dal quale parte la spedizione ovvero il trasporto a destinazione del territorio extraeuropeo nel quale avverrà l'immissione in consumo, in applicazione della territorialità nella sua declinazione europea, non daranno luogo all'applicazione dell'imposta.

Del resto l'IVA, quale imposta che si applica sull'"immissione in consumo"²¹⁵, richiede ai fini della sua applicazione la puntuale individuazione del luogo in cui i beni – e i servizi – sono "destinati al consumo". In questo quadro, da un lato, l'imposta sul valore aggiunto si applica "*... sulle importazioni da chiunque effettuate*" (art. 1 Decreto IVA)²¹⁶ in quanto chiunque²¹⁷ effettui un'importazione immette in consumo beni nel territorio dello Stato, luogo di destinazione finale e, quindi, di consumo delle merci. Dall'altro, si è prevista – a livello europeo, prima, e nazionale, poi – con una disposizione perfettamente "simmetrica", l'applicazione del regime di non imponibilità per le cessioni all'esportazione. I beni devono essere assoggettati ad imposizione nel territorio dello Stato cui sono destinati²¹⁸ e quindi se i beni, che si trovano nel territorio dello Stato nel momento in cui viene concluso il contratto di cessione, sono spediti o trasportati in un Paese terzo, si applica all'operazione il regime di non imponibilità.

²¹⁴ Come si è detto, infatti, le regole di territorialità sono legate alla tipologia di operazione. Le medesime sono assai diverse per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, come si evince dagli artt. da 7-bis a 7-septies del Decreto IVA.

²¹⁵ Cita CGE in cui la corte parla dell'immissione in consumo quale presupposto dell'imposta (es. C-166/94) e la dottrina conforme.

²¹⁶ Nota sull'IVA quale tributo interno e non diritto di confine.

²¹⁷ Quindi non solo i soggetti passivi ma anche i consumatori finali.

²¹⁸ Ossia il luogo in cui si verifica materialmente l'immissione in consumo.

Diversamente, ove non si fosse previsto tale regime, sarebbero state assoggettate ad imposizione le cessioni di beni non destinati al consumo nel territorio dello Stato, in palese contraddizione con i principi posti alla base del funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto. Quindi, l'obiettivo dell'esenzione in parola²¹⁹ risiede nella volontà europea, di cui, appunto, è applicazione il regime nazionale di detassazione dei beni in uscita, di non assoggettare ad IVA i consumatori degli Stati terzi, essendo detta imposta destinata a gravare esclusivamente sui consumatori dell'Unione europea²²⁰.

Dunque la territorialità, intesa, da un lato, come presupposto necessario per la rilevanza dell'operazione nel territorio dello Stato e, dall'altro, come territorialità propriamente europea, del mercato unico verso i Paesi terzi, definisce il regime stesso. Infatti, la rilevanza territoriale, *ex artt. 7 e seguenti del Decreto IVA*, è uno dei tre presupposti necessari affinché una determinata operazione sia riconducibile nell'ambito applicativo dell'imposta sul valore aggiunto. Una volta verificata la sussistenza del predetto presupposto²²¹ deve essere individuato il regime applicabile: imponibilità, esenzione o, come nel caso delle operazioni di commercio internazionale, non imponibilità. Quanto detto trova conferma nel fatto che il mancato addebito del tributo all'acquirente (o committente), in quanto l'operazione viene qualificata come esente o non imponibile, non è mai originato dalla mancanza del requisito territoriale, inteso quale esistenza dell'operazione sul territorio nazionale ed europeo. Infatti l'operazione può essere esente o non imponibile proprio in quanto sia stata verificata l'esistenza di tutti e tre i presupposti che qualificano una determinata operazione come rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. Diversamente, come già si è avuto modo di ricordare, in mancanza anche di uno solo di essi l'operazione diverrebbe fuori campo IVA e, quindi, irrilevante agli effetti dell'imposta²²². Da queste precisazioni emerge come anche le cessioni all'esportazione, non imponibili *ex art 8 del*

²¹⁹ Esenzione con diritto a detrazione, per dirla con le parole del legislatore europeo.

²²⁰ In questo si traduce il criterio di territorialità propriamente europeo, cioè una territorialità del territorio doganale europeo verso i Paesi terzi. Cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza del 2 agosto 1993, C-111/92, *Lange*, ECLI:EU:C:1993:345.

²²¹ Unitamente e contestualmente a quello soggettivo (individuato dagli artt. 4 e 5 del Decreto IVA, *in attuazione del Capo 1, Titolo IV e del Capo 2, Titolo IV della Direttiva IVA*) ed oggettivo (individuato dagli artt. 2 e 3 del Decreto IVA, *in attuazione del Titolo III della Direttiva IVA*)

²²² *Ciò che, ovviamente, non sono le operazioni non imponibili, soggetto agli obblighi formali e concorrenti alla formazione del plafond e del volume d'affari.*

Decreto IVA²²³, siano territorialmente rilevanti. Nel caso, per esempio, di un'impresa nazionale che ceda una partita di merce ad un'impresa statunitense, la territorialità dell'operazione va verificata secondo quanto previsto dall'art. 7-bis del Decreto IVA rubricato, appunto, "*Territorialità – Cessioni di beni*" ai sensi del quale "*Le cessioni di beni, ..., si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto ... beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione ... esistenti nel territorio dello Stato ...*". Se al momento della cessione, nei confronti di un'impresa statunitense, i beni mobili oggetto di "esportazione" si trovano in Italia, l'operazione è territorialmente rilevante²²⁴, quindi soggetta ad IVA, ma in regime di non imponibilità²²⁵ in quanto i beni sono destinati ad essere immessi in consumo nel territorio del Paese terzo²²⁶. Ecco che si delinea il concetto di una territorialità propriamente europea nel commercio internazionale, ossia di una territorialità intesa come esistenza dell'operazione sul territorio europeo e che viene in esso esentata, per dirla con la direttiva, ovvero assoggettata al regime di non imponibilità previsto dal legislatore italiano, proprio perché destinata al consumo fuori dal territorio dell'Unione²²⁷.

1. TRASFERIMENTO DEI BENI ESPORTATI

1.1. CESSIONE ALL'ESPORTAZIONE DEFINITIVA E TRASFERIMENTO DEL DIRITTO "DI GODERE E DISPORRE DEI BENI COME PROPRIETARIO"

²²³ Ai sensi dell'art. 146 della Direttiva IVA, che disciplina a livello europeo le cessioni all'esportazione, tali operazioni sono qualificate come esenti con diritto a detrazione. Il regime di non imponibilità è la traduzione nazionale di tale previsione europea.

²²⁴ Si considera effettuata in Italia.

²²⁵ Ovvero di esenzione con diritto a detrazione, per dirlo con le parole della Direttiva.

²²⁶ In applicazione, appunto, del principio del paese di destinazione.

²²⁷ Come già detto, fino al 31 dicembre 1992, l'art. 8 del Decreto IVA faceva riferimento al trasporto o spedizione dei beni "*all'estero o comunque fuori dal territorio doganale*". Conseguentemente si consideravano esportati, agli effetti del citato art. 8, tutti i beni trasportati o spediti a destinazione di un altro Paese, interno o esterno alla Comunità economica europea. La situazione è mutata radicalmente a seguito dell'abbattimento delle "barriere doganali" ed, in particolare, con il trattato di Schengen in quanto la merce circola liberamente, senza essere soggetta a controlli doganali, all'interno del territorio europeo. Conseguentemente è entrata in vigore la disciplina transitoria degli scambi intraunionali, dettata dal D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427. Con ciò è stato modificato il testo dell'art. 8 del Decreto IVA indicando con il termine esportazione il trasporto o la spedizione di beni fuori dal territorio della "*Comunità economica europea*", ovvero fuori dal territorio doganale di quella che ad oggi, con l'entrata in vigore del trattato di Lisbona, è l'Unione Europea.

Come detto, dunque, il regime di non imponibilità previsto per le operazioni di cessione all'esportazione è del tutto coerente con la natura stessa dell'imposta sul valore aggiunto che è, appunto, quella di incidere sull'atto del consumo²²⁸. La Direttiva IVA, all'art. 146²²⁹, rubricato "*Esenzioni all'esportazione*" prevede che gli Stati membri possano esentare "*le cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore o per suo conto, fuori della Comunità; le cessioni di beni spediti o trasportati da un acquirente non stabilito nel loro rispettivo territorio, o per conto del medesimo fuori dal territorio della Comunità, ad eccezione dei trasportati dall'acquirente stesso e destinati all'attrezzatura o al rifornimento e al vettovagliamento di navi da diporto, aerei da turismo o qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato*".

È, quindi, la stessa direttiva a prevedere tale regime. Per altro, sul punto, la direttiva di Rifusione, 2006/112/CE, interviene, nel solco di quanto già previsto dalla Seconda e dalla Sesta direttiva, facendo emergere già dal testo della norma il concetto di territorialità propriamente europea, nella misura in cui, fa riferimento al "*... territorio della Comunità*" in luogo del territorio dello Stato o del Paese in cui viene posta in essere l'operazione, per giustificare il regime di non imponibilità in ragione, appunto, dell'immissione in consumo fuori dal territorio doganale europeo. Per altro fa ciò coerentemente all'introduzione della disciplina degli scambi intracomunitari e dell'effettiva unione doganale, in un'ottica di sempre maggiore armonizzazione per la creazione del mercato unico, rispetto al momento in cui vennero emanate la precedenti due direttive.

Dunque, ai fini IVA, a differenza delle importazione che, ai sensi dell'art. 2 della Direttiva IVA recepito dall'art. 1 del Decreto IVA, sono imponibili per il solo fatto di comportare l'immissione in consumo di un bene nel territorio dello Stato, perché si perfezioni un'operazione di cessione all'esportazione è necessario che si realizzi oggettivamente una cessione di beni, come definita dall'art. 14 della Direttiva IVA, recepito dall'art. 2 del Decreto IVA, ulteriormente caratterizzata dalla spedizione o dal trasporto fuori dal territorio doganale europeo dei beni

²²⁸ L'imposta sul valore aggiunto / a cura di Francesco V. Albertini ... et al.! – cita bene la parte sulla natura dell'imposta → giurisprudenza e dottrina, coordina con Comelli e Centore.

²²⁹ Recepito in Italia con l'art. 8 del Decreto IVA.

ceduti²³⁰. Sulla base di ciò, è fondamentale precisare che il significato attribuire al termine “esportazione”, come delineato dalla Direttiva prima e dal Decreto IVA poi, è ben diverso da quello attribuito nell’ambito del diritto doganale. Seppure venga utilizzata la medesima denominazione, le operazioni regolate dai due settori impositivi sono differenti.

Ai fini doganali²³¹, infatti, vengono ricondotte al concetto di esportazione le esportazioni definitive con o senza corrispettivo che determinano il trasferimento della proprietà (immediato o differito) sul bene che ne costituisce l’oggetto; le esportazioni temporanee di beni che escono dal territorio dell’Unione solo per un arco temporale limitato ed al termine del quale rientrano (ad esempio per subire lavorazione, riparazioni, etc. – c.d. perfezionamento passivo); riesportazioni di beni, originariamente introdotti in Italia che escono da territorio dell’Unione al termine di determinati trattamenti (c.d. perfezionamento attivo). In ambito doganale, quindi, è richiesta unicamente la materiale uscita dei beni dal territorio europeo affinché possa configurarsi un’esportazione definitiva.

Dunque, è bene precisarlo, laddove le disposizioni del decreto IVA in tema di cessioni all’esportazione richiamano le disposizioni doganali, tale richiamo è finalizzato unicamente alla disciplina delle prove e mai alle definizioni generali proprie del diritto doganale stesso, il quale costituisce un sistema del tutto autonomo rispetto a quello dell’imposta sul valore aggiunto. Sebbene, dunque, le operazioni di esportazione ai fini IVA seguano la disciplina dettata in materia doganale circa l’onere probatorio in merito alla materiale uscita dei beni dal

²³⁰ Quanto al requisito dell’onerosità della cessione, necessario ai fini della configurabilità di una cessione di beni ai fini IVA, in relazione alle cessioni all’esportazione è, sin da subito, opportuno precisare che la dottrina (cita) sicuramente, in questo, incentivata dalla prassi scarsa e confusa sul punto (cita), ha sempre ritenuto che il requisito dell’onerosità non fosse necessario per la configurazione di una cessione all’esportazione. Si avrà modo di spiegare più oltre come, in realtà, anche questo requisito, indispensabile nel sistema dell’IVA, come si è visto nel capitolo precedente, per la configurazione di una cessione di beni, lo sia altrettanto nel caso di cessioni di beni destinate ad essere esportate. Ciò che da conferma alla tesi che qui si sostiene, ossia alla riconducibilità a sistema delle cessioni all’esportazione che altro non sono che ordinarie cessioni di beni, alle quali si applica il particolare regime di non imponibilità in conseguenza della loro destinazione al consumo fuori dal territorio europeo e, quindi, in applicazione di un criterio di territorialità, come suddetto, propriamente europeo.

²³¹ Nel 2013 è stato emanato il nuovo Codice Doganale dell’Unione, entrato in vigore il 1° maggio 2016 assieme alle relative disposizioni attuative (RE), integrative (RD) e transitorie (RDT). Quindi, ad oggi, i riferimenti normativi per quanto riguarda il regime delle esportazioni definitive sono: gli artt. 266-277 del Reg. UE 952/2013 (CDU); gli artt. 244-249 del Reg. UE 2015/2446 (RD); gli artt. 326-341 del Reg. UE 2015/2447 (RE). Fino a quel momento la disciplina era dettata da

territorio europeo, il concetto di esportazione al quale esse sono ricondotte è sostanzialmente diverso.

L'art. 8 del Decreto IVA, in attuazione delle previsioni della Direttiva individua, come già abbiamo avuto occasione di sottolineare a più riprese in precedenza, le fattispecie che identificano le c.d. “cessioni all'esportazione”.

Innanzitutto, alla lettera a) del primo comma vengono disciplinate le c.d. esportazioni dirette. Si realizza, come già accennato, questo tipo di esportazione ogniqualvolta il cedente italiano trasferisce la proprietà o un altro diritto reale di godimento²³² su uno o più beni che vengono materialmente trasportati o spediti fuori dal territorio europeo. La materiale uscita dei beni si realizza attraverso una spedizione o un trasporto curati dallo stesso cedente, effettuati utilizzando mezzi propri o incaricando un soggetto terzo, anche in quest'ultima ipotesi dovendo sussistere la spendita del nome del cedente stesso²³³. Essendo espressamente richiesto che il trasporto o la spedizione vengano effettuati a cura o a nome del cedente, le condizioni di consegna che compaiono nel contratto, nella documentazione o nella fattura che accompagna la merce, sovente esplicitate attraverso il riferimento alle clausole *Incoterms*^{®234}, devono essere coerenti con quanto disposto dalla norma in commento. A tal proposito preme precisare che, nonostante la finalità di tali clausole sia quella di dettare la disciplina dei termini di consegna maggiormente utilizzati nel commercio internazionale, proprio perché disciplinano, tra l'altro, le obbligazioni di trasporto, delle stesse deve tenersi conto ai fini dell'individuazione della disciplina IVA applicabile all'operazione effettivamente posta in essere. Infatti, è proprio dal termine di resa che si deciderà di adottare nel contratto che dipende la determinazione della tipologia di cessione all'esportazione che si pone in essere e, di conseguenza, la

²³² Ciò che, come si è detto nel capitolo precedente, nell'ordinamento nazionale si intende per “diritto di godere e disporre dei beni come proprietario”, così come previsto dal legislatore europeo.

²³³ In capo al soggetto cedente è richiesta l'identificazione nel territorio nazionale, non costituendo requisito vincolante la residenza nello stesso. Pertanto, tale tipologia di operazione può essere posta in essere anche dal rappresentante fiscale di un soggetto extra UE o da una società che detiene un numero di partita IVA nazionale seppur residente altrove.

²³⁴ Nel prossimo III capitolo ci soffermeremo più diffusamente sulla rilevanza di tali clausole nei contratti internazionali di compravendita, nonché sulla relazione fra le stesse ed il trasferimento del diritto sul bene.

disciplina IVA dell'operazione ed i relativi obblighi che, per il soggetto passivo, da questa discendono²³⁵.

Tornando alla disciplina delle operazioni, va detto che alle esportazioni dirette, appena descritte, sono riconducibili due ulteriori forme di cessioni all'esportazione, anch'esse ricomprese nella medesima lettera a) dell'art. 8 del Decreto IVA, segnatamente, le c.d. "esportazioni triangolari"²³⁶ e le c.d. "esportazioni congiunte"²³⁷.

La lettera b) del medesimo articolo 8 individua, poi, un'ulteriore tipologia di cessioni all'esportazione cc.dd. "improprie". Si tratta esportazioni che si realizzano nel caso in cui un soggetto passivo nazionale ceda beni ritirati dal cessionario stesso ed il cui trasporto o spedizione fuori dall'Unione europea avvenga a cura o a nome del cessionario non residente entro 90 giorni dalla consegna²³⁸. Come si è detto per le cessioni all'esportazione riconducibili alla fattispecie di cui alla lettera a) dell'articolo 8, anche in questo caso la resa dei beni deve essere perfettamente aderente alla condizione posta dalla norma²³⁹. Pertanto è richiesta la scelta di una clausola *Incoterms*[®] che preveda la consegna della merce nel territorio doganale europeo.

²³⁵ Sarebbe inammissibile, per esempio, la scelta di una clausola *Incoterms* che consenta la consegna della merce al cliente nel territorio europeo (tra le altre ad esempio la resa *ex-works*) nell'ambito di una esportazione c.d. diretta. In questo senso, fra gli altri, di vedano B. Marangoni – P. Maspes, *La rilevanza del momento del passaggio della proprietà dei beni oggetto di cessione all'esportazione*, in *Corr. Trib.*, n. 8/2014, p. 622.

²³⁶ Si tratta di una particolare tipologia di esportazione in cui intervengono tre soggetti, due cedenti nazionali ed un cessionario extra-UE.

²³⁷ La peculiarità di tali esportazioni consiste nel fatto che il bene, prima di essere trasportato/spedito al di fuori del territorio della Comunità, è sottoposto a lavorazione, trasformazione, montaggio o assiemaggio da parte del cedente o di un terzo per conto però del cessionario estero.

²³⁸ È opportuno fare, sin da ora, una precisazione che meglio svilupperemo parlando di prova dell'avvenuta esportazione al terzo capitolo del presente lavoro. Il termine di 90 giorni è sempre stato considerato un termine perentorio. Il mancato rispetto dello stesso determina l'applicazione della sanzione di cui all'art. 7, D.Lgs. 471/1997 (dal 50 al 100% dell'IVA). La sanzione non si applica se nei trenta giorni successivi il cedente regolarizza la fattura e versa l'imposta. Sul punto, però, è intervenuta la Corte di Giustizia che, con la sentenza del 19 dicembre 2013 resa nella causa C-563/12, *BDV Hungary Trading* si è espressa proprio sulla perentorietà di tale termine e, quindi, sulla possibilità di fornire comunque la prova della effettiva uscita dei beni ceduto dal territorio europeo. La Corte ha precisato che gli artt. 146 e 131 della Direttiva IVA non prevedono nessun termine entro il quale i beni oggetto di cessione esportazione devono lasciare il territorio doganale europeo. I giudici europei, per questo, come meglio vedremo oltre, ritengono contraria alla normativa eurolunitaria non tanto la previsione di un termine in se e per se, quanto piuttosto il mancato riconoscimento della possibilità per il soggetto esportatore di fornire la prova della reale uscita della merce dal territorio doganale europeo, pure se oltre il termine trimestrale previsto.

²³⁹ Trasporto o spedizione a cura o a nome del cessionario.

Ciò che emerge da una prima interpretazione letterale del dato normativo è che, in ogni caso, ogni fattispecie di cessione all'esportazione (tanto quelle previste dalla lettera a) quanto quelle previste dalla lettera b), si configura in presenza di due distinti ed indefettibili requisiti, uno attinente agli aspetti esecutivi dell'operazione, ossia il trasporto o la spedizione dei beni fuori dal territorio dell'Unione europea e, l'altro, relativo alla configurabilità stessa dell'operazione di base in termini di cessione, ossia il trasferimento della proprietà o di un altro diritto reale di godimento sui beni oggetto dell'operazione.

Conferma di quanto appena sostenuto la si può trarre dalla giurisprudenza europea e nazionale sulle operazioni di triangolazione all'esportazione. Tale giurisprudenza, in realtà, è intervenuta a risolvere non un problema a proposito della configurabilità di una cessione in se considerata quanto, piuttosto, a proposito dell'intervento, in questo particolare tipo di operazioni, di un soggetto ulteriore, che ha da sempre creato ambiguità interpretative con riferimento specifico alla *traditio* dei beni ed alla conseguente possibilità di qualificare l'operazione come unitaria ai fini dell'applicazione, potremmo dire estesa, del regime di non imponibilità IVA. Ad ogni modo, analizzando l'evoluzione di tale giurisprudenza, si colgono con maggiore chiarezza quelli che sono i requisiti necessari per potersi avere una "cessione all'esportazione". Come detto, quelle in parola sono una particolare tipologia di cessioni all'esportazione in cui intervengono tre soggetti, due cedenti nazionali o comunque europei (cc.dd. primo cedente e promotore della triangolazione) ed un cessionario extra-UE. Tali fattispecie sono riconducibili all'inciso normativo "*anche per incarico dei propri cessionari*" contenuto nell'art. 8, comma 1, lettera a) (corrispondente all'inciso "*per suo conto*" contenuto nell'art. 146, comma 1, lettera b della Direttiva IVA). Sin dalla loro introduzione²⁴⁰ sono state oggetto dell'interpretazione della giurisprudenza e della prassi. Sul punto la giurisprudenza di Cassazione²⁴¹, conforme a quella della Corte di Giustizia²⁴², è intervenuta a più riprese

²⁴⁰ Avvenuta in Italia per mezzo del D.P.R. n. 897/1980.

²⁴¹ Si vedano, fra le altre, Cass., sent. del 25 giugno 2014 n. 14405; Cass., sent. del 27 settembre 2013, n. 22172; Cass. sent. del 24 giugno 2011, n. 13951; Cass., sent. del 25 marzo 2011, n. 6898; Cass., sent. del 10 dicembre 2010 n. 24964; Cass., sent. del 13 marzo 2009, n. 6114.

²⁴² Si vedano, fra le altre, CGUE, Causa C-245/04, *Emag*, Sentenza del 6 aprile 2007, ECLI:EU:C:2006:232; CGUE, Causa C-430/09, *Euro Tyre Holding*, Sentenza del 16 dicembre 2010, ECLI:EU:C:2010:786. Preme precisare che le pronunce del giudice europeo hanno ad

interpretando la fattispecie attribuendo rilevanza centrale alla volontà delle parti ciò che fa, come si avrà occasione di sottolineare ripetutamente nel prosieguo del presente lavoro, nell'interpretazione di tutta la disciplina IVA delle cessioni all'esportazione. Più precisamente, dalla giurisprudenza nazionale ed europea emerge che un'operazione triangolare, per essere considerata quale cessione all'esportazione, non presuppone necessariamente che il trasporto dei beni fuori dal territorio avvenga "a cura o a nome del cedente", in quanto lo scopo della norma è quello di evitare operazioni fraudolente le quali potrebbero verificarsi se il cessionario nazionale potesse decidere di esportare i beni in un altro Paese autonomamente, ossia al di fuori di un preventivo regolamento contrattuale con il cedente. Pertanto, per assicurare il risultato perseguito dalla disciplina, europea e nazionale, è sufficiente che la consegna al cessionario nazionale sia stata, per comune volontà, originariamente prevista come cessione in funzione del trasporto e della consegna a clienti residenti all'estero e che tale previsione risulti contenuta ed esplicitata in tutta la documentazione relativa alle operazioni in questione. Tale indirizzo, sviluppatosi originariamente in materia di commercio intra-UE e poi esteso anche alle esportazioni, sostanzialmente evidenzia come ciò che è essenziale per configurare una operazione non imponibile agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto non è, dunque, la prova che il trasporto all'estero è avvenuto a cura o a nome del primo cedente, quanto piuttosto che vi sia la prova che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta come cessione nazionale in vista del trasporto al cessionario residente o la cui sede è all'estero, nel senso che tale destinazione sia riferibile alla comune originaria volontà di tutte le parti contraenti. Ecco che emerge, da un lato, la centralità assunta dall'autonomia contrattuale delle parti, intesa quale centralità della fattispecie contrattuale dalle stesse voluta e realmente posta in essere e, dall'altro, un dato importante nell'individuazione delle caratteristiche dell'operazione di cessione all'esportazione, ossia la necessità che l'operazione sia stata voluta come cessione nazionale in vista del trasporto al cessionario estero. Dunque cessione nazionale, il che ci porta a confermare che l'operazione di base nelle esportazioni, siano esse triangolari o, come vedremo tra un attimo,

oggetto triangolazioni intraunionali ma il ragionamento ben può essere esteso anche alle triangolazioni all'esportazione.

“ordinarie”, è una cessione, intesa nei termini dell’art. 2 del Decreto IVA e dell’art. 14 della Direttiva IVA. Quindi, innanzitutto, come si diceva, la necessità del trasferimento al cessionario del diritto di disporre di un bene materiale come proprietario.

Conformemente a quanto sin qui sostenuto si è espressa anche l’Amministrazione finanziaria che, con la circolare n. 12/1981, ne ha dato un primo inquadramento giuridico definendole come quelle in cui intervengono, oltre al terzo non residente, ultimo acquirente, due operatori nazionali/europei rispettivamente primo cedente e primo cessionario dei beni da esportare (nonché promotore dell’operazione), sottolineando che la condizione posta dalla legge ai fini della non imponibilità è che il trasporto o la spedizione dei beni avvenga su incarico del cessionario residente, a cura o a nome del cedente.

A questo punto preme sottolineare, alla luce di quanto sin qui detto, che il materiale trasporto fuori dal territorio doganale dell’unione, o comunque la spedizione fuori dallo stesso, dei beni oggetto di cessione, non assorbe la previsione legale di non imponibilità, ma costituisce la necessaria condizione affinché possa ritenersi realizzata l’operazione di cessione all’esportazione non imponibile. Innanzitutto, sul piano logico, deve configurarsi il profilo oggettivo dell’operazione, senza cessione di beni l’operazione stessa non esisterebbe; inoltre è necessario che si verifichi il presupposto territoriale, essendo necessario che il bene si trovi sul territorio dello Stato nel momento in cui si verifica il terzo requisito fondamentale per una cessione all’esportazione, ossia il trasporto o la spedizione fuori dal territorio doganale europeo. Tale ultimo requisito, pur essendo un elemento di fatto, assume rilevanza giuridica nelle operazioni *de qua*, infatti in mancanza di trasporto fuori dell’Unione non è possibile applicare all’operazione lo specifico regime di non imponibilità, divenendo, di contro, esigibile l’imposta sul valore aggiunto.

Peraltro, a conferma di quanto sin qui sostenuto, e come verrà confermato da quanto si dirà nei prossimi paragrafi, non emerge dalle norme nazionali ed europee²⁴³ in tema di operazioni soggette all’imposta²⁴⁴ e di cessioni di beni²⁴⁵

²⁴³ È opportuno precisare, sul punto, che le norme europee si esprimono in questo senso sin dalla II Direttiva.

che la nozione di cessione riceva una qualificazione differente nell'ipotesi di cessione all'esportazione²⁴⁶. In particolare, quest'ultima fattispecie, si caratterizza esclusivamente per l'immissione in consumo dei beni fuori dall'Unione europea, ciò che implica necessariamente, quale termine soggettivo dell'operazione, un cessionario residente o stabilito in un Paese terzo²⁴⁷.

1.2. AUTONOMIA CONTRATTUALE E TRASFERIMENTO DEL DIRITTO SUI BENI

Nella disciplina del commercio con l'estero, dunque, il riferimento normativo è alle "cessioni". In particolare di "cessioni all'esportazione" che, come si è appena sottolineato, ha un diverso presupposto rispetto alle "esportazioni" doganali.

Infatti, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto assume rilevanza il rapporto civilistico instaurato fra le parti, non essendo sufficiente il mero attraversamento della linea doganale. Pertanto, perché si configuri una cessione all'esportazione è indispensabile non solo la materiale uscita dei beni dal territorio europeo ma anche il verificarsi del trasferimento del diritto di proprietà o di un altro diritto reale di godimento sul bene oggetto dell'operazione²⁴⁸.

Il trasferimento del diritto di proprietà o di un altro diritto reale sul bene, unitamente al trasporto fuori dal territorio doganale dell'unione rappresentano i due requisiti posti a garanzia, da un lato, del rispetto della territorialità intesa nella sua accezione propriamente europea, ovvero quale territorialità del mercato unico nei confronti dei mercati terzi, dall'altro dell'effettiva immissione in consumo fuori dal territorio europeo e, quindi, a tutela della giustificata applicazione del regime di non imponibilità.

A tale proposito va precisato che, nel sistema dell'IVA, viene dato ampio spazio all'autonomia contrattuale dei soggetti coinvolti nell'operazione o meglio, alla configurazione giuridica delle operazioni economiche dagli stessi poste in essere. E questo, ai fini delle operazioni *de qua*, va necessariamente coniugato con l'elemento territoriale.

²⁴⁴ Art. 2 della Direttiva IVA ed art. 1 del Decreto IVA.

²⁴⁵ Art. 14 della Direttiva IVA (precedentemente art. 5 della II e della VI Direttiva) ed art. 2 del Decreto IVA.

²⁴⁶ Art 146 della Direttiva IVA ed art. 8 del Decreto IVA.

²⁴⁷ In questo senso si veda Cassazione, sentenza del 27 settembre 2013, n. 22172.

²⁴⁸ Oltre al pagamento di un corrispettivo, come si avrà modo di sottolineare nel prossimo paragrafo.

Sul punto, la giurisprudenza e la prassi che sono intervenute a più riprese nel tentativo di interpretare e delineare i confini della fattispecie normativa che ci occupa, alla prova della prassi commerciale internazionale, facendo emergere come il concetto di “cessione di beni”, nell’accezione dell’IVA, giochi un ruolo fondamentale nel limitare le esportazioni alle sole operazioni aventi carattere definitivo.

Nel caso *Emag Handler Eder*²⁴⁹ i giudici europei, nel formulare osservazioni in merito alla problematica relativa alla dicotomia fra trasferimento della proprietà in senso giuridico ed in senso fisico, hanno dovuto fornire un’interpretazione più accurata del criterio di collegamento territoriale delle operazioni e, in particolare, del significato da attribuire al “*momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell’acquirente*” così come definito dall’art. 32 della Direttiva IVA, superando la questione della disponibilità dei beni in senso materiale. Nel caso di specie si trattava di una cessione concatenata fra due soggetti passivi residenti in due diversi Paesi europei e di cui il secondo procedeva ad un’ulteriore cessione dei medesimi beni nel proprio Paese. Per i giudici si trattava di definire quale delle due cessioni potesse assumere la qualifica di operazione intraeuropea e, di conseguenza, definire i parametri in base ai quali ciascuna delle cessioni potesse considerarsi localizzata in un dato Paese²⁵⁰. La soluzione offerta si basa sull’assunto che: “*in una situazione come quella di cui alla causa principale, l’unico movimento (nel caso di specie intracomunitario) di beni può essere imputato ad una sola delle cessioni successive*”²⁵¹. Di conseguenza la Corte afferma che “... solo il luogo della cessione che comporta una spedizione o un trasporto di beni è determinato ai sensi dell’art. 8, n.1, lett. a), della Sesta Direttiva - art. 32 della Direttiva IVA rifiuta – esso si considera situato nello Stato membro di partenza di tale spedizione o trasporto. Il luogo dell’altra cessione è determinato ai sensi dell’art. 8, n.1, lett. b), della medesima direttiva –

²⁴⁹ Sentenza del 6 aprile 2006, causa C-245/05, ECLI:EU:C:2006:232.

²⁵⁰ Preliminarmente, la Corte osserva (al p.to 38 della sentenza in parola) che: “*In primo luogo, anche qualora due cessioni successive producano un solo movimento di beni, esse devono essere considerate come succedute l’una all’altra nel tempo. Infatti l’acquirente intermedio può trasferire al secondo acquirente il potere di disporre di un bene come proprietario solo dopo averlo ricevuto dal primo venditore: dunque, la seconda cessione può avere luogo soltanto dopo che la prima si sia compiuta*” Una volta che le singole cessioni siano da considerarsi succedutesi nel tempo e autonome ai fini territoriali, la Corte deve risolvere la questione indicando in quale territorio la seconda cessione si considera effettuata.

²⁵¹ P.to 51 della sentenza *Emag*, cit.

art. 31 della Direttiva IVA *refusa- esso si considera situato nello Stato membro di partenza o in quello di arrivo di detta sedizione o di detto trasporto, a seconda che tale cessione sia la prima o la seconda delle due cessioni successive*". Vengono, quindi, delineati i contorni della qualificazione oggettiva dell'operazione, derivante non tanto dalla consegna fisica e, parimenti, non solo dalla consegna giuridica, bensì dal risultato effettivo, ovvero il trasferimento del bene, indipendentemente dalla natura dell'atto intercorso fra le parti e dalle modalità di trasporto e consegna.

Sempre alla giurisprudenza della Corte di Giustizia a tal proposito emerge, inoltre, che le intenzioni delle parti *"possono o, in alcuni casi, devono essere prese in considerazione in sede di valutazione globale delle circostanze di un'operazione, purché esse siano comprovate da elementi oggettivi"*²⁵². Questo aspetto, ossia il riferimento alla volontà espressa dalle parti rappresenta, inoltre, il punto centrale della questione relativa alla materiale uscita dei beni dal territorio europeo, dovendo verificarsi, nel caso concreto, se il trasporto dei beni, ancorché non immediatamente successivo al trasferimento del diritto sugli stessi, costituisca il necessario e preordinato²⁵³ prolungamento dell'operazione effettuata, nell'intenzione, appunto, delle parti.

Dunque, da quanto si qui detto emerge che indispensabile, perché si verifichi una cessione all'esportazione, è il concorso di due distinti ma imprescindibili requisiti: il trasferimento della proprietà o di un altro diritto reale sui beni ed il trasporto o la spedizione degli stessi fuori dal territorio dell'Unione Europea. Il primo requisito, relativo al trasferimento del diritto sui beni, è legato alla territorialità quale presupposto dell'operazione nella misura in cui, come anzidetto, il luogo della cessione all'esportazione è quello in cui si trovano i beni oggetto della medesima all'inizio del trasporto o della spedizione. Il secondo attinente agli aspetti esecutivi dell'operazione nel suo complesso ed è espressione della necessità che l'immissione in consumo si verifichi, effettivamente, al di fuori del territorio doganale dell'Unione europea. Dalla combinazione di tali due requisiti

²⁵² In tal senso si vedano, CGE sentenze del 14 febbraio 1985, causa C-268/83, *Rompelman*, ECLI:EU:C:1985:74, p.to 24; del 26 settembre 1996, causa C-230/94, *Enkler*, ECLI:EU:C:1996:352, p.to 24; del 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa e a.*, ECLI:EU:C:2000:145 p.to 47; 18 novembre 2010, causa C-84/09, X, p.ti 47 e 51; del 10 novembre 2011, causa C-444/10, *Christel Schriever*, p.to 37.

²⁵³ Sul punto si vedano, in particolare, vedi punto cge emag e cita anche giur. ivi citata.

emerge il concetto di “territorialità europea”, in forza della quale il regime applicabile all’operazione è quello di non imponibilità solo se ed in quanto la cessione risulti territorialmente rilevante nell’Unione ed i beni oggetto della medesima vengano poi trasportati o spediti fuori dal territorio doganale della medesima.

La Corte, poi, come già anticipato, pronunciandosi in materia di operazioni triangolari, esalta l’autonomia contrattuale dalle parti sino a ritenere irrilevante quale sia il soggetto che ha la materiale disponibilità dei beni durante il trasporto a destinazione del cliente finale estero²⁵⁴.

La medesima impostazione è stata accolta, come si è visto, dalla Cassazione la quale ritiene che, per assicurare il risultato perseguito dalla disciplina delle cessioni all’esportazione, sia sufficiente che la consegna finale al cessionario estero sia collegata da un vincolo finalistico al passaggio della proprietà sui beni e sia contenuta ed esplicitata in tutta la documentazione relativa alle operazioni stesse. Tale indirizzo²⁵⁵, sviluppatosi anche in seno alla Suprema Corte nazionale, in tema di triangolazioni intra-UE, è stato, poi, esteso alle esportazioni, con specifico riferimento all’interpretazione dell’art. 8, comma 1, lett. a) del Decreto IVA²⁵⁶. In sostanza, secondo la Cassazione non vi è ragione di interpretare l’espressione letterale “*a cura*” del cedente, contenuta nella lettera a), del primo comma dell’art. 8 del Decreto IVA, o quella corrispondente “*per suo conto*”, contenuta nella lettera a), del primo comma dell’art. 146 della Direttiva IVA, nel senso che il trasporto o la spedizione devono avvenire in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest’ultimo. Ciò che la Corte ritiene essenziale ai fini della configurazione, anche in questo caso di una triangolazione all’esportazione, è che vi sia la prova che l’operazione, sin dall’originaria pattuizione fra le parti contraenti, nonché nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta come una cessione nazionale in vista del trasporto al cessionario residente o stabilito fuori dal territorio europeo.

²⁵⁴ Sul punto si vedano le sentenze del 6 aprile 2006, causa C-245/05, *EMAG Handel Eder*, ECLI:EU:C:2006:232; del 16 dicembre 2010, causa C-430/09, *Euro Tyre Holding*, ECLI:EU:C:2010:786; del 27 settembre 2012, causa C-587/10, *VSTR*, ECLI:EU:C:2012:592.

²⁵⁵ Si veda, in particolare, fra le altre, la sentenza di riferimento dell’orientamento *de qua* del 4 aprile 2000, n. 4098.

²⁵⁶ Cfr. Cass., sentenze del 27 ottobre 2010, n. 21956; del 10 dicembre 2010, n. 24964; del 13 settembre 2009, n. 6114; del 25 marzo 2011, n. 6898; del 24 giugno 2011, n. 13951.

L'Amministrazione finanziaria, sin dal 1998²⁵⁷, afferma che, ai fini dell'applicazione dell'art. 8 del Decreto IVA si deve, innanzitutto, tenere presente che, agli effetti dell'imposta, assume rilevanza il rapporto civilistico instaurato tra i due soggetti interessati. Ciò che rileva, quindi, è anzitutto il trasferimento del diritto sul bene che deve avvenire sul territorio europeo, proprio a garanzia della presenza di tutti e tre i presupposti necessari per la configurazione di un'operazione rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto²⁵⁸ cui, poi, applicare lo specifico regime previsto per le operazioni di commercio con l'estero. Infatti ai sensi del combinato disposto degli artt. 6²⁵⁹ e 7-bis del Decreto IVA²⁶⁰, in attuazione degli artt. 31 e 32 della Direttiva IVA²⁶¹, una cessione di beni destinati ad essere trasportati fuori dal territorio europeo si considera effettuata sul territorio doganale se ivi si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto. Unicamente in presenza di queste circostanze, e se effettivamente i beni ceduti escono dal territorio europeo, la cessione può considerarsi un'esportazione, rilevante sul territorio europeo e, per l'effetto, destinata a beneficiare del regime di non imponibilità. In questo modo il trasporto, da elemento di fatto diventa espressione del rapporto contrattuale e assume rilevanza anche ai fini della esigibilità, di fatti nel momento in cui tale elemento non si verifica diventa esigibile l'imposta sul valore aggiunto. Da ciò emerge, dunque, l'importanza del ruolo svolto dal binomio "trasferimento del diritto sui beni e trasporto dei medesimi fuori dal territorio doganale dell'Unione". Solo con la presenza di entrambi questi due elementi, infatti, il

²⁵⁷ Nota n. VII/15-10367 dell'11 febbraio 1998

²⁵⁸ Presupposto oggettivo (deve trattarsi di cessioni di beni o prestazioni di servizi), presupposto soggettivo (deve essere effettuata da un soggetto che eserciti impresa, un'arte o una professione) e presupposto territoriale (nel territorio di uno Stato membro)

²⁵⁹ Che individua il momento di effettuazione dell'operazione, se ha ad oggetto beni mobili, con il momento della consegna o spedizione; nel caso in cui, poi, si tratti di cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente si considerano effettuate nel momento in cui tali effetti si producono e comunque, se riguardano beni mobili, decorso un anno dalla consegna o spedizione. È estremamente importante individuare con precisione tale momento perché, come afferma la stessa Direttiva IVA, all'art. 63, "*il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi*".

²⁶⁰ Ai sensi del quale "*Le cessioni di beni ... si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto ... beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello Stato membro installati, montati o assemblati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto ...*".

²⁶¹ Per quanto rileva ai nostri fini il richiamo è, in particolare, all'art. 32 della Direttiva il quale individua il luogo delle cessioni di beni con trasporto. Tale articolo prevede che si consideri come luogo della cessione "*se il bene è spedito o trasportato dal fornitore, dall'acquirente o da un terzo, il luogo dove il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente*".

regime diventa applicabile, nel rispetto di una territorialità che, per le operazioni interne è declinata in termini di effettuazione della cessione sul territorio e segna il confine fra operazioni rilevanti ed operazioni irrilevanti ai fini dell'imposta; mentre in relazione alle operazioni con i Paesi terzi è più complessa. Infatti, da un lato, richiede per l'applicabilità stessa del regime l'effettuazione dell'operazione sul territorio, dall'altro esige l'effettiva uscita dei beni oggetto dell'operazione dal territorio doganale europeo, proprio a giustificazione – per carenza del consumo sul territorio europeo – della non applicabilità dell'imposta e della permanenza del diritto a detrazione sulle operazioni effettuate a monte.

1.3. RILEVANZA DEI MODELLI CONTRATTUALI NEL COMMERCIO INTERNAZIONALE

Si è detto, dunque, che per poter configurare una “cessione all'esportazione” ex art. 8 del Decreto IVA, oltre al trasferimento fisico dei beni fuori dal territorio doganale dell'Unione europea, è necessario, anzitutto, che si verifichi una cessione di beni come identificata, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, dall'art. 14 della Direttiva IVA, recepito nell'ordinamento nazionale dall'art. 2 del Decreto IVA.

È, quindi, innanzitutto necessario il trasferimento del diritto di proprietà, ovvero la costituzione o il trasferimento di un diritto reale di godimento²⁶² sui beni oggetto dell'operazione, che si realizzi sul territorio doganale dell'Unione europea. Inoltre è imprescindibile l'effettivo trasporto fuori da tale territorio dei beni medesimi.

Da un lato, dunque, il trasporto, che di per se sarebbe un elemento di fatto, l'elemento esecutivo della fattispecie *de qua*, assume una valenza, possiamo dire, sostanziale. Lo stesso, infatti, diviene la vera esportazione. Incide sul regime al punto che in sua assenza l'operazione viene considerata al pari di una cessione interna e l'imposta sul valore aggiunto diventa esigibile. Prova ne sia quanto previsto dall'art. 7 del D.Lgs, n. 471/1997 che detta le sanzioni applicabili in caso di “*Violazioni all'esportazione*”. In particolare l'ultimo periodo del primo comma

²⁶² Ovvero, utilizzando le parole della Direttiva IVA, il trasferimento del potere di disporre dei beni oggetto della cessione come proprietario.

testualmente afferma: *“La sanzione non si applica se, nei trenta giorni successivi, viene eseguito, previa regolarizzazione della fattura, il versamento dell’imposta”*.

Dall’altro lato, in mancanza di una cessione, ovvero del trasferimento del diritto sui beni oggetto del trasporto fuori dal territorio doganale europeo, come meglio vedremo nel paragrafo conclusivo di questo capitolo, il regime di non imponibilità non sarà applicabile in quanto sarà carente del profilo oggetti dell’operazione essendo configurabile una mera esportazione doganale.

In questo quadro, ciò che invece non è necessario, coerentemente con quanto si è detto circa la centralità, anche nell’ambito dei rapporti commerciali con l’estero, nel sistema dell’IVA, dell’autonomia contrattuale delle parti, ovvero della configurazione giuridica delle operazioni economiche dalle stesse poste in essere, è che tali due requisiti si verifico in un qualsivoglia ordine logico. La stessa Corte di Cassazione²⁶³ sottolinea come non si riscontri alcuna disposizione normativa, né alcuna esigenza sistematica *“... che imponga una sequenza temporale vincolata degli effetti della transazione nel senso della necessaria anteriorità dell’effetto traslativo del diritto reale rispetto a quello dell’uscita della merce dal territorio comunitario”*. I supremi giudici precisano, inoltre, che ai fini iva assume rilievo la nozione di “operazione” piuttosto che quella di “atto”. In questo contesto l’accezione “cessione all’esportazione” implica la necessaria ricorrenza di un vincolo finalistico fra il trasferimento della proprietà ed il trasporto o la spedizione dei beni fuori dal territorio dell’Unione – circostanza, quest’ultima che consente di garantire la coerente applicazione del regime nel sistema dell’imposta sul valore aggiunto – ma non anche quella, appunto, di un’obbligata successione temporale tra i due requisiti dell’operazione²⁶⁴.

Nelle cessioni all’esportazione, dunque, il trasferimento della proprietà può essere anticipato rispetto al momento, che come si è detto è altrettanto indispensabile, del trasporto/spedizione dei beni al di fuori dell’Unione europea²⁶⁵, contestuale²⁶⁶ a tale momento oppure ad esso successivo. È, invece,

²⁶³ Si veda, sul punto, la sentenza della Corte di Cassazione del 20 dicembre 2012, n. 23588.

²⁶⁴ Sul punto si vedano, inoltre, le seguenti sentenze della Corte di Cassazione: del 24 giugno 2011, n. 13951; del 25 marzo 2011, n. 6898; del 10 dicembre 2010, n. 24964; del 4 aprile 2000, n. 4098.

²⁶⁵ Il trasferimento della proprietà è anticipato, ad esempio, quando una società italiana stipula con il cessionario non residente un contratto avente ad oggetto la cessione di software

imprescindibile che i due elementi emergano, sin da subito, dal regolamento contrattuale delle parti, come parti di un'unica operazione. Deve, quindi, emergere che l'operazione è stata posta in essere quale "cessione all'esportazione" e che la cessione ed il trasporto, nell'articolazione del regolamento contrattuale voluta dalle parti, sono gli elementi necessariamente connessi e complementari di un'unica operazione di commercio internazionale, finalizzata all'immissione in consumo dei beni fuori dall'Unione (ciò che giustifica il regime di non imponibilità).

In realtà, dalle indicazioni fornite dalla prassi amministrativa²⁶⁷, nonché da una rigida interpretazione delle norme sul punto, si potrebbe ritenere che, almeno in via di principio, il trasferimento della proprietà differito, cioè rinviato ad un momento successivo rispetto all'invio dei beni all'estero, non dia luogo ad una cessione non imponibile ai sensi dell'art. 8 del Decreto IVA. Tale qualifica presuppone, infatti, come si è visto nel paragrafo precedente, la sussistenza del

standardizzato di base, acquistato presso un fornitore terzo per essere poi ceduto al cliente estero all'atto della sottoscrizione del contratto, ma trasferito al di fuori dell'Unione solo al termine dei lavori di personalizzazione del software. Ipotizzando che il contratto preveda la corresponsione di un acconto pari al 100% del prezzo di acquisto del software standardizzato, maggiorato di una determinata percentuale a titolo di compenso per le attività svolte dalla società italiana per la selezione e l'acquisto del bene e di un saldo a titolo di ribaltamento di tutti i costi di assicurazione/trasporto sostenuti per la custodia ed il trasporto del bene divenuto di proprietà del cliente non residente, la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 1 dicembre 2008, n. 456 ha precisato che l'operazione configura una cessione all'esportazione "diretta" ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a) del Decreto IVA, essendo a tal fine irrilevante la circostanza che la spedizione del bene che forma oggetto della cessione avvenga dopo il passaggio di proprietà e l'emissione della fattura d'acconto. Con la R.M. del 18 aprile 1975, n. 525446, infatti, è stato indicato che gli acconti relativi alle cessioni all'esportazione, incassati anteriormente alla spedizione al di fuori del territorio comunitario, non sono soggetti ad IVA, in quanto la riscossione dei medesimi, nonché del successivo ed eventuale conguaglio del prezzo e l'emissione delle relative fatture, sono da considerarsi giuridicamente e direttamente dipendenti dal contratto avente ad oggetto cessioni di beni all'esportazione non imponibili ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a) del Decreto IVA. Pertanto occorre procedere all'emissione delle fatture di acconto e di saldo senza l'addebito dell'IVA, indicando nel documento che si tratta di operazione non imponibile a norma della citata disposizione. Il trasferimento della proprietà è anticipato anche nell'ipotesi contemplata dallo stesso art. 8, comma 1, lett. a), del Decreto IVA, in cui i beni sono sottoposti, per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni.

²⁶⁶ In caso di trasferimento della proprietà contestuale all'invio dei beni al di fuori dell'Unione europea non v'è dubbio che l'operazione configuri una cessione all'esportazione facendo riferimento, l'art. 8, comma 1, lett. a), del Decreto IVA, alle cessioni eseguite mediante trasporto o spedizione dei beni fuori dal territorio europeo a cura o nome del cedente. Tale orientamento è stato confermato, inoltre, dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 21 luglio 2008, n. 306 che – in una fattispecie di invio delle merci all'estero senza che fosse in programma alcuna cessione – ha chiarito che, in tale evenienza, il trasporto/spedizione dei beni all'estero costituisce una mera esportazione "franco valuta" in cui manca uno degli elementi caratterizzanti le cessioni all'esportazione di cui al citato art. 8 del Decreto IVA, cioè il trasferimento del diritto di proprietà sui beni stessi.

²⁶⁷ Sul punto di veda, in particolare, fra le altre, la nota n. VII/1510367 dell'11 febbraio 1998.

pregiudiziale requisito della territorialità di cui all'art. 7-bis del Decreto IVA, in attuazione di quanto disposto dalla Direttiva IVA all'art. 32, che nella fattispecie *de qua* manca in quanto i beni, nel momento in cui la cessione si considera effettuata ex art. 6 del Decreto IVA, non si trovano nel territorio dello Stato o meglio, nel territorio doganale dell'Unione europea²⁶⁸.

Invero, l'Amministrazione finanziaria, già nel 1975²⁶⁹ aveva dichiarato che le disposizioni dell'art. 8 del Decreto IVA, possono trovare applicazione anche per operazioni aventi ad oggetto esportazioni effettuate "*franco valuta*"²⁷⁰, con stoccaggio dei beni in depositi all'estero, allo scopo di dare corso tempestivamente agli ordini di acquisto dei propri clienti esteri, sempreché sia possibile stabilire l'identità, per specie, quantità e qualità, fra i beni inviati all'estero in "*franco valuta*" e quelli che formano oggetto della successiva fatturazione. Qualche anno dopo, però, la stessa Amministrazione è giunta a conclusioni differenti. Nella risoluzione n. 58/E del 5 maggio 2005 ha riconosciuto che i presupposti per qualificare come non imponibile ex art. 8 del Decreto IVA la cessione di beni precedentemente inviati all'estero si concretizzano nell'ipotesi del contratto di c.d. *consignment stock*, con il quale i beni vengono inviati all'estero e lasciati nella disponibilità del destinatario in esito ad una cessione prevista e programmata sin dalla stipula del contratto, che tuttavia, in forza degli accordi contrattuali, si perfeziona solo in un momento successivo, ossia all'atto del prelievo da parte del cessionario dei beni dal deposito.

²⁶⁸ Di conseguenza, i corrispettivi delle cessioni "non soggette" ad IVA per mancanza del requisito territoriale, ai sensi dell'art. 7-bis del Decreto IVA, non possono concorrere alla determinazione dello *status* di esportatore abituale e del *plafond* per gli acquisti in sospensione d'imposta.

²⁶⁹ Ris. n. 520657 del 4 dicembre 1975.

²⁷⁰ Ci si soffermerà diffusamente sulle operazioni effettuate "*franco valuta*" nel prossimo paragrafo, quando ci si concentrerà sul requisito dell'onerosità. Al momento basti precisare che si tratta di una tecnica di importazione che ha lo scopo di diminuire la pressione esercitata sulla bilancia dei pagamenti nazionale dall'esborso di valuta per l'acquisto di merci all'estero. In forza di tale meccanismo all'importatore viene rilasciata una licenza di importazione *franco valuta*, che gli consente di ricevere e sdoganare la merce senza il pagamento del controvalore in divisa estera. L'importatore, dunque, non richiede, né anticipatamente né successivamente assegnazioni di divisa per il regolamento all'estero della merce acquistata. Ma si impegna a trovare all'estero l'operatore disposto a cedergli, contro moneta nazionale le divise necessarie per effettuare il pagamento all'esportatore. Si crea così un canale per il rientro dei capitali esportati clandestinamente, mobilitandoli per il finanziamento delle importazioni. Nelle operazioni bancarie si adopera la dizione *franco valuta* quando documenti o titoli vanno consegnati senza pagamento.

È opportuno precisare, in questa sede, che il c.d. *consignment stock agreement* è una forma contrattuale atipica per l'ordinamento italiano, che richiama la struttura del contratto estimatorio, molto utilizzata nell'ambito del commercio internazionale²⁷¹. Si tratta, in sostanza, di un contratto di fornitura di beni con effetti traslativi differiti, in base al quale un soggetto – il fornitore/cedente – trasferisce beni di sua proprietà presso un deposito di un altro soggetto suo cliente, solitamente collocato all'estero, nel quale i beni rimangono stoccati fino al momento in cui quest'ultimo ne effettua il prelievo, momento nel quale viene a determinarsi anche l'obbligo di pagamento. L'acquirente, di conseguenza, differisce il momento dell'esborso finanziario al momento del prelievo delle merci dal magazzino. Attraverso l'accordo di *consignment stock* il cessionario può, quindi, disporre immediatamente dei beni di cui necessita ai fini della propria attività economica, tenendoli a propria disposizione in un luogo vicino alla propria attività, così da poterli facilmente prelevare in base alle proprie esigenze, effettuando il pagamento delle singole partite prelevate solo al momento in cui ne avviene l'effettivo utilizzo. La caratteristica principale del *consignment stock* è costituita, pertanto, dal fatto che l'effetto traslativo della proprietà si verifica per l'acquirente non già al momento della consegna della fornitura al cessionario, bensì al momento del prelievo della stessa da parte di quest'ultimo dai locali in cui è immagazzinata. Prelievo che può essere effettuato sia in blocco sia a più riprese, in base alle esigenze del cessionario stesso. Il fornitore delle merci, pertanto, conserva la proprietà dei beni sino al momento in cui il cliente esprime l'intenzione di acquistarli, mediante il prelievo dal deposito ed a prescindere dall'uso che lo stesso intende farne. Infatti l'accordo in questione trova applicazione non solo nei casi in cui il cessionario dei beni sia un diretto utilizzatore degli stessi²⁷² potendo, lo schema negoziale *de qua*, essere utilizzato anche da soggetti che svolgono semplicemente attività di rivendita dei beni importati i quali, dunque, si limitano ad effettuarne la commercializzazione senza

²⁷¹ In quanto, da un lato, garantisce vantaggi finanziari e operativi all'acquirente e, dall'altro, tutela i diritti del fornitore sui beni fino al momento dell'effettivo trasferimento della proprietà. In quanto contratto atipico va ricondotto alla disposizione di cui all'art. 1322 c.c. che introduce nel nostro ordinamento, appunto, il concetto di autonomia contrattuale consentendo alle parti di concludere contratti non appartenenti alle forme tipiche previste dalla legge, purché diretti a realizzare interessi considerati meritevoli di tutela secondo l'ordinamento giuridico.

²⁷² Come potrebbe essere il caso, ad esempio, di un'impresa che acquista materie prime o prodotti semilavorati per trasformarli in prodotti finiti

eseguire alcuna operazione di trasformazione sugli stessi²⁷³. Nell'ordinamento italiano esiste una particolare figura contrattuale che presenta notevoli affinità con l'accordo di *consignment stock*, rappresentata dal contratto estimatorio, disciplinato dagli artt. 1556-1558 c.c., il quale viene definito, all'art. 1556 c.c., come quel contratto con cui “una parte consegna una o più cose mobili all'altra, e questa si obbliga a pagarne il prezzo, salvo che restituisca le cose nel termine stabilito”. L'elemento caratterizzante del contratto in questione è rappresentato, quindi, dalla facoltà dell'*accipiens* di una o più cose mobili di alienarle nel proprio interesse e di restituire le quantità rimaste invendute, senza che osti alla sua configurazione la mancata esplicita previsione di un termine per l'esercizio dell'indicata facoltà di restituzione²⁷⁴. Il contratto estimatorio, dunque, al pari dell'accordo di *consignment stock*, consente a chi riceve i beni di disporre di una scorta di prodotti senza dover sostenere impegni finanziari sino al momento del loro impiego – entrambi presuppongono, dunque, una pluralità di movimentazioni di merce a fronte di un unico trasferimento di proprietà. Questa analogia consente di applicare, con gli opportuni adattamenti, molte delle clausole tipiche del contratto estimatorio al contratto di *consignment stock*²⁷⁵. Si è, quindi, ammesso che, nel caso di trasferimento all'estero di beni in esecuzione di un contratto di *consignment stock*, l'operazione sia qualificabile come cessione all'esportazione non imponibile ex art. 8 del Decreto IVA,

²⁷³ Sulla base della ricostruzione giuridica delle operazioni di cessione all'esportazione che si è effettuata, risulta sistematica e giustificata anche ricostruzione dell'Amministrazione finanziaria, nell'ultima risoluzione citata. Dall'accordo di *consignment stock* emerge, dunque, che i due elementi rappresentati dalla cessione e dal trasporto sono combinati per il miglior soddisfacimento delle esigenze delle parti al fine, comunque, di realizzare una cessione all'esportazione, già chiara nell'intenzione delle parti espressa nel regolamento contrattuale.

²⁷⁴ In tal senso, Cass. Civ., sez. Lav., sentenza del 29 ottobre 1991, n. 11504 e Cass. Civ., sez. III, sentenza del 6 aprile 1982, n. 2137. Un tipico rapporto estimatorio è, ad esempio, quello fra edicolante ed editore, dove il prezzo dei giornali e delle riviste costituisce il ricavo per l'editore, mentre per l'edicolante il ricavo è rappresentato dal solo aggio riconosciuto sulle vendite (Cfr., sul punto, CTC, Sez. XIII, sentenza del 16 luglio 1997, n. 3935 e Cass. Civ., sez. I, sentenza del 6 maggio 1987, n. 4188).

²⁷⁵ In questo senso si è espressa anche l'Amministrazione finanziaria, con la Risoluzione del Ministero delle Finanze n. 235/E del 18 ottobre 1996. In quella sede, l'Amministrazione ha ritenuto applicabile la norma di cui all'art. 6, comma 2, lett. d), del Decreto IVA, specificamente dettata per i contratti estimatori, all'ipotesi in cui determinati beni vengano inviati dall'Italia in un altro Stato membro in esecuzione di un contratto di *consignment stock*. In particolare ha stabilito che – espressamente in merito ad operazioni intracomunitarie ma il ragionamento è estendibile anche alle operazioni all'esportazione – ai fini IVA l'operazione si considera effettuata “all'atto della rivendita dei beni a terzi ovvero, per quelli non restituiti alla scadenza, alla scadenza del termine convenuto fra le parti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione”.

solamente nel momento in cui si avrà l'effettivo passaggio della proprietà dei beni e che la stessa rilevi ai fini della formazione del relativo *plafond* il quale, naturalmente, si costituirà non nel momento dell'invio all'estero dei beni, ma solo al momento e nella misura in cui questi saranno prelevati dall'acquirente, momento in cui si verifica l'effettivo trasferimento della proprietà, e debitamente fatturati dal fornitore²⁷⁶. In questo senso l'amministrazione finanziaria, nella succitata circolare del 2005, ha precisato come "*all'atto dell'espletamento delle formalità di esportazione si è in presenza di una cessione a titolo oneroso delle merci in uscita, cessione che, in virtù delle pattuizioni di cui al contratto di consignment stock, è realizzata secondo un procedimento che si perfezionerà solo in un secondo momento, all'atto del prelievo dal deposito*". Potrebbero, però, sorgere dei dubbi in merito alla territorialità dell'operazione dal momento che l'effetto traslativo della proprietà si verifica in territorio non europeo; tuttavia, come si è già sottolineato in precedenza, l'art. 32 della Direttiva IVA stabilisce che nell'ipotesi di cessione di beni con trasporto "*si considera come luogo della cessione, se il bene è spedito o trasportato dal fornitore, dall'acquirente o da un terzo, il luogo dove il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente*", ciò che ci consente di recuperare il profilo territoriale dell'operazione e, dando il dovuto riconoscimento alle forme contrattuali frutto dell'autonomia delle parti contraenti, far rientrare nelle maglie della fattispecie di cessione all'esportazione, non imponibile ai fini IVA, operazioni per le quali il trasferimento della proprietà, previsto sin dalla stipula del contratto fra le parti, si verifica in un momento successivo rispetto all'invio fuori dall'Unione europea dei beni oggetto delle operazioni stesse²⁷⁷. Nella circolare in parola, però, l'Agenzia conclude precisando che le considerazioni

²⁷⁶ Del resto, come già sottolineato, l'art. 6 del Decreto IVA stabilisce che le cessioni di beni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono successivamente alla consegna o spedizione, si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti ed in ogni caso dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.

²⁷⁷ In questo caso le operazioni inizieranno con un ordine da parte del cessionario che determinerà l'invio, da parte del cedente, dei beni presso un deposito dell'acquirente o di un terzo o, come si vedrà a breve, ad oggi si riconosce l'operatività della fattispecie anche se il deposito è riconducibile allo stesso cedente. L'invio sarà documentato dalla bolletta doganale e dalla fattura *pro-forma* emessa dal cedente. Al momento del prelievo dei beni dal deposito, il cessionario comunicherà il quantitativo prelevato al cedente che procederà all'emissione della fattura non imponibile *ex art. 8* ed alla quale dovrà essere allegata la bolletta doganale, la fattura *pro-forma* precedentemente emessa al momento dell'invio ed il documento rilasciato dall'acquirente come avviso dei quantitativi prelevati.

effettuate in quest'ultima non valgono in mancanza di un contratto di *consignment stock*, “*ovvero in una fattispecie in cui l'operatore nazionale invia merci verso un proprio deposito situato in un paese terzo per la successiva rivendita; in tal caso, infatti, all'atto dell'esportazione delle merci non si verifica alcuna cessione a titolo oneroso e la rivendita effettuata nel paese terzo non rileverà agli effetti dell'IVA ai sensi dell'art. 7, secondo comma*²⁷⁸”.

Con la successiva risoluzione n. 94/E del 2013 l'Amministrazione ha, poi, attenuato la restrittività di tale orientamento, riconoscendo assimilabile alla fattispecie di *consignment stock* l'ipotesi, diversa da tale ultimo contratto, in cui il deposito nel quale vengono stoccati i beni per il cliente estero sia riconducibile al cedente²⁷⁹. In questo caso la proprietà dei beni, esportati con la clausola “franco valuta”, con emissione della relativa bolletta doganale accompagnata da fattura pro-forma, resta quindi in capo all'esportatore fino al successivo trasferimento della proprietà dei beni al cliente estero. Questa fattispecie sembrerebbe non integrare una cessione di beni all'esportazione con effetti traslativi differiti, mancando un negozio giuridico in tal senso²⁸⁰, bensì un'esportazione doganale di beni in vista di una successiva cessione. Tuttavia, la futura cessione non è meramente ipotetica²⁸¹ ma è già contemplata dagli accordi con il futuro cessionario, sulla base dei quali viene effettuata l'esportazione.

²⁷⁸ Ora art. 7-bis del Decreto IVA.

²⁷⁹ Nel caso oggetto dell'interpello che ha originato la risoluzione in parola, si trattava di una società che nell'ambito di un contratto di vendita di beni ad una società statunitense, si era obbligata a costituire un deposito all'estero, ove provvedere a stoccare preventivamente i beni, a garanzia della tempestiva esecuzione degli ordini.

²⁸⁰ Mancando, cioè, un accordo di *consignment stock* che è tale solo se i beni vengono stoccati in un deposito del cessionario o di terzi con accesso esclusivo al cessionario.

²⁸¹ Come invece accade nel caso, potremmo dire limite, della sentenza della Cassazione n. 5168 del 16 marzo 2016 (conformemente al precedente della sentenza dell'8 marzo 2013, n. 5894), in cui la Suprema Corte si spinge sino ad ammettere la riconducibilità nell'alveo delle cessioni all'esportazione di invii di beni all'estero in occasione di manifestazioni fieristiche, considerando come necessario non un vero e proprio vincolo finalistico fra trasporto fuori – esportazione meramente doganale – e cessione con trasferimento della proprietà dei beni precedentemente inviati, bensì anche un mera potenzialità di vendita dei beni stessi. Più specificamente nel caso di specie si trattava di merci inviate all'estero in regime di temporanea esportazione, in quanto destinate ad una esposizione fieristica e, successivamente cedute nell'ambito della medesima fiera. La Cassazione ritiene che l'operazione vada ricondotta nell'alveo delle cessioni all'esportazione in considerazione del fatto che il regime di temporanea esportazione cui è vincolata la merce, non privandola della sua natura giuridica di merce nazionale, permette di considerare la cessione avvenuta all'estero come in realtà territorialmente rilevante in Italia ed, in quanto volta al consumo dei beni fuori UE, soggetta al regime di non imponibilità. Nel suo ragionamento, però, il Supremo collegio omette di considerare che l'art. 7-bis del Decreto IVA, in coerente attuazione degli artt. 31 e 32 della Direttiva IVA, richiede il rispetto di due condizioni per poter considerare come territorialmente rilevante in Italia una determinata operazione. Da un

Dunque, anche in questo caso, sulla base della ricostruzione delle operazioni di cessione all'esportazione, come esposta nelle pagine precedenti, è possibile ricondurre ogni regolamento contrattuale alla fattispecie di "cessione all'esportazione", purché il contratto sia costituito da una cessione di beni e dal trasporto degli stessi fuori dal territorio europeo. In qualsiasi scansione temporale, purché sin dall'origine finalizzati al compimento di una cessione all'esportazione.

Sulla base di quanto detto, attribuendo la dovuta rilevanza alle forme contrattuali frutto dell'autonomia delle parti ed, in particolare, al vincolo finalistico fra l'esportazione doganale dei beni oggetto dell'operazione e lo stoccaggio dei medesimi presso un deposito, pur riconducibile al cedente, costituito principalmente al fine di consentire un più funzionale approvvigionamento del cessionario estero che acquisterà la proprietà di tali beni al momento del prelievo dal deposito stesso, l'Amministrazione si apre interpretando estensivamente la disciplina delle cessioni all'esportazione così da ricomprendervi anche quelle fattispecie non riconducibili allo schema del *consignment stock* ma comunque

lato, dunque, è richiesta la specifica natura giuridica di merce nazionale, comunitaria o vincolata al regime di temporanea esportazione, ciò che già porta a ritenere che la merce vincolata al regime speculare di temporanea esportazione non rispetti neppure il primo requisito; a ben vedere questa interpretazione risulta ulteriormente confermata dalla lettura, *a contrariis*, dell'art. 7-bis, comma 1, del decreto IVA ai sensi del quale, nella situazione opposta, in cui i beni di provenienza extracomunitaria siano introdotti in Italia in regime di temporanea importazione ed ivi ceduti, è dovuta l'IVA in quanto l'operazione si considera territorialmente rilevante (in questo senso si veda anche Ris. Min. del 10 marzo 200, n. 35/E). Dall'altro lato è richiesta l'esistenza dei beni sul territorio dello Stato al momento della cessione, ovvero al momento iniziale della spedizione. Quest'ultimo requisito non è, ovviamente, rispettato nel caso di specie, trovandosi la merce esposta in una manifestazione fieristica che ha luogo fuori dal territorio europeo. In particolare, in questo caso, non risulta applicabile il ragionamento svolto per le ipotesi di *consignment stock*, neppure c.d. "irregolare" (ovvero con deposito riconducibile al cedente) perché, al momento dell'invio dei beni all'estero non esisteva, come invece esiste nelle ipotesi testé menzionate, alcun tipo di accordo che creasse un vincolo finalistico fra l'invio all'estero e il passaggio di proprietà o altro diritto reale di godimento sui beni spediti o trasportati. Vi era, al più, un'aspettativa di vendita ma, per quanto come si è ampiamente sottolineato nella disciplina IVA sia massima la considerazione dell'autonomia contrattuale delle parti, una cosa è riconoscere dignità e tutela alla fattispecie contrattuale dalle medesime realmente voluta e posta in essere, altro è spingersi sino a dare rilevanza giuridica ad una mera aspettativa, nel caso di specie di vendita di merce soggetta al regime di temporanea esportazione a fini di esposizione fieristica e, al limite, appunto, di tentata vendita. Nel senso della necessità dell'esistenza fisica dei beni sul territorio nazionale al momento della cessione o dell'inizio del trasporto/spedizione per il rispetto del requisito territoriale si è espressa anche l'agenzia delle Dogane, con la nota del Dipartimento delle dogane del 5 giugno 2000, n. 839.

dirette, nella sostanza, a perseguire le medesime finalità commerciali, mediante impegni contrattualmente vincolanti assunti *ab origine* dalle stesse parti²⁸².

In questo modo, si allinea all'interpretazione della Corte di Cassazione secondo la quale²⁸³ ciò che conta è che l'operazione sin dalla sua origine, e nella relativa rappresentazione documentale, sia stata concepita in vista del trasferimento definitivo e, quindi, della relativa cessione dei beni fuori dal territorio doganale europeo²⁸⁴.

In sostanza, dunque, vanno distinte le cessioni che, seppure destinate a divenire "efficaci" quando i beni si trovano all'estero, possono considerarsi territoriali in quanto già pattuite e perfettamente valide e vincolanti nel momento della conclusione del contratto, prima dell'inizio del trasporto, sul territorio dell'Unione– allo stesso modo delle cessioni assoggettate a condizione sospensiva che sono già perfettamente valide e vincolanti al momento della loro conclusione ma con efficacia sospesa al verificarsi della condizione sospensiva – (*consignment stock* e fattispecie similari, quale quella oggetto della risoluzione n. 94/2013) e le cessioni che, invece, al momento dell'esportazione doganale dei beni sono meramente potenziali e che si manifestano in tutti i loro elementi quando i beni si trovano già all'estero: le prime costituiscono operazioni non imponibili ai sensi dell'art. 8 anche se, però, si considerano effettuate non all'atto dell'invio dei beni fuori dall'Unione europea, ma nel momento in cui si realizza l'effetto traslativo; le seconde costituiscono, invece, operazioni non soggette *ex art. 7-bis* per carenza del requisito territoriale²⁸⁵.

²⁸² In particolare l'Amministrazione ritiene che con il prelievo dei beni dal deposito per la consegna al cliente estero si darà esecuzione alla compravendita e si realizzeranno i presupposti per inquadrare l'operazione come cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'art. 8, primo comma, lettera a), del Decreto IVA, con conseguente costituzione del *plafond* di cui al secondo comma del medesimo art. 8.

²⁸³ Cfr. sul punto la già più volte citata sentenza della Corte di Cassazione del 20 dicembre 2012, n. 23588.

²⁸⁴ In merito agli adempimenti da porre in essere al fine di assicurare l'unitarietà dell'operazione, infine, l'Agenzia ritiene ancora valide le indicazioni fornite dalla risoluzione n. 520657/1975, secondo cui il collegamento tra i beni inviati all'estero in franco valuta (per specie, qualità e quantità) e quelli ceduti secondo gli accordi contrattuali potrà essere dimostrato (onere gravante sul contribuente) mediante l'annotazione in apposito registro, tenuto ai sensi dell'art. 39 del Decreto IVA, delle spedizioni di beni all'estero, riportando per ciascuna annotazione gli estremi del documento di esportazione e mediante l'indicazione nella fattura di vendita, emessa al momento della consegna dei beni all'acquirente, dalla corrispondente annotazione del registro relativa ai medesimi prodotti.

²⁸⁵ Vedi se mettere qui, o solo richiamare, la cassazione che apre anche alle operazioni del secondo tipo e relative considerazioni di Peirolo.

Si è detto quindi, che l'operazione di "cessione all'esportazione" si qualifica come tale in presenza di due elementi fondamentali: l'atto negoziale in base al quale avviene il trasferimento della proprietà o di un altro diritto reale di godimento sui beni oggetto dell'operazione, che può essere immediato o differito rispetto al secondo elemento fondamentale rappresentato dalla consegna o spedizione dei beni fuori dal territorio europeo. Ciò che risulta confermato dalla giurisprudenza nazionale ed europea e dalla prassi esaminate, dalle quali, per altro, emerge che l'esistenza dell'operazione non dipende dall'ordine cronologico in cui i suddetti elementi si verificano. In questo quadro, la momentanea assenza di uno di essi si pone esclusivamente come condizione di sospensione degli effetti della cessione all'esportazione, espressamente prevista – nell'ordinamento interno – dall'art. 6, commi 1 e 2, del Decreto IVA²⁸⁶. In definitiva, affinché l'esportazione, con effetto traslativo posticipato rispetto all'invio dei beni all'estero, assuma rilevanza ai fini del *plafond* è indispensabile che l'intervallo temporale fra il trasporto o la spedizione e la cessione successivamente eseguita trovi giustificazione nell'intenzione delle parti di porre in essere una compravendita, avente ad oggetto i beni che vengono trasportati o spediti fuori dal territorio dell'Unione europea, sin dal momento del trasferimento degli stessi.

È, dunque, evidente come nel commercio internazionale assumano rilevanza i regolamenti contrattuali predisposti dalle parti, in particolare le singole clausole dei contratti che regolano gli aspetti centrali dell'operazione quali, appunto, il trasferimento della proprietà ed il trasporto fuori dal territorio europeo oltre a quelle che regolano, come si vedrà nel prossimo paragrafo, i profili legati all'onerosità dell'operazione. Da tale regolamento contrattuale dipende, infatti, come si è appena visto, la riconducibilità o meno dell'operazione alla fattispecie di cessione all'esportazione e, per l'effetto, la rilevanza delle stesse ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, con applicabilità dello specifico regime di non

²⁸⁶ L'art. 6, comma 1 del Decreto IVA, testualmente afferma che: "Le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili. Tuttavia le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente, tranne quelle indicate ai numeri 1) e 2) dell'art. 2, si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione." Il comma 2, lett. d) del medesimo articolo, poi, afferma che: "per le cessioni di beni inerenti a contratti estimatori, all'atto della rivendita a terzi ovvero, per i beni non restituiti, alla scadenza del termine convenuto tra le parti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione".

imponibilità, ovvero la loro estraneità a quest'ultima per carenza di territorialità²⁸⁷.

2. ONEROSITÀ E CONFIGURABILITÀ DELLE CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE

2.1. ONEROSITÀ E CORRISPETTIVITÀ NELL'ARMONIZZAZIONE DEL MODELLO IMPOSITIVO CON RIFERIMENTO ALLE CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE

Nello schema generale che delinea il meccanismo di funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto, strettamente connesso al "principio del sistema comune" di cui all'art. 2 della Prima Direttiva²⁸⁸ risulta necessaria, anzitutto la preliminare individuazione di quelle operazioni che rientrano nella sfera di applicazione dell'imposta. È in questa prospettiva che l'art. 2 della Direttiva IVA individua le tre categorie di operazioni soggette all'imposta: da un lato le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, dall'altro le importazioni di beni²⁸⁹, con la precisazione che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi delimitano il campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto a condizione che siano "effettuate a titolo oneroso all'interno del Paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale"²⁹⁰.

²⁸⁷ Infatti, come meglio si vedrà nel prossimo capitolo, la questione sottesa alla qualificazione dell'operazione, sul piano pratico, si riduce oramai esclusivamente alla rilevanza o meno ai fini dell'agevolazione per i c.d. "esportatori abituali" (determinazione dello *status*, ammontare del *plafond* spendibile). Dopo le modifiche alla disciplina della fatturazione, apportate dalla legge n. 228/2012 con effetto dal 1° gennaio 2013, infatti, anche la maggior parte delle operazioni non territoriali poste in essere da soggetti passivi stabiliti in Italia, in particolare le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dall'Unione europea, sono state assoggettate all'obbligo di emissione della fattura, ai sensi del comma 6-*bis* dell'art. 21 del Decreto IVA, e concorrono alla determinazione del volume d'affari. *Controlla*.

²⁸⁸ Direttiva 67/227/CEE

²⁸⁹ La assoggettamento all'imposta delle importazioni appare necessario per la tenuta del sistema nel suo complesso, il quale, come già si è evidenziato, per quanto riguarda gli scambi con i paesi terzi è basato sul principio del paese di destinazione. Alla luce di questo principio, le merci che entrano nel territorio doganale europeo – le quali non hanno in precedenza scontato il peso dell'imposta – devono essere assoggettate all'IVA secondo l'aliquota che ad esse sarebbe applicabile se fossero merci nazionali. L'imposizione degli acquisti intracomunitari, invece, è ancora una misura transitoria necessaria fino a quando non saranno adottate le disposizioni che consentiranno di abbandonare definitivamente, per quanto riguarda le operazioni fra Stati membri, il principio di tassazione nello Stato di destinazione, in conformità a quanto previsto dall'art. 4, par. 1, della Prima Direttiva. Tale principio, come è ovvio, continuerebbe comunque ad essere il principio alla base della disciplina delle operazioni internazionali.

²⁹⁰ Nel senso della diretta applicabilità dell'art. 2 della Sesta Direttiva, oggi art. 2 della Direttiva 2006/112/CE (c.d. Direttiva IVA) negli ordinamenti degli Stati membri si veda Preston C., *United Kingdom: the Doctrine of Direct Effect in the Context of EC Directives on VAT*, in *International*

Si è già avuto occasione di sottolineare che la definizione contenuta nell'art. 2 della Direttiva IVA è molto ampia²⁹¹, nell'ottica di comprendere il maggior numero possibile di operazioni²⁹² e, per l'effetto, garantire la neutralità dell'imposta stessa. L'ampiezza che caratterizza la sfera di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto²⁹³ emerge, ovviamente, anche dalle definizioni che da la Direttiva IVA di "cessioni di beni" e "prestazioni di servizi"²⁹⁴. Come si è detto, infatti, nel primo capitolo, mentre l'art. 14, par. 1, afferma che per cessione di beni si intende "*il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario*", l'art. 24, par. 1, individua in negativo, in via residuale²⁹⁵ le prestazioni di servizi²⁹⁶, affermando che queste ultime sono costituite da tutte quelle operazioni che non sono considerate cessioni di beni ai sensi dell'art. 5²⁹⁷.

VAT Monitor, febbraio 1992, p.6, posto che questi ultimi non hanno alcun margine di discrezionalità in merito alla sua attuazione.

²⁹¹ Sul punto, cfr. Berlin D., *Droit Fiscal communautaire*, op.cit., p.251, secondo cui i termini ampi della disposizione che definisce il campo di applicazione dell'imposta devono essere opportunamente precisati al fine di evitare incertezze interpretative. A tal proposito la Direttiva prevede, negli articoli successivi, le regole di territorialità, la soggettività passiva e la definizione delle operazioni imponibili. Sostiene l'Autore che la volontà di raggiungere una maggiore precisione definitoria si è rivelata pregiudizievole per la completa uniformità della base imponibile.

²⁹² Come si è già avuto occasione di sottolineare, la Seconda direttiva aveva un ruolo programmatico nell'istituzione dell'imposta che avrebbe dovuto definitivamente condurre, assieme ovviamente all'unificazione doganale, alla creazione del mercato unico, mentre la Sesta Direttiva (oggi rifiuta, assieme alle Direttive che sono intervenute a modificarla, nella Direttiva 2006/112/CE, c.d. Direttiva IVA) ha finalità di concreta armonizzazione, attraverso l'unificazione della base imponibile uniforme, dell'imposta sul valore aggiunto negli ordinamenti giuridici degli Stati membri. La Sesta Direttiva ha fondato il sistema dell'IVA "su una definizione uniforme delle operazioni imponibili", in questo senso si veda CGUE, sentenza dell'8 febbraio 1990, nella causa C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise*, ECLI:EU:C:1990:61. In questa prospettiva, come si è detto, il concetto di cessione di beni, di cui all'art. 5 della Sesta Direttiva (oggi art. 14 della Direttiva IVA), non opera un riferimento al trasferimento della proprietà secondo le forme previste dal diritto nazionale, ma "comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra a disporre di fatto di tale bene come se fosse il proprietario".

²⁹³ Delineato, appunto, dall'art. 2 della Sesta Direttiva, ora art. 2 delle Direttiva 2006/112/CE (c.d. Direttiva di rifusione, qui citata come "Direttiva IVA"), dal quale emerge "*il principio dell'assoggettamento all'IVA di tutte le cessioni di beni, prestazioni di servizi ed importazioni di beni*" – oggi anche di tutti gli acquisti intracomunitari – sul punto si vedano le conclusioni dell'Avvocato Generale Mischo j., presentate il 2 dicembre 1988, nella causa C-203/87.

²⁹⁴ A proposito di queste definizioni, con riferimento alla letteratura straniera, si veda Berlin D, *Droit fiscal communautaire*, op. cit., pp. 260 e ss.; Teraa B., *Sales Taxation*, op. cit., pp. 75 e 76.

²⁹⁵ Diversamente dalla norma nazionale che nel definire le prestazioni di servizi fa riferimento ad una serie di contratti da cui possono generare, per poi prevedere una fattispecie di chiusura nei termini di ogni altra obbligazione di fare non fare o permettere.

²⁹⁶ Nel senso che la Sesta Direttiva distingue tra cessioni di beni e prestazioni di servizi al fine di "*evitare abusi e facili assimilazioni*", si vedano le conclusioni dell'Avvocato Generale Mancini G.F. presentate il 7 luglio 1987, nella causa C-357/85, *Commissione c. Francia*, ECLI:EU:C:1988:82.

²⁹⁷ Sottolineano correttamente Farmer P., Lyal R., *EC Tax Law*, Oxford – Clarendon Press, 1994, p.93, che la distinzione fra le cessioni di beni e le prestazioni di servizi è di limitata importanza nel contesto delle operazioni poste in essere all'interno di ciascuno Stato membro, mentre tale

Questa ampiezza è il frutto, come si è detto, dell'esigenza di garantire la neutralità del sistema dell'IVA, assoggettando ad imposta tutte le forme di consumo finale, sia che derivino da cessioni di beni, sia che siano relative a prestazioni di servizi²⁹⁸.

Ulteriore requisito, necessario affinché le operazioni poste in essere sul territorio dello Stato, da soggetti passivi d'imposta, possano essere considerate rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, è quello dell'onerosità.

Sul punto, la direttiva IVA, all'art. 2, si esprime in termini di necessaria onerosità sia per le cessioni di beni, sia per le prestazioni di servizi. La disciplina nazionale di recepimento, invece, utilizza tale formula solo a proposito delle cessioni di beni. Infatti all'art. 2 utilizza genericamente la formula dell'"onerosità", mentre all'art. 3, con riguardo alle prestazioni di servizi, fa un più preciso riferimento alla "corrispettività". A questa differenza lessicale, tuttavia, non va attribuito particolare rilievo, alla stregua della considerazione che la normativa dell'Unione richiede il medesimo requisito di onerosità tanto per le cessioni di beni, quanto per le prestazioni di servizi. La stessa Corte di Giustizia, a conferma di ciò, ha sempre interpretato in modo ampio ed uniforme per cessioni di beni e prestazioni di servizi tale requisito privando, così, di ogni rilevanza la differente formulazione delle norme interne riguardanti le due tipologie di operazioni economiche, rispettivamente regolate dagli artt. 2 e 3 del Decreto IVA. In particolare il Giudice Europeo e, con esso, la Cassazione lo intendono quale nesso di necessario collegamento, economicamente valutabile tra prestazione e controprestazione, anche a prescindere dalla sussistenza di un contratto a prestazioni corrispettive²⁹⁹.

bipartizione assume una oggettiva rilevanza nella sfera delle operazioni internazionali, essendo previste delle significative differenze nelle regole che stabiliscono il paese in cui le operazioni stesse sono realizzate.

²⁹⁸ Facendo, così, emergere la natura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto intesa come imposta che, per effetto del particolare meccanismo applicativo che la caratterizza, basato sugli istituti della rivalsa e della detrazione, tende a colpire, in una prospettiva dinamica, il consumo finale di beni e servizi. Sul punto si veda, Comelli A., *La natura dell'imposta*, in *L'imposta sul valore aggiunto*, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da Tesouro F., Torino, 2001, pp. 3 e ss.

²⁹⁹ Si vedano, in questo senso, fra le altre: CGUE, sentenza del 3 marzo 1994, causa C-16/93, *Tolsma*, P.ti 12-14; CGUE, sentenza del 14 luglio 2005, causa C-435/03, *B.A.T.I. Ltd.* in *questa rivista*, 2005, fasc. n.4, con nota di Alessandro Bologna; CGUE sentenza del 29 ottobre 2009, causa C-246/08, *Commissione/Finlandia*, punto 43, CGUE sentenza del 27 ottobre 2011, causa C-

Quanto al concetto stesso di onerosità³⁰⁰, l'interpretazione letterale dell'art. 2 della Direttiva IVA non è da sola sufficiente a chiarirne il significato, per questo è indispensabile l'apporto, sul piano ermeneutico, della giurisprudenza della Corte di Giustizia europea³⁰¹.

Dunque, nella sentenza *Coöperative Aadappelenbewaarpplaats*³⁰² la Corte prende in considerazione la disciplina prevista nella Seconda direttiva, con particolare riferimento all'art. 2, ai sensi del quale sono assoggettate all'IVA “*le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo*”, oltre alle importazioni di beni. Essendo tale previsione

93/10, *GFKL Financial Service*, ECLI:EU:C:2011:700, punto 17; CGUE, sentenza del 3 maggio 2012, causa C-520/10, *Lebara*, p.to 27, ECLI:EU:C:2012:264; CGUE sentenza del 21 novembre 2013, causa C-494/12, *Dixons Retail*, punto 31; CGUE conclusioni dell'Avvocato Generale Maciej Szpunar, presentate il 17 marzo 2016 nella causa C- 11/15, *Český rozhlas*, ECLI:EU:C:2016:181, p.to 22; nonché nella sentenza emessa per la medesima causa il 22 giugno 2016, i p.ti 20-22; CGUE sentenza del 18 gennaio 2017, causa C-37/16, *SAWP*, ECLI:EU:C:2017:22; si veda anche, nello stesso senso, fra le altre, Cass., 10 dicembre 1997, n. 12493 in *questa rivista*, 1997, fasc. n.1 (cita con ECLI). Inoltre, per un approfondimento sul tema si vedano

³⁰⁰ Cfr. sul punto Comelli A., *Sul requisito dell'onerosità delle operazioni soggette all'I.V.A.*, in Riv. dir. trib., fasc. 4, 2003, pp.85 e ss, secondo cui “... l'interpretazione della concetto di onerosità non è affatto univoca sul piano della littera legis e non consente di giungere ad un risultato soddisfacente sul piano ermeneutico. Peraltro, anche l'interpretazione fondata sui lavori preparatori relativi all'art. 2 della Sesta Direttiva, quella basata sulle altre norme della stessa Direttiva, e/o su quelle contenute nel Trattato di Roma (dopo Lisbona TFUE), nonché l'interpretazione che valorizza le finalità di tali norme considerate nel loro insieme non permettono di enucleare con sufficiente chiarezza il requisito dell'onerosità in relazione alle operazioni che rientrano nella sfera di applicazione dell'IVA”.

³⁰¹ Soprattutto se si considera il ruolo svolto dall'interpretazione delle disposizioni delle direttive in materia di imposta sul valore aggiunto nell'ambito del processo di armonizzazione nel, e per, il mercato unico. Alla Corte, infatti, deve essere riconosciuto un ruolo di definizione del sistema fiscale determinante ed alla sua giurisprudenza un valore preminente nello studio delle fonti dell'ordinamento tributario, soprattutto con riferimento a quelle imposte che hanno natura di tributo intrinsecamente europeo quale, appunto, è l'IVA. Per altro, nel settore della fiscalità indiretta, non solo in negativo come, invece, accade nell'ambito della fiscalità diretta. Sul punto si veda D'Angelo G., *Integrazione europea e interpretazione*, op. cit., pp. 12 e ss.. Più in generale ed in un'ottica nazionale, sul ruolo della giurisprudenza nel diritto tributario, si veda Voglino A., *Il ruolo della giurisprudenza nell'interpretazione ed applicazione del diritto tributario*, in boll. trib., fasc. 10, 1993, pp. 797 e ss. Inoltre, si noti che attualmente in dottrina è pacifica la necessità di ricomprendere anche le sentenze interpretative della Corte di Giustizia tra le fonti del diritto tributario, cfr. Carpentieri L., *Le fonti del diritto tributario*, in AA.VV. Diritto Tributario, a cura di Fantozzi A., Torino, 2012, pp. 221 e ss; Falsitta G., *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, CEDAM, Padova, 2015, pp. 61 e ss.; Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario – Vol. I: Parte Generale*, Torino, 2011, pp. 29 e ss. Non va, infatti, dimenticato che l'intervento della Corte in materia di imposizione indiretta, pur traendo spunto dal testo normativo delle direttive, ha attribuito a quest'ultimo un significato nuovo e diverso, elaborando dei veri e propri concetti europei, diversi da e spesso in contrasto con, quelli nazionali, a conferma del suo ruolo centrale e propulsivo nel processo di armonizzazione delle legislazioni degli stati membri in materia di imposta sulla cifra d'affari, ciò che rappresentava, come anzi detto, l'obiettivo politico sancito dalla rima e dalla seconda direttiva, e concretamente attuato dalla sesta direttiva.

³⁰² Sentenza del 5 febbraio 1981, resa nella causa C-154/80, ECLI:EU:C:1981:38.

riportata in modo sostanzialmente analogo³⁰³ a quello dall'art. 2 della Sesta direttiva, il ragionamento dei giudici europei può essere esteso anche all'art. 2 della Direttiva IVA, nella quale l'art. 2 della Sesta direttiva è stato rifiuto senza modifiche sostanziali sul punto³⁰⁴. Dalla sentenza appena citata emerge il concetto di onerosità quale “*nesso diretto*” fra l'imponibile espresso in denaro ed il valore soggettivo³⁰⁵. La natura onerosa delle operazioni imponibili, inoltre, emerge con tutta evidenza dalle considerazioni della Corte di Giustizia secondo cui le attività economiche poste in essere dai soggetti passivi, se fossero realizzate a titolo esclusivamente gratuito non rientrerebbero nella sfera di applicazione dell'IVA in quanto non potrebbero “*costituire una base imponibile*”³⁰⁶. Nella sentenza *Tolsma*³⁰⁷ la Corte sostiene “*che le operazioni imponibili presuppongono, nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto, l'esistenza di un negozio giuridico tra le parti implicante la stipulazione di un prezzo o di un controvalore*”. In questa prospettiva, si configura un'operazione onerosa, ai sensi dell'art. 2 della Direttiva IVA, solamente in presenza di un rapporto giuridico tra le parti in base al quale si realizza “*uno scambio di reciproche prestazioni, nel*

³⁰³ In questo senso si veda CGE, sentenza del 3 marzo 1994, resa nella causa C-16/93, *Tolsma*, cit.

³⁰⁴ L'art. 2 della Direttiva IVA oggi prende separatamente in considerazione le cessioni di beni, alla lett. a) del par. 1, e le prestazioni di servizi, alla lett. c) del par. 1 che nell'art. 2 della Sesta direttiva venivano prese in considerazione congiuntamente al par. 1, nel fare ciò la direttiva di rifusione fa ora riferimento al “*territorio di uno Stato membro*” mentre la Sesta direttiva faceva riferimento semplicemente all’ “*interno del Paese*”; infine oggi l'art. 2 della Direttiva IVA, alla lett. b) del par. 1, fa, ovviamente, riferimento agli “*acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso nel territorio di uno stato membro*”.

³⁰⁵ Sulla necessità dell'esistenza del nesso diretto, in tema di prestazioni di servizi ma il discorso, come si è detto poso sopra è estensibile anche alle cessioni di beni, si vedano anche le sentenze della Corte di Giustizia dell' 8 marzo 1988 resa nella causa C-102/86, *Apple and Pear Development Council*, ECLI:EU:C:1988:120 e del 23 novembre 1988 resa nella casa C-230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, ECLI:EU:C:1988:508 la quale ultima afferma, espressamente, che la teoria del nesso diretto tra il servizio reso ed il controvalore ricevuto caratterizza sia le prestazioni di servizi che le cessioni di beni soggette all'IVA. Questa sentenza, inoltre, ribadisce che oltre al principio del “*nesso diretto*”, il controvalore deve poter essere espresso in denaro e deve consistere in un valore soggettivo, in quanto la grandezza “*imponibile per le prestazioni di servizi è il corrispettivo realmente ricevuto*” e non “*un valore stimato secondo criteri obiettivi*” (in questo stesso senso si vedano anche le sentenze della Corte del 5 maggio 1994, espressa nella causa C-38/93, *Glawe*, ECLI:EU:C:1994:188 e del 24 ottobre 1996, espressa nella causa C-317/94, *Gibbs*, ECLI:EU:C:1996:400). La Corte ribadisce la rilevanza dei tre requisiti sopra evidenziati nella sentenza del 2 giugno 1994, espressa nella causa C-33/93, *Empire Stores*, ECLI:EU:C:1994:225. Con la sentenza del 24 ottobre 1996, espressa nella causa C-288/94, *Argos Distributors*, ECLI:EU:C:1996:398, la Corte aggiunge che se il corrispettivo non è calcolato in “*denaro, esso deve tuttavia poter essere espresso in denaro*”. In senso conforme, si veda la sentenza del 3 luglio 1997, espressa nella causa C-330/95, *Goldsmith*, ECLI:EU:C:1997:339.

³⁰⁶ In questo senso si veda la sentenza della Corte del 1° aprile 1982, espressa nella causa C-89/81, *Hong Kong Trade*, ECLI:EU:C:1982:121.

³⁰⁷ Sentenza cit. *retro*.

quale un compenso ricevuto dal prestatore” o dal cedente costituisce “il controvalore effettivo del servizio prestato” o del bene ceduto³⁰⁸. Questo ragionamento si consolida nella giurisprudenza costante dei giudici europei, in tema di onerosità delle operazioni soggette alla disciplina armonizzata dell’imposta sul valore aggiunto di cui all’art. 2 della Direttiva IVA³⁰⁹.

Quanto alle cessioni all’esportazione, posto che, come si è detto, per potersi avere cessioni all’esportazione è, anzitutto, necessario che si configuri l’operazione, ossia la cessione di beni, ci si chiede se anche per quelle all’esportazione sia necessario il rispetto del requisito dell’onerosità. Così che il profilo oggettivo dell’operazione *de qua* in nulla si differenzi dalle “cessioni di beni”, quale categoria generale ed unica ai fini IVA, ovvero se nel caso del commercio internazionale si possa prescindere dall’onerosità dell’operazione.

Il fatto che anche le cessioni all’esportazione, per poter essere considerate rilevanti ai fini dell’imposta sul valore aggiunto, non prescindano, in via generale, dal requisito dell’onerosità, lo si evince interpretando sistematicamente l’art. 8 del Decreto IVA, che recepisce l’art 146 della Direttiva IVA, all’interno del sistema dell’imposta sul valore aggiunto nel suo complesso ed, in particolar modo, in combinato disposto con l’art.2 del Decreto IVA che individua le cessioni di beni ai

³⁰⁸ Con la sentenza del 27 aprile 1999, emessa nella casua C-48/97, *Kuwait*, ECLI:EU:C:1999:203, la Corte, esprimendosi specificamente su una questione relativa ad una cessione di beni, afferma che l’onerosità prevista dall’art. 2 della Sesta direttiva (oggi art. 2 della Direttiva IVA) si realizza solamente quando tra l’alienante e l’acquirente intercorre un rapporto giuridico in cui si realizza uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il prezzo riscosso dall’alienante costituisce il controvalore effettivo del bene ceduto.

³⁰⁹ Tale orientamento va ben oltre la lettera della norma *de qua* ed ha integrato, sotto il profilo ermeneutico, il disposto di questo precetto. Sul punto, la Corte ha fornito un contributo che trascende il significato meramente letterale del dato positivo, costituisce un completamento di quest’ultimo e tende ad eliminare le principali lacune che emergono nella sua concreta applicazione, contribuendo in maniera concreta all’applicazione effettiva della disciplina IVA dettata dalla normativa europea e nel rispetto dei principi dalla stessa dettati, concorrendo attivamente al processo di armonizzazione fra gli Stati membri, come poc’anzi sottolineato.

A conferma del consolidato orientamento della giurisprudenza (europea in primo luogo e nazionale in conformità alla prima) che intende l’onerosità quale nesso di necessario collegamento, economicamente valutabile, tra prestazione e controprestazione, anche a prescindere dalla sussistenza di un contratto a prestazioni corrispettive si vedano, fra le altre, le sentenze del 27 marzo 1990, nella causa C-126/88, *Boots Company*, ECLI:EU:C:1990:136; del 16 ottobre 1997, nella causa C-258/95, *Fillibeck*, ECLI:EU:C:1997:491; del 14 luglio 2005, nella causa C-435/03, *B.A.T.I. Ltd*, ECLI:EU:C:2005:464; del 29 ottobre 2009, nella causa C-246/08, *Commissione/Finlandia*, ECLI:EU:C:2009:671; del 27 ottobre 2011, nella causa C-93/10 *GFKL Financial Service*, ECLI:EU:C:2011:700; del 12 novembre 2013, nella causa C-494/12, *Dixons Retail*, ECLI:EU:C:2013:758; e, fra le altre, Cass., sentenza del 10 dicembre 1997, n. 12493 e C. Cost. , sentenza del luglio 2009, n. 238).

fini dell'imposta sul valore aggiunto. Come si è già avuto occasione di sottolineare la normativa IVA nazionale si esprime, nel dettare la disciplina in parola, in termini di "cessioni all'esportazione" sin dalla rubrica dell'articolo, quella europea, pur rubricando l'art. 146 "esenzioni all'esportazione", nel testo dell'articolo fa espresso riferimento proprio alle "cessioni di beni". Richiamando quanto detto nei paragrafi precedenti di questo stesso capitolo, ciò che caratterizza quelle all'esportazione rispetto alle "ordinarie" cessioni di beni agli effetti dell'IVA è solo l'aspetto propriamente esecutivo, legato al trasporto/spedizione dei beni fuori dal territorio doganale europeo che, quindi, diventa un elemento sostanziale, integrando l'operazione, al punto da incidere sulla possibilità di ricondurre la stessa al regime di non imponibilità.

Posto, dunque, che sul piano letterale le norme che disciplinano le cessioni all'esportazione si limitano, come detto, a richiamarsi alle "cessioni", senza in alcun modo differenziarle rispetto alla fattispecie generale di "cessione di beni" ai fini IVA, in via di prima approssimazione si può sostenere che anche per le operazioni *de qua* il requisito dell'onerosità sia necessario. Si riconosce, infatti, la rilevanza delle sole operazioni gratuite che il comma 2, dell'art. 2, del Decreto IVA – in attuazione dell'art. 16 della Direttiva IVA – assimila alle cessioni di beni. Questo perché, nel silenzio dell'art. 146 della Direttiva IVA e dell'art. 8 del Decreto IVA sul punto, ossia semplicemente limitandosi tali norme a genericamente richiamare il concetto di "cessione", la disciplina dettata per le stesse va intesa richiamata nel suo complesso, assimilazioni ed esclusioni comprese.

2.2. CESSIONI A TITOLO GRATUITO E CLAUSOLE CONTRATTUALI NELLE CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE

La problematica relativa alla necessità o meno del requisito dell'onerosità può essere meglio compresa affrontando il tema della cessione gratuita degli omaggi a clienti extra-UE che, per definizione, comportano delle cessioni a titolo gratuito a favore della clientela, attuale o potenziale. Come si è detto, dal testo dell'art. 8 del Decreto IVA e dell'art. 146 della Direttiva IVA emerge con tutta evidenza che non vengono utilizzate ulteriori e più specifiche aggettivazioni del termine "cessioni" dovendosi, così, logicamente dedurre che occorre riferirsi al concetto di "cessioni di beni", come definito dalla normativa IVA all'art. 2 del decreto IVA e all'art. 14

della Direttiva IVA anche per quanto riguarda le cessioni all'esportazione³¹⁰. A questo punto è necessaria una precisazione, come si è detto nel cap. I, la regola generale dell'onerosità subisce alcune rilevanti eccezioni con riferimento a talune fattispecie, di cui al comma 2 dell'art 2, che sono assimilate alle cessioni di beni pur non manifestando il carattere di onerosità/corrispettività. A proposito delle cessioni gratuite di beni assimilate alle cessioni di beni, di cui all'art. 2, comma 2, n.4 del Decreto IVA, cui vanno sicuramente ricondotte le cessioni gratuite di omaggi di propria produzione o commercio rilevanti ai fini dell'imposta, in piena aderenza a quanto previsto dall'art. 14 della Direttiva IVA, va detto che la deroga al principio generale dell'onerosità si giustifica, nell'ottica del legislatore nazionale ed europeo al fine di evitare manovre evasive, volte ad immettere sul mercato beni non gravati da imposta³¹¹. Questa espressa assimilazione che,

³¹⁰ A conferma di questa teoria si veda, in particolare, Cass. , sentenza del 27 settembre 2013, n. 22172 nella quale i supremi giudici al paragrafo 11 affermano che: "... la spedizione od il trasporto materiale del bene oltre il territorio doganale del cedente, non assorbe la previsione legale di non imponibilità, ma costituisce invece condizione necessaria affinché possa ritenersi realizzata la operazione di cessione non imponibile che costituisce l'oggetto della previsione normativa: è infatti la "operazione di cessione del bene" ad un soggetto residente in un altro Paese comunitario ovvero residente in uno Stato extracomunitario che viene considerata dalle norme ai fini dell'esonero dalla imposta e non le modalità – indicate dalla norma ad evidente scopo probatorio ed antielusivo – attraverso le quali tale operazione viene ad essere attuata: le modalità in questione attengono al momento della «effettuazione dell'operazione» come è dato evincere dal D.P.R. n. 633 del 1977, art. 6 (per le cessioni di beni immobili rileva il momento della stipula del contratto; per le cessioni di beni mobili rileva invece il momento della consegna o della spedizione). Peraltro non emerge dalle predette norme – la Corte si riferisce evidentemente alle norme sulle operazioni intracomunitarie e a quelle sulle esportazioni – che la nozione di cessione del bene riceva una qualificazione differente rispetto a quella desumibile dalle disposizioni comunitarie e nazionali sopra richiamate nell'exkursus normativo - facendo ovviamente riferimento alle norme nazionali ed europee sulle operazioni imponibili e su quelle che meglio definiscono le cessioni di beni – caratterizzandosi la fattispecie esclusivamente per la natura intracomunitaria od extracomunitaria della cessione, che implica necessariamente quale termine soggettivo della operazione un cessionario del bene residente in un altro Stato membro ovvero in un Paese estero".

³¹¹ Un'eccezione a tale assimilazione è prevista dal comma 3, lettera d, del medesimo articolo, ogni qual volta la cessione riguardi campioni di modico valore. Ciò che è in linea con le pronunce della Corte di Giustizia che pongono sempre l'accento sul "non scarso valore" dei beni ceduti nell'ambito delle campagne promozionali (cfr. in tal senso: CGUE sentenze del 6 maggio 1992, nella causa C-20/91, *De Jong/Staatssecretaris van Financiën*, ECLI:EU:C:1992:192; del 9 novembre 1993, causa C-132/92, *Birds Eye Walls/Roberts*, ECLI:EU:C:1993:868; del 26 settembre 1996, causa C-230/94, *Enkler/Finanzamt Hamburg*, ECLI:EU:C:1996:352; del 3 marzo 1994, nella causa C-16/93, *Tolsma*, cit.; del 27 aprile 1999, nella causa C-48/97, *Kuwait Petroleum*, ECLI:EU:C:1999:203), in tale ultimo caso il costo dei campioni si considera incorporato nel prezzo dei beni in commercio, scontando così anch'essi, seppur indirettamente, l'imposta. Vengono, poi, escluse da tale assimilazione le cessioni gratuite di beni differenti rispetto a quelli oggetto dell'attività d'impresa, interpretando in senso ampio il concetto di "attività d'impresa", così da ricomprendervi tutte le attività riconducibili all'impresa, ad eccezione unicamente di quelle ad essa legate da un "mero vincolo di occasionalità/accessorietà" (si veda sul punto, Circ. min. 3 agosto 1979, n. 25/364695), così come quelle aventi ad oggetto beni per i quali, al momento del relativo acquisto, non è stata operata la detrazione d'imposta.

qualificando le cessioni all'esportazione come una particolare forma di cessioni di beni, come definita ai fini IVA dall'art. 14 della Direttiva IVA e dall'art. 2 del Decreto IVA, caratterizzate dal profilo esecutivo rappresentato dal trasporto/spedizione fuori dal territorio doganale europeo, va intesa alla fattispecie di "cessione di beni" rilevante ai fini IVA, in tutti i suoi elementi, necessaria onerosità compresa.³¹².

La dottrina³¹³ che postula l'irrilevanza del requisito dell'onerosità nello schema delle cessioni all'esportazione, argomenta la propria tesi riferendosi alle operazioni effettuate secondo la clausola "franco valuta" citando, in particolare, due interventi di prassi dell'Amministrazione Finanziaria rispettivamente la circolare n. 156/E del 15 luglio 1999 e la risoluzione n. 520657 del 4 dicembre 1975. In realtà, in tali documenti di prassi, l'Amministrazione si esprime in relazione a due casi di esportazioni di beni in "franco valuta" e successiva vendita all'estero degli stessi. In particolare ritiene che le disposizioni previste dall'art. 8 del Decreto IVA possano trovare applicazione nel caso specifico "*... sempreché, ovviamente, sia possibile stabilire l'identità (per specie, qualità e quantità) fra i beni inviati all'estero in «franco valuta» e quelli che formano oggetto della successiva fatturazione*", una volta precisata la procedura da seguire a tal fine conclude affermando che "*naturalmente l'osservanza di tali formalità non prescinde dall'obbligo delle imprese esportatrici di dimostrare l'avvenuta*

³¹² Fra gli autori che sottolineano la non necessità del requisito dell'onerosità si richiama, su tutti, Centore P., *IVA Europea*, op. cit., il quale, a p. 602, nota 81 cita, a sostegno della tesi della non rilevanza del requisito dell'onerosità, la Circ. Assonime del 18 agosto 1996, n. 89 che ha avallato l'applicabilità del regime di non imponibilità alle cessioni gratuite di omaggi a clienti extra-UE. In questa nota Centore afferma, subito dopo aver citato la circolare Assonime testé indicata che "*...Per l'effetto, non si capirebbe perché nel concetto di «cessioni» non possano essere annoverate anche le assimilazioni disposte dall'art. 2, comma 2, del Decreto IVA, tra cui rientrano, salvo alcune fattispecie, anche le cessioni a titolo gratuito*". Il punto è che, sicuramente, considerando le "cessioni di beni" una categoria unitaria ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e, quindi, dovendo riferirsi a quella "ordinaria" anche ai fini delle esportazioni, dovranno sicuramente ritenersi richiamate anche a questi ultimi fine le ipotesi di assimilazione alle cessioni di beni (ex art. 2, comma 2, Decreto IVA ed artt. 14 e ss. della Direttiva IVA). Il discorso è, però, il medesimo fatto nel corpo del testo, ovvero: sicuramente le assimilazioni vanno richiamate anche per le cessioni all'esportazione, ma sempre in qualità di eccezioni, di stretta interpretazione e, dunque, non può dirsi in via generale che le cessioni all'esportazione possano essere in tutti i casi gratuite ma, al contrario, solo nei casi espressamente previsti dalla norma di assimilazione e, per questo, non può che ritenersi che le cessioni all'esportazione (per essere rilevanti ai fini IVA e, quindi, poter beneficiare del regime di non imponibilità) necessitino, fisiologicamente, del requisito dell'onerosità tanto quanto le cessioni "ordinarie" di beni. Nello stesso senso di Centore si veda anche, fra gli altri, Forte N., *Il nuovo manuale dell'IVA 2015*, Maggioli ed., 2015.

³¹³ Il riferimento è gli autori citati nella nota precedente.

regolamentazione valutaria delle singole cessioni all'estero dei beni di cui trattasi".

A questo punto pare, innanzitutto, necessario comprendere che cosa preveda la clausola "franco valuta".

Nel commercio internazionale tale clausola è quella in forza della quale l'importatore viene autorizzato a ricevere e sdoganare la merce acquistata, evitando di pagare il controvalore in valuta estera. Con tale tecnica l'importatore si impegna a procurare la valuta necessaria per concludere l'operazione con l'esportatore direttamente nel luogo di provenienza della merce, contattando sul posto un operatore disposto a concedergliela. In tal modo, evitando di richiedere nel paese di residenza la valuta occorrente per il pagamento³¹⁴. Stando a quanto sin qui detto non sembra che questa clausola presupponga, in alcun modo, la gratuità dell'operazione. O meglio, l'invio all'estero dei beni in un primo momento avviene senza, l'immediato, pagamento del corrispettivo³¹⁵. A questo primo invio, però, segue di norma uno schema contrattuale che non avalla sicuramente la tesi della irrilevanza dell'onerosità nella fattispecie di cessione all'esportazione. Infatti, a seguito dell'invio dei beni fuori dal territorio doganale europeo in "franco valuta", di norma, come emerge anche dai documenti di prassi analizzati, segue o una cessione secondo lo schema del *consignment stock* "ordinario" o anche c.d. "irregolare"³¹⁶, ovvero anche una cessione gratuita purché sia riconducibile alla fattispecie di cui al n. 4, del comma 2, dell'art. 2 del Decreto IVA³¹⁷.

³¹⁴ Ottenendo, così, il risultato di allentare la pressione esercitata sulla bilancia dei pagamenti nazionale in seguito all'esborso di valuta estera. Sul punto si veda Forte N., *Il nuovo manuale dell'IVA 2016*, op. cit., p. 390.

³¹⁵ È evidente che in assenza di corrispettivo non possa maturare alcun *plafond*, sul punto si vedano gli interventi di prassi in commento ed, in particolare, la nota dell'Agenzia delle Entrate n. VII/15-10367 dell'11 febbraio 1998 che è esplicita sulla questione del *plafond*.

³¹⁶ Il riferimento è alla figura contrattuale che si è analizzata indica la pagina del capitolo in cui lo hai analizzato, che sostanzialmente ricalca i tratti salienti de *consignment stock* ma nella quale il deposito è riconducibile al soggetto cedente, per la quale si è ritenuto potesse essere ricondotta alla fattispecie di cessione all'esportazione e non di cessione extraterritoriale per il fatto che le parti, sin dalla stipula del contratto, intendevano effettuare una cessione.

³¹⁷ Che essendo, come si è detto, un'eccezione espressamente prevista, conferma solo la teoria della necessaria onerosità, diversamente non sarebbe stato necessario prevedere espressamente un'eccezione.

Ciò posto, dunque, non può non riconoscersi che il requisito dell'onerosità è un presupposto necessario anche per le cessioni all'esportazione. Inoltre, dato che la clausola "franco valuta" parrebbe, in realtà, non comportare una vera e propria cessione gratuita – ad ogni modo non diversa da quelle di cui al comma 2, dell'art. 2, del Decreto IVA – ma solo un regolamento successivo dell'obbligazione dell'acquirente/importatore della merce nel paese terzo, non pare possa evincersi che, facendo rientrare questo schema contrattuale fra quelli cui si applica la disciplina delle cessioni all'esportazione, si svaluti la necessità del requisito dell'onerosità nelle medesime³¹⁸.

Riassumendo, dunque, l'onerosità dell'operazione è un presupposto tanto per le "ordinarie" cessioni di beni quanto per le cessioni all'esportazione, ciò che conferma l'unicità della categoria "cessioni di beni", in tutto il sistema dell'IVA.

In questo contesto è chiaro, quindi, che le fattispecie assimilate alle cessioni di beni siano tali anche nel caso di esportazioni e, per l'effetto, giova ripeterlo, possano aversi casi di esportazioni gratuite nella misura in cui rientrino fra le fattispecie di cessioni gratuite assimilate alle cessioni di beni "ordinarie"³¹⁹. Quanto al *plafond* è chiaro che, trattandosi di operazioni che finanziariamente verranno regolate in un momento successivo, la formazione dello stesso è rimandata al momento in cui verrà pagato il corrispettivo e per una somma pari all'ammontare di quest'ultimo³²⁰.

³¹⁸ Del resto, preme precisarlo, la clausola "Franco Valuta", nel commercio estero, disciplina gli aspetti esecutivi del regolamento delle prestazioni contrattuali dell'operazione. Come si è già avuto occasione di sottolineare, infatti, nelle operazioni regolate da tali clausole, all'acquirente (importatore estero) viene rilasciata una licenza di importazione *franco valuta*, che gli consente di ricevere e sdoganare la merce senza il pagamento del controvalore in divisa estera. L'importato, dunque, si impegna a non richiedere né anticipatamente né successivamente assegnazioni di divisa per il regolamento all'estero della merce acquistata. Sarà, poi, onere dello stesso reperire all'estero un operatore disposto a cedergli contro moneta nazionale le divise necessarie per effettuare il pagamento all'esportatore. Ecco l'onerosità ritrovata. Non si deve cedere all'equivoco, però, di confondere questa tipologia di regolamento contrattuale con le operazioni bancarie *franco valuta*, che consistono, invece, nella consegna di documenti o titoli senza pagamento. Cita Forte N. 2016 e Bankpedia.

³¹⁹ Il riferimento è all'art. 2, co. 2, n.4) del Decreto IVA, in attuazione dell'art. 16 della Direttiva IVA.

³²⁰ In questo senso si esprime anche l'Amministrazione finanziaria che, pronunciandosi a proposito di un caso di invio all'estero di beni per la lavorazione in assenza di trasferimento della proprietà, pone l'accento sulla rilevanza che assume il rapporto civilistico instaurato tra i soggetti interessati dall'operazione e afferma che "*perché si configuri una cessione all'esportazione è indispensabile non solo la materiale uscita dei beni dal territorio comunitario, ma anche il verificarsi di un trasferimento del diritto di proprietà o di un altro diritto reale di godimento*

2.3. CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE RISPETTO AL REGIME DOGANALE

Analizzate le cessioni all'esportazione rilevanti ai fini IVA è bene, ora, evidenziare con più precisione le sostanziali differenze con il regime doganale di esportazione. Quest'ultimo, infatti, ha un campo di applicazione più esteso, che coinvolge profili non solo fiscali, ma anche procedurali, operativi. Non sempre, infatti, come si è già avuto occasione di sottolineare, un'operazione che comporta il trasferimento di un bene al di fuori del territorio doganale europeo determina la realizzazione di una cessione all'esportazione non imponibile ai fini IVA. Infatti, le cessioni all'esportazione, in linea di principio³²¹, devono avere ad oggetto beni esportati dal punto di vista doganale e, quindi, usciti dal territorio doganale dell'unione europea. Ma questo elemento, come si è ampiamente sottolineato nelle pagine precedenti, non è sufficiente per la riconduzione dell'operazione nell'alveo delle cessioni all'esportazione e, per l'effetto, dell'applicabilità del regime specifico di non imponibilità. Sul punto è esplicita la circolare n. 874/33650 del 19 dicembre 1972, con la quale il ministero delle Finanze – Direzione generale delle dogane ha identificato le cessioni all'esportazione in quelle eseguite fuori dal territorio doganale. L'uscita dei beni dal territorio europeo, adeguatamente provata nelle forme e nei modi di cui meglio si dirà nel cap. III, rappresenta, però, solamente uno degli elementi necessari per potersi avere una cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'art. 8 del Decreto IVA e dell'art. 146 della Direttiva IVA. Quest'ultima si realizza, infatti, come anzi detto, solo se il trasferimento fisico dei beni viene effettuato a titolo traslativo/costitutivo della proprietà o di un altro diritto reale di godimento, inteso nella sua accezione giuridica di matrice civilistica³²². In realtà, arrivando al punto della questione che qui si sta analizzando, a tali due requisiti se ne aggiunge un terzo, quello, appunto,

*oltre naturalmente al pagamento di un corrispettivo*³²⁰. Sottolinea, poi, che la mancanza di tali presupposti non soddisfa i requisiti richiesti dalla normativa e, in particolare, l'assenza di un corrispettivo non consente di includere quelle che concorrono alla formazione del *plafond*. Quindi l'Amministrazione considera operazioni non imponibili gli invii all'estero di beni secondo la procedura "franco valuta", ma esclude che concorrano alla formazione del *plafond*, non essendoci – secondo la ricostruzione effettuata nel caso concreto – corresponsione di alcun corrispettivo.

³²¹ Rinviano, sul punto, alle considerazioni effettuate nei precedenti paragrafi in merito alla non necessaria scansione temporale fra conclusione dell'operazione e materiale esecuzione dell'esportazione doganale.

³²² Sul punto si rinvia alle considerazioni svolte nel cap.I.

dell'onerosità dell'operazione deducendone, già sul piano letterale, la necessità dal termine “cessione” posto immediatamente prima del termine “esportazione”.

Ciò posto, si rende quindi necessario porre l'attenzione sulla nozione doganale di esportazione rispetto a quella propria del sistema IVA. Questo perché, come si preciserà meglio nelle prossime pagine, l'esportazione doganale si perfeziona al semplice valico della frontiera europea, mentre ai fini IVA vale una nozione più articolata che prevede, accanto a tale elemento, anche il contestuale trasferimento a titolo oneroso del diritto di proprietà, o di altro diritto reale di godimento, sui beni oggetto di esportazione.

Prima, però, di analizzare il concetto doganale di esportazione è bene fare qualche precisazione di sistema.

Nel dopoguerra anche l'Europa³²³ si avvia ad una progressiva liberalizzazione della sua politica commerciale e, con l'entrata in vigore a metà degli anni '50, del Trattato di Roma istitutivo della Comunità Economica Europea (CEE), viene da lì poco a cadere ogni residua barriera negli scambi tra i Paesi membri con fissazione di una Tariffa Doganale Comune (TDC) entrata in vigore il 1° luglio 1968, ciò che rappresentava il primo passo verso l'Unione doganale. Come si è già sottolineato, tale unificazione ha consentito di abolire gli ostacoli più evidenti alla libera circolazione delle merci ed, unitamente al processo di armonizzazione³²⁴ delle

³²³ La rinascita economica, dopo la fine della II guerra mondiale, ha determinato la progressiva liberalizzazione del commercio mondiale basato sui grandi accordi multilaterali tra i quali emerge il Trattato c.d. GATT del 1947 (*General Agreement on Tariffs and Trade*) volto alla riduzione delle barriere tariffarie con l'eliminazione delle restrizioni quantitative e dei trattamenti discriminatori (così la c.d. clausola della nazione più favorita secondo la quale i vantaggi concessi ai prodotti provenienti da un Paese contraente vanno analogamente concessi ai prodotti provenienti da tutti gli altri Stati contraenti o, ancora, il divieto di istituire tasse ad effetto equivalente per evitare aggiramenti della libera circolazione delle merci). Questi principi, nel corso delle successive tavole internazionali, fra le quali la c.d. *Tokio Round* e gli incontri di Ginevra degli anni '70, sono andati via via perfezionandosi, ad esempio attraverso migliorie nelle misure *antidumping*; nella determinazione del “valore di transazione” su cui applicare il dazio; o attraverso la predisposizione di un vero e proprio Codice di valutazione doganale (c.d. *Customs valuation code*). Terminata l'esperienza del GATT, con l'*Uruguay Round* conclusasi nel 1994, la regolamentazione doganale trova nuova linfa nel WTO (*World Trade Organization*), organismo permanente creato in quello stesso anno con sede a Ginevra, destinato a proseguire l'opera di disciplina uniforme della materia e di lotta alle distorsioni della concorrenza.

³²⁴ Sull'armonizzazione delle legislazioni come strumento attraverso cui l'Unione europea persegue il raggiungimento degli obiettivi fissati già dal Trattato istitutivo della Comunità stessa (Trattato di Roma del 1957 – oggi TFUE) ed, in particolare, per quanto riguarda la materia fiscale, l'armonizzazione dell'imposizione indiretta, si veda, fra la copiosa bibliografia in proposito, anche ivi citata, Adoninno P., *Armonizzazione fiscale nell'Unione europea* Enc. Dir., agg. III, 1999. E note precedenti, in primo capitolo tesi.

legislazioni nazionali in materia di imposta sul valore aggiunto, ha rappresentato la strada da percorrere per giungere ad un vero e proprio Mercato Unico europeo³²⁵.

In particolare, quella europea, rappresenta un'Unione doganale perfetta perché, oltre a consentire la libera circolazione anche ai prodotti di Paesi terzi (cc.dd. *in libera pratica*), destinando le entrate ricavate dalla tariffa comune al bilancio europeo, è disciplinata interamente da una normativa di origine europea. Tale disciplina³²⁶ è stata oggetto di una profonda revisione che, dal 1° maggio 2016, vede radicalmente modificate le fonti UE del diritto doganale, ora divise in quattro norme regolamentari, ossia il Codice Doganale (Reg. UE n. 952/13), il

³²⁵ Sull'armonizzazione delle legislazioni come strumento attraverso cui la Comunità europea persegue il raggiungimento degli obiettivi fissati già dal Trattato istitutivo della Comunità stessa (Trattato di Roma del 1957 – oggi TFUE) ed, in particolare, per quanto riguarda la materia fiscale, l'armonizzazione dell'imposizione indiretta, si veda, fra la copiosa bibliografia in proposito, anche ivi citata, Adoninno P., *Armonizzazione fiscale nell'Unione europea* Enc. Dir., agg. III, 1999.

³²⁵ In questo senso si vedano, fra gli altri, Antal, *Harmonization of turnover taxes in the Common Market*, in *Common Market Law Review*, 1963; Ballarino T., *Manuale breve di diritto dell'Unione europea*, CEDAM, 2004; Boria P., *Diritto Tributario Europeo*, Milano, GIUFFRÈ, 2010; Cecamore L., *L'armonizzazione delle imposte indirette. L'IVA: luci e ombre*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 589; Cosciani C., *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, Giuffrè, 1958; Cosciani C., *Tassazione nel paese di origine o in quello di destinazione?*, in Valeschi A., Stammati G., Ceccarelli L. (a cura di), *L'integrazione economica europea all'inizio della seconda tappa*, Roma, 1962; Di Pietro A., *estado de la fiscalidad en la union europea*, in: Lasarte J., *armonizacion y coordinacion fiscal en la Union europea. Situacion actual y posibles lineas de reforma*, Madrid, centro estudios financieros, 2010, 1, pp. 13 - 47 (atti di: *armonizacion y coordinacion fiscal en la Union europea. Situacion actual y posibles lineas de reforma*, sevilla, 18-20 luglio 2009); Di Pietro A. (a cura di), *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea – L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Tomo I e Tomo II, Dipartimento delle Politiche Fiscali del Ministero dell'Economia e Guardia di Finanza – Scuola di Polizia Tributaria, Giugno 2003; Fantozzi A., *Il sistema tributario italiano verso il mercato unico europeo*, in *Rass. Trib.*, 1989, I; Forte F., *L'armonizzazione tributaria della comunità economica europea, La riforma fiscale in Italia*, Milano, 1967; Forte F., *La riforma della tassazione indiretta*, in *La riforma fiscale in Italia*, Franco Angeli, Milano, 1967; Garbarino C., *Manuale di tassazione internazionale*, I ed, IPSOA, 2005; Mortelmans, *The common Market, the internal market and the single market, what's in a market?* in *Common Market Law Review*, 1998; Newmark F., *Problèmes relatifs à l'harmonisation des impôts dans la Communauté économique européenne*, in *Cahiers de l'Institut de Science Economique Appliquée*, ottobre 1961; Pennetta P., *Unione doganale*, in *Enc. Dir.*, agg. V, 2001; Portale R., "Iva – Estero e Dogane", *Giuffrè*, 2014; Shoup C.S., *Taxation Aspects of International Economic Integration*, in *Aspects financiers et fiscaux de l'intégration économique internationale, Travaux de l'Institut International de Finances Publiques*, Van Stockum, La Haye, 1953; Tosi L., Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, CEDAM, IV ed., 2013; Ukmar V. (coord. da), *Diritto Tributario Internazionale*, CEDAM, 2005; Vogelaar, *Tax harmonization in the European Community*, in *Common Market Law Review*, 1970, 7, Issue 3.

³²⁶ Il cui processo di redazione ha avuto inizio nel 1968, con gradualmente interventi di mediazione ed armonizzazione. Sul punto si veda Scuffi M., Albezio G., Miccinesi M., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, IPSOA, 2013.

Regolamento delegato (Reg. UE 2446/15), il Regolamento attuativo (Reg. UE 2447/15) e il regolamento sull'informatizzazione (Reg. UE n. 341/16)³²⁷.

Il regime doganale dell'esportazione, ovvero quel regime che consente alle merci di origine europea di uscire da territorio doganale dell'Unione per essere introdotte in un paese terzo, nel nuovo Codice doganale dell'Unione europea, ha subito importanti interventi da parte del legislatore europeo. Anzitutto, nel nuovo Codice, il regime in parola reca una definizione "in negativo"³²⁸. Ai sensi dell'art. 269 CDU, infatti, "*Le merci unionali che devono uscire dal territorio doganale dell'Unione sono vincolate al regime di esportazione*", tale regime, però, non si applica alle merci europee vincolate al regime del perfezionamento passivo; a quelle uscite dal territorio doganale dell'Unione dopo essere state vincolate al regime di uso finale; a quelle fornite, esenti da IVA o da accise, come approvvigionamento di aeromobili o navi, indipendentemente dalla destinazione dell'aeromobile o della nave, per cui è necessaria una prova di tale approvvigionamento; quelle vincolate al regime di transito interno; quelle che circolano temporaneamente fuori dal territorio doganale dell'Unione conformemente all'art. 155 CDU³²⁹.

In realtà, dal punto di vista meramente definitorio, come emerge da un primo confronto con il precedente art. 161 CDC, dedicato proprio alle esportazioni³³⁰,

³²⁷ Più precisamente, sono ora in vigore: Il Codice doganale dell'Unione, ossia il Regolamento UE n. 952/2013 che sostituisce il precedente Regolamento CEE n. 2913/1992 che istituiva il Codice Doganale Comunitario – già sostituito dal Reg. CE n. 450/2008; il Regolamento delegato del CDU, ossia il Regolamento UE n. 2446 del 28 luglio 2015, che integra il CDU in relazione alle modalità di applicazione del codice stesso codice; il Regolamento di esecuzione UE n. 2447 del 24 novembre 2015, recante anch'esso le modalità di applicazione di alcune norme del codice ed, infine, il Regolamento delegato transitorio del CDU, ossia il regolamento UE n. 341/2016 della Commissione, del 17 dicembre 2015, che stabilisce misure transitorie relative ai mezzi per lo scambio e l'archiviazione di dati di cui all'art. 278 del CDU fino a quando i sistemi elettronici necessari per l'applicazione delle disposizioni del Codice non siano operativi. Gli ultimi tre regolamenti appena citati sostituiscono il precedente regolamento n. 2454/1993 (c.d. DAC) recante le disposizioni di attuazione del CDC.

³²⁸ La definizione è di SantacroceB., Sbandi E., *Il regime doganale dell'esportazione e i nuovi oneri i stabilimento nel codice doganale dell'UE*, in *L'IVA*, n. 6/2017, pp. 7 e ss.

³²⁹ Merci temporaneamente esportate.

³³⁰ Tale articolo, infatti, si esprimeva nei seguenti termini: "1. *Il regime dell'esportazione permette alle merci comunitarie di uscire dal territorio doganale della Comunità. L'esportazione comporta l'applicazione delle formalità previste all'atto dell'uscita, comprese misure di politica commerciale e, all'occorrenza, dei dazi all'esportazione.*
2. *Ad esclusione delle merci vincolate al regime di perfezionamento passivo o ad un regime di transito ai sensi dell'articolo 163 (transito interno) e fatto salvo l'articolo 164 (temporaneamente esportate), qualsiasi merce comunitaria destinata ad essere esportata deve essere vincolata al regime dell'esportazione.*

non si rilevano importanti modifiche. La vera novità si riscontra a monte del regime, nella definizione di esportatore, ora introdotta dal legislatore europeo che, nel precedente quadro normativo, si limitava, invece, a qualificare indirettamente il soggetto esportatore, nei limiti della sua indicazione nella dichiarazione doganale. Con le novità del CDU, il soggetto esportatore viene identificato con un soggetto europeo o un rappresentante indiretto dell'esportatore, il quale deve sempre essere stabilito nel territorio dell'Unione³³¹.

Ai nostri fini è molto importante comprendere la relazione esistente fra l'esportazione ai fini doganali e le cessioni all'esportazione, cui si applica lo specifico regime di non imponibilità ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Presupposto per la non imponibilità, previsto dall'art. 8 del Decreto IVA in attuazione dell'art. 146 della Direttiva IVA, è che la cessione all'esportazione, diretta, eseguita per mezzo di terzi (c.d. triangolare) o impropria, risulti da un documento doganale, dalla vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura di vendita, dalla vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare del documento di trasporto³³².

Già dalla prima lettura del dato normativo emerge, dunque, come ai fini IVA il concetto di esportazione sia maggiormente circoscritto rispetto all'ampia portata che il termine "esportazione" ha nel diritto doganale. Infatti, le "cessioni all'esportazione", definite dal Decreto IVA, richiamano le disposizioni doganali unicamente agli effetti della prova dell'avvenuto trasporto dei beni fuori dal territorio doganale dell'Unione³³³. Infatti, le cessioni all'esportazione devono avere, appunto, ad oggetto beni usciti, o in uscita, dal territorio doganale

3. Non si considerano esportate fuori del territorio doganale della Comunità le merci spedite a destinazione dell'isola di Helgoland.

4. Secondo la procedura del comitato sono stabiliti i casi e le condizioni in cui le merci che escono dal territorio doganale della Comunità non sono soggette ad una dichiarazione di esportazione.

5. La dichiarazione d'esportazione deve essere depositata presso l'ufficio doganale preposto alla vigilanza nel luogo in cui l'esportatore è stabilito, ovvero dove le merci sono imballate o caricate per essere esportate. Le deroghe sono stabilite secondo la procedura del comitato".

³³¹ Sul punto si vedano, rispettivamente, gli artt. 788 del Reg. CE n. 2454/1993 recante le Disposizioni di Attuazione del Codice (DAC) e 1 del Reg. UE n. 2446/2015 che indica le modalità di applicazione del nuovo CDU.

³³² Sul punto, cfr. Uckmar V.- Corasaniti - De' Capitani di Vimercate - Corrado Oliva, *Diritto tributario internazionale*, CEDAM, Milano, 2012; cfr. Fabio M., *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano, IPSOA, 2011.

³³³ Cfr. sul punto, nota del 2 febbraio 1998, prot. n. 1998/10367, Servizio VII, Divisione XV del Dipartimento delle entrate e Circolare n. 37/E del 29 luglio 2011.

dell'Unione europea che, quindi, hanno dato luogo ad esportazioni definitive ai fini doganali, pena la non riconducibilità allo specifico regime di non imponibilità. D'altro canto, invece, un'esportazione doganale non comporta, necessariamente, il verificarsi di una cessione all'esportazione non imponibile ai fini IVA. Questo perché, ai fini doganali, si considerano esportazioni, oltre a quelle definitive con trasferimento immediato o differito della proprietà dei beni, con o senza corrispettivo³³⁴; le esportazioni temporanee, riferite ai beni inviati all'estero per subire determinati trattamenti al termine dei quali sono reimportati nel territorio europeo; le riesportazioni di beni introdotti precedentemente nel territorio europeo per ivi essere assoggettati a determinati trattamenti, al termine dei quali vengono riesportati; nonché quelle che hanno ad oggetto merci vincolate al transito interno³³⁵. Ai sensi della disciplina IVA, invece, sono considerate cessioni all'esportazione solo quelle che hanno ad oggetto esportazioni doganali definitive, caratterizzate dal trasferimento a titolo oneroso, non necessariamente precedente all'esportazione doganale stessa, della proprietà o di altro diritto reale di godimento sui beni oggetto dell'operazione. Restano, invece, escluse dal concetto di cessione all'esportazione ai fini IVA le esportazioni temporanee per lavorazione (c.d. "perfezionamento passivo"), le esportazioni definitive senza passaggio di proprietà o di altro diritto reale di godimento dei beni con reimportazione dei beni successivamente alla loro lavorazione³³⁶; le esportazioni definitive senza passaggio di proprietà che non avvengono attraverso la procedura di perfezionamento passivo ma comunque collegate ad una lavorazione estera³³⁷; nonché i beni esportati all'estero in "franco valuta", quando manca il trasferimento del diritto di proprietà o altro diritto reale di godimento sui beni stessi³³⁸.

³³⁴ Ciò che, alla luce di quanto sostenuto nei paragrafi precedenti, sarebbe già sufficiente a far emergere le differenze fra i due conetti. Ovviamente con riferimento al requisito dell'onerosità, perché con riferimento al requisito del trasferimento del diritto sui beni oggetto dell'operazione, come si è avuto occasione di sottolineare diffusamente nelle pagine che precedono, non vi è un rigoroso ordine cronologico fra tale requisito ed i trasporto fuori dal territorio doganale dell'Unione, ciò che importa è che vi sia effettivo trasferimento del diritto.

³³⁵ Dunque operazioni che non necessariamente presuppongono il rispetto dei requisiti richiesti dalla normativa IVA. Su tutti il trasferimento del diritto sui beni.

³³⁶ Cfr. sul punto, fra le altre, se necessario da slide SZ, nota n. 1248 del 6 maggio 1997 del Dipartimento delle Dogane.

³³⁷ Cfr. sul punto, fra le altre, se necessario da slide SZ risoluzione n. 19/E del 21 gennaio 2002.

³³⁸ Si tratta, ad esempio, di materiali inviati fuori dal territorio doganale europeo da parte di un soggetto nazionale il quale, attraverso una sua stabile organizzazione estera, sta realizzando un

In tutti questi casi, pur trattandosi di esportazioni ai fini doganali, non si può parlare di “cessioni all’esportazione” ai fini IVA, difettando del trasferimento, a titolo oneroso, della proprietà o di altro diritto reale di godimento sui beni oggetto dell’operazione. Ciò che conferma, innanzitutto, che ai fini IVA le esportazioni doganali rappresentano solo uno dei requisiti necessari per aversi una cessione all’esportazione, un requisito che da mero fatto si fa espressione del regolamento contrattuale e determina l’effettiva applicabilità del regime specifico. In particolare rappresentano il requisito che permette di dimostrare l’effettiva uscita dei beni dal territorio doganale dell’Unione europea, che deve coesistere con gli ulteriori requisiti richiesti dalla disciplina IVA per il riconoscimento del regime specifico³³⁹.

Inoltre, quanto sin qui detto, conferma anche la differenza fra le esportazioni ai fini IVA, diverse nei termini di cui si è detto dalle esportazioni doganali, e le importazioni ai fini IVA che, invece, tendono a coincidere con le importazioni ai fini doganali. Ciò che emerge già dal dato testuale, sia dell’art. 2 della Direttiva IVA, sia dell’art. 1 del Decreto IVA. Infatti, le importazioni sono affiancate alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi nella determinazione del presupposto oggettivo dell’imposta sul valore aggiunto ma, a differenza delle altre due tipologie di operazioni, per le importazioni non è richiesto né il trasferimento della proprietà o di altro diritto reale sui beni, né l’onerosità dell’operazione e, di più, nemmeno la qualifica di soggetto passivo come determinata, ai fini IVA, dall’art. 9 della Direttiva IVA e dagli artt. 1, 4 e 5 del Decreto IVA.

Ai sensi dell’art. 1 del Decreto IVA³⁴⁰, l’imposta sul valore aggiunto si applica sulle importazioni da chiunque effettuate, ossia sull’introduzione nel territorio dello

bene immobile fuori dal territorio doganale europeo. Cfr. sul punto, risoluzione n. 306/E del 21 luglio 2008.

³³⁹ Operazione questa che, come si è detto diffusamente nelle pagine che precedono, ai sensi delle norme nazionali ed europee che disciplinano il momento di effettuazione dell’operazione (art. 6 del Decreto IVA e artt. 31 e 32 della Direttiva IVA) deve potersi considerare effettuata in Italia, o comunque sul territorio doganale europeo, così da poter beneficiare del regime di non imponibilità, previsto per le cessioni di beni che, pur rilevanti ai fini dell’imposta sul valore aggiunto – in quanto realizzano sia il presupposto oggettivo, sia quello soggettivo, sia quello territoriale dell’IVA – ma che sono destinati ad essere immessi in consumo in Paesi terzi e, per questo, detassati ai fini IVA.

³⁴⁰ Conformemente a quanto stabilito dall’art. 2 della Direttiva. Preme precisare che, a differenza del Decreto IVA, la Direttiva non regola le importazioni “per materia” ossia in modo specifico e distinto rispetto alle altre fattispecie imponibili, ma secondo l’ordinario canone dato dal suddividere i vari aspetti connessi all’operazione in relazione agli elementi rilevanti ai fini

Stato³⁴¹ di beni di provenienza extraeuropea. Come si è detto, dunque, a prescindere dal fatto che dette operazioni siano realizzate da soggetti passivi IVA, nell'esercizio di imprese, arti o professioni e, cioè, anche in mancanza del c.d. presupposto soggettivo dell'imposta, che condiziona, invece, l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi³⁴². L'IVA all'importazione, pertanto, si applicherà in virtù della mera introduzione dei beni nel territorio dello Stato, a prescindere dal negozio in base al quale è avvenuto il trasferimento e dai requisiti dei soggetti che hanno effettuato l'importazione³⁴³. Sono, pertanto, imponibili anche le importazioni di beni effettuate da privati, che non agiscano nell'esercizio di impresa, arti o professioni. Dal punto di vista oggettivo, poi, l'importazione ai fini IVA è molto più aderente alla disciplina doganale rispetto alle esportazioni che, come detto, considerate nella loro qualificazione doganale rappresentano solo uno dei requisiti necessari per aversi cessione all'esportazione ai fini IVA. Infatti, ai sensi dell'art. 67, co. 1, del Decreto IVA si considerano "importazioni" le operazioni di immissione in libera pratica (lett. a)³⁴⁴; le operazioni di perfezionamento attivo

dell'imposizione (territorialità, base imponibile, eccezioni, ecc.). Ai sensi dell'art. 30 della Direttiva IVA si considera "importazione di beni" l'ingresso nel territorio dell'Unione:

1. di un bene che non è in libera pratica ai sensi dell'art. 24 del Trattato CE (oggi art. 229 del TFUE), ovvero
2. di un bene in libera pratica proveniente da un territorio terzo che non fa parte del territorio doganale dell'Unione.

Ai fini della definizione del luogo delle importazioni di beni, è la stessa Direttiva IVA a stabilire, agli artt. 60 e 61, che l'importazione di beni è effettuata nello Stato membro nel cui territorio si trova il bene nel momento in cui entra nell'Unione. Sono previste deroghe nel caso in cui, al momento dell'ingresso nell'Unione, la merce sia vincolata ad un regime sospensivo o di esenzione totale dai dazi all'importazione o ad un regime di transito esterno. In questi casi l'importazione si considera effettuata nello Stato membro nel cui territorio il bene è svincolato da tali regimi. Dunque, anche il legislatore europeo tratta la materia rinviando a concetti esterni all'IVA e propri della materia doganale. Lo stesso art. 275 della Direttiva IVA dispone esplicitamente che le formalità relative all'importazione di beni di cui all'art. 274 sono identiche a quelle previste dalle vigenti disposizioni doganali relative all'importazione di beni nel territorio doganale europeo.

³⁴¹ Preme precisare sin da subito, ma avremo comunque modo di tornare sul punto poco più avanti, che l'IVA all'importazione viene riscossa sul territorio dello Stato membro in cui il bene viene immesso in consumo, a prescindere dalla dogana in cui è stato immesso in libera pratica all'interno del territorio doganale dell'Unione europea.

³⁴² Sul punto, fra gli altri, si vedano Comelli A., *IVA comunitaria e IVA nazionale*, cit.; Filippi P., *L'imposta sul valore aggiunto*, cit.; Mattarelli F., *I rapporti con l'estero*, cit.; Boria P., *Il sistema tributario*, UTET, Torino, 2008.

³⁴³ Cfr. in questo senso, Cassazione, sentenza del 16 novembre 1992, n. 12263.

³⁴⁴ Ex art. 201 CDU. I beni immessi in libera pratica sono quelli in relazione ai quali si è provveduto all'espletamento delle formalità doganali ovvero, in via generale, al pagamento dei dazi. L'immissione in libera pratica attribuisce alle merci non unionali la posizione doganale di merci unionali.

(lett. b)³⁴⁵; le operazioni di ammissione temporanea di beni destinati ad essere riesportati (lett. c)³⁴⁶; le operazioni di immissione in consumo di beni provenienti dal monte Athos, dalle isole Canarie e dai Dipartimenti francesi d'oltre mare (lett. d). Inoltre, ai sensi del secondo comma dell'art. 67 del Decreto IVA, sono considerate soggette all'imposta in qualità di importazioni anche le operazioni di reimportazione a scarico di esportazione temporanea fuori dal territorio europeo e la reintroduzione di beni precedentemente esportati fuori dall'Unione europea. Nel primo caso, si tratta di operazioni che consistono nella reintroduzione nel territorio italiano di beni precedentemente inviati fuori dell'Unione in regime di temporanea esportazione, per essere lavorate, trasformate o riparate in un paese estero. Nel secondo caso, invece, abbiamo a che fare con operazioni di reintroduzione di merci precedentemente esportate a titolo definitivo, al fine di evitare, evidentemente, manovre elusive tese a porre in essere operazioni non assoggettate ad Iva.

La *ratio* dell'applicazione dell'IVA sulle importazioni va individuata nell'esigenza di sottoporre le merci di provenienza estera ad un onere fiscale almeno pari a quello sopportato, nello Stato di immissione in consumo, dalle merci nazionali della medesima specie merceologica, così che tutti i beni immessi nel mercato interno possano fruire di identiche condizioni concorrenziali³⁴⁷. Ciò in attuazione del principio del paese di destinazione che, come detto, governa il commercio con i paesi terzi, in applicazione del quale vengono detassate le cessioni all'esportazione, avendo per oggetto beni destinati ad essere immessi in consumo in un territorio terzo e, di converso, appunto, tutti i beni che entrano nel territorio doganale dell'Unione devono scontare l'imposta sul valore aggiunto, a prescindere dal fatto che vi siano introdotti da un soggetto passivo IVA. L'IVA all'importazione, è importante precisarlo, ha natura analoga all'imposta applicata

³⁴⁵ Con l'espressione «perfezionamento attivo» si fa riferimento al regime doganale cui sono sottoposte le operazioni di temporanea importazione di beni originari di Paesi terzi rispetto all'Unione europea, i quali vengono sottoposti a lavorazione all'interno del territorio comunitario, con successiva «riesportazione» verso Paesi extra Ue dei prodotti compensatori ottenuti attraverso tali processi di lavorazione.

³⁴⁶ Si tratta di operazioni soggette ad Iva relative a beni che sono destinati ad essere riesportati «tal quali», che non fruiscono di esenzione totale dei dazi di importazione.

³⁴⁷ Sul punto, Cfr. Mandò G., Mandò D., *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2010, p. 1031; Potito E., *Le imposte indirette sugli affari*, Milano, 1995, p.120.

alle cessioni di beni all'interno dello Stato³⁴⁸, e non costituisce un diritto di confine³⁴⁹. Questo nonostante non venga autoliquidata per masse dal contribuente, ma applicata per ogni singola operazione secondo la normativa doganale³⁵⁰.

³⁴⁸ In questo senso, Cfr. Bosi P., Guerra M.C., *I tributi nell'economia italiana*, Bologna, 2010, p. 205; Mattarelli F., *I rapporti con l'estero*, in Aa.Vv., *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, p. 851.

³⁴⁹ Né una tassa ad effetto equivalente al dazio doganale vietata dagli artt. 34 e 35 del TFUE, quale sarebbe un onere pecuniario imposto unilateralmente da uno Stato, sia all'atto dell'importazione, sia in un momento successivo, che colpisca i prodotti importati con esclusione dei corrispondenti prodotti nazionali, incidendo sulla libera circolazione delle merci alla stregua di un dazio doganale. In questo senso si vedano CGUE, sentenza del 14 dicembre 1962, cause riunite C-2 e 3/62, *Commissione c. Lussemburgo e Belgio*, ECLI:EU:C:1962:45; sentenza del 5 maggio 1982, causa C-15/81, *Schul*, ECLI:EU:C:1982:135; nonché Cassazione, sentenza del 4 luglio 2007, n. 36198 e sentenza del 11 novembre 2004, n. 10180; nonché, in dottrina Tesauro G., *Diritto dell'Unione Europea*, CEDAM, 2012.

³⁵⁰ Ciò che attiene, unicamente, al regime applicativo. Si osservi, in senso conforme sul punto, quanto sostiene la Cassazione, con la sentenza n. 19194/2006 che: “*non vi è differenza 'qualitativa' tra i due versamenti IVA*”, cioè tra l'IVA all'importazione e l'IVA sulle cessioni interne, “*restano distinti i regimi applicativi caratterizzati – per l'un tributo – da procedure singolari che seguono i diritti di confine, per l'altro da autoliquidazioni periodiche connesse a particolari adempimenti formali ...*”. A conferma della medesima natura di imposta sui consumi, a che dell'IVA all'importazione si veda, inoltre, la recente sentenza della Corte di Giustizia del 2 giugno 2016, emessa per le cause riunite C-226/14 e C-228/14, *Eurogate Distribution e DHL Hub Leipzig*, ECLI:EU:C:2016:405, in cui la Corte nega l'automatismo tra IVA all'importazione ed obbligazione doganale sorta a causa di inosservanza delle formalità doganali. In tali casi, ai fini IVA, precisano i giudici europei, occorre verificare se le merci estere possano essere considerate immesse nel circuito economico dell'unione europea e, quindi, considerarsi oggetto d'importazione (in applicazione del principio di destinazione, ciò che giustifica la necessità di assoggettare ad imposizione le importazioni, da chiunque effettuate, in equilibrio alla detassazione delle cessioni all'esportazione). Ciò significa che, in linea di principio, può sorgere l'obbligo di pagare l'IVA all'importazione simultaneamente al sorgere dell'obbligazione doganale, sorta a causa dell'inosservanza di formalità doganali (Cfr. sul punto CGUE, sentenza del 25 giugno 2015, C-187/14, *DSV Road*, ECLI:EU:C:2015:421). Tale conclusione, tuttavia, precisano i giudici, è circoscritta alle merci che si trovano nel territorio doganale dell'Unione e non riguarda le merci che sono state riesportate. Tuttavia, laddove, come nei casi di specie, le merci abbiano lasciato il territorio doganale dell'Unione, tali merci non possono considerarsi introdotte materialmente nel circuito economico dell'Unione e, pertanto, l'IVA all'importazione non è dovuta.

CAPITOLO III

ESECUZIONE DELLE CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE E LEGITTIMA APPLICAZIONE DEL REGIME

1. CESSIONE ALL'ESPORTAZIONE E CENTRALITÀ DEGLI ASPETTI ESECUTIVI

Sin qui, dunque, si è tentato di chiarire dapprima il profilo territoriale e quello oggettivo che giustificano l'applicazione dello specifico regime di non imponibilità delle cessioni all'esportazione. Si è verificato come la nozione di "cessione di beni" sia unica in tutto il sistema IVA, comportando il trasferimento a titolo oneroso, ossia verso un corrispettivo, da un soggetto passivo al proprio cessionario, sia o meno esso stesso soggetto passivo, del diritto di proprietà o di un altro diritto reale di godimento, sui beni oggetto dell'operazione.

Ciò posto, quello che caratterizza le cessioni all'esportazione, nel sistema dell'IVA, come si è già avuto occasione di sottolineare, è l'aspetto esecutivo delle stesse, ovvero il trasporto o la spedizione dei beni oggetto dell'operazione fuori dal territorio doganale europeo, non semplicemente fuori dal territorio nazionale. Trasporto che diventa garanzia di effettività della cessione all'esportazione stessa, integrando il profilo oggettivo dell'operazione e, per l'effetto, legittimando l'applicazione dello specifico regime di non imponibilità. Si è detto, inoltre, e qui giova brevemente rammentarlo, che per aversi "cessioni all'esportazione" non imponibili ai fini IVA è necessario che le cessioni di beni oggetto dell'operazione si verifichino sul territorio dello Stato³⁵¹, così da poter essere considerate operazioni rilevanti ai fini IVA e, per l'effetto, in considerazione del loro trasporto o della loro spedizione fuori dal territorio doganale europeo³⁵², essere soggette all'applicazione dello specifico regime di non imponibilità³⁵³.

Emerge, dunque, la centralità degli aspetti esecutivi dell'operazione. Solo nella misura in cui i beni oggetto della cessione vengono effettivamente trasportati

³⁵¹ È, in altri termini, necessario che, secondo quanto previsto dalle norme nazionali ed europee sull'effettuazione delle operazioni, in combinato disposto con quelle che disciplinano la territorialità, le cessioni di beni si considerino effettuate sul territorio dello Stato e, più in generale, sul territorio doganale europeo.

³⁵² Per ivi essere immesse in consumo.

³⁵³ Previsto dall'art. 146 della Direttiva IVA e, in attuazione, dall'art. 8 del Decreto IVA.

fuori dal territorio doganale europeo, per ivi essere immessi in consumo, tale cessione può essere qualificata “all’esportazione” e, per l’effetto, beneficiare del regime di non imponibilità. Inoltre, dalla specifica modalità di esecuzione del trasporto o della spedizione fuori UE, dipende la tipologia di esportazione posta in essere. A seconda, infatti, che il trasporto o la spedizione siano curati direttamente o in nome del cedente, ovvero del cessionario non residente o per suo conto, cambiano alcune delle condizioni da rispettare perché l’operazione possa effettivamente beneficiare del regime di non imponibilità. Ciò che, per altro, ancora una volta dimostra come il trasporto, da elemento di mero fatto, nelle operazioni di cessione all’esportazione, diventi parte dello stesso profilo oggettivo dell’operazione.

In questo senso, l’art. 8 del Decreto IVA, conformemente al dettato della Direttiva IVA sul punto, alla lett. a) disciplina le c.d. “esportazioni dirette”, ovvero quelle eseguite mediante trasporto o spedizione dei beni fuori dal territorio europeo “*a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o dei commissionari di questi*”; mentre alla lett. b) disciplina le c.d. “esportazioni improprie o indirette”, ovvero quelle per cui il trasporto o la spedizione fuori Europa, entro novanta giorni dalla consegna³⁵⁴, “*a cura del cessionario non residente o per suo conto*”. La centralità del contratto concluso dalle parti, già messa in luce nelle pagine precedenti, ai fini della stessa configurabilità di una cessione all’esportazione in quanto tale, con particolare riferimento alla volontà o meno di trasferire a titolo oneroso la proprietà dei beni trasportati fuori dall’Unione, si riconferma anche per quanto riguarda i profili esecutivi dell’operazione. A tal fine, assumono particolare rilevanza le condizioni di consegna della merce, esplicitate attraverso le clausole c.d. Incoterms®. Come meglio vedremo nelle prossime pagine, infatti, quelle riconducibili al gruppo C³⁵⁵ ed al gruppo D³⁵⁶ identificano le “esportazioni dirette” di cui alla lett. a) dell’art. 8

³⁵⁴ Sulla natura di tale termine, che ha generato non poche perplessità, avremo modo di soffermarci in seguito.

³⁵⁵ CPT – Carriage Paid to; CIP – Carriage and Insurance Paid to; CFR – Cost and Freight; CIF – Cost, Insurance and Freight.

³⁵⁶ DAF – Delivered at Frontier (versione *INCOTERMS 2000*); DES – Delivered Ex Ship (versione *INCOTERMS 2000*); DEQ – Delivered EX Quay (versione *INCOTERMS 2000*); DDU – Delivered Duty Unpaid (versione *INCOTERMS 2000*); DDP – Delivered Duty Paid (presente anche nella versione *INCOTERMS® 2010*); DAT – Delivered at Terminal (versione *INCOTERMS® 2010*); DAP – Delivered at Place (versione *INCOTERMS® 2010*).

del Decreto IVA, mentre quelle riconducibili al gruppo E³⁵⁷ ed al gruppo F³⁵⁸ identificano le “esportazioni indirette” di cui alla lett. b) dell’art.8 del Decreto IVA.

1.1. CLAUSOLE INCOTERMS® E LORO INFLUENZA SULLA NON IMPONIBILITÀ DELLE CESSIONI ALL’ESPORTAZIONE

Nella negoziazione e nella redazione del contratto di compravendita internazionale è, dunque, di estrema importanza la corretta indicazione delle condizioni di consegna, o meglio, dei termini di resa, dei beni oggetto di cessione all’esportazione. Da tali clausole, deputate, appunto, a regolare le obbligazioni inerenti il trasporto dei beni fuori dal territorio doganale europeo, infatti, dipende la stessa possibilità di qualificare l’operazione come cessione all’esportazione e, quindi, la stessa possibilità di applicare all’operazione lo specifico regime di non imponibilità.

A questo proposito, l’esigenza di pervenire ad un’interpretazione sostanzialmente uniforme a livello universale delle clausole più frequentemente utilizzate nel commercio internazionale e destinate a disciplinare gli aspetti relativi alle modalità di consegna ed al regime dei costi e dei rischi nel contratto di compravendita indusse la Camera di Commercio Internazionale ad avviare, sin dal 1920, un’opera di ricerca conoscitiva ed interpretativa della pratica mercantile internazionale, che portò alla successiva elaborazione e pubblicazione di diverse versioni, di volta in volta aggiornate, dei principali *Trade Terms*, più frequentemente utilizzati negli scambi commerciali internazionali. Già nel 1920, dunque, in occasione del Congresso istitutivo della Camera di Commercio Internazionale, tenutosi a Parigi, si manifestò l’intenzione di fornire un adeguato contributo interpretativo agli operatori economici, relativamente alle clausole dagli stessi impiegate nelle contrattazioni internazionali, per il mezzo di una raccolta delle più ricorrenti nella prassi commerciale. In particolare, data l’esistenza di difformità interpretative fra gli operatori dei diversi Paesi circa il significato da attribuire ai termini di consegna, in tale sede si avvertì l’esigenza di

³⁵⁷ EXW – Ex Works

³⁵⁸ FCA – Free Carrier; FAS – Free Alongside Ship; FOB – Free on Board.

accertare l'interpretazione degli usi commerciali locali maggiormente utilizzati nei differenti Paesi, così da fornire agli operatori economici un quadro il più possibile completo e preciso di tali diverse interpretazioni. A tal fine la Camera di Commercio internazionale avviò un'apposita indagine conoscitiva, attraverso la compilazione di un articolato questionario, tra le associazioni di categoria, le borse merci ed altri organismi particolarmente qualificati dei vari Paesi, sui problemi derivanti dall'utilizzazione di tali termini e sulle soluzioni interpretative più comunemente adottate in un determinato settore commerciale³⁵⁹. I risultati di tale indagine furono pubblicati nel 1923 nella raccolta intitolata "*Trade Terms – Termes Commerciaux*", nella quale vennero evidenziate, per ogni singolo termine commerciale, le difformità interpretative riscontrate nei diversi Paesi in cui era stata condotta l'indagine, al fine di costituire un utile strumento operativo per in sede di contrattazioni internazionali. Nel 1928 venne pubblicata una nuova edizione di tale raccolta con cui la Camera di Commercio Internazionale si propose, non solo di fornire un'elencazione delle sigle più ricorrenti nel commercio internazionale, ma anche di prospettare regole uniformi in grado di garantire maggiore sicurezza e certezza nelle operazioni commerciali³⁶⁰. Nel 1935, poi, vennero approvate le prime "Regole Internazionali per l'interpretazione dei Termini Commerciali", nella più nota denominazione di Incoterms 1936³⁶¹, che contenevano una definizione analitica e completa dei diritti e dei doveri del venditore e del compratore per ognuna delle undici clausole ivi richiamate. Dopo la fine della Seconda Guerra Mondiale si decise di procedere ad un'ampia revisione dell'edizione del 1936, giungendo all'approvazione di una nuova versione degli Incoterms nel Congresso tenutosi a Vienna nel 1953. Tale edizione differiva dalla precedente per il fatto che, nel definire il contenuto delle obbligazioni a carico del venditore e del compratore in relazione a ciascuna clausola, il Comitato dei termini commerciali della Camera di Commercio Internazionale intese fare riferimento³⁶² alla "*prassi più diffusa nel commercio*

³⁵⁹ Per una più ampia ed approfondita analisi di questi aspetti si rinvia a Bonell M.J., *Le regole oggettive del commercio internazionale*, Milano, 1976; Astolfi A., voce *Incoterms*, in *Enc. Giur. Treccani*, 1995; Tosello M., Frignani A., *Il contratto internazionale*, in *Tratt. dir. comm. e dir. pubbl. dell'economia*, CEDAM, 2010.

³⁶⁰ Cfr. sul punto Astolfi A., voce *Incoterms*, cit.; Cavazzuti F., *La clausola CIF*, Bologna, 1969.

³⁶¹ Incoterms è un marchio registrato solo dal 2010, per questo il simbolo ®, va necessariamente indicato solo da quella versione in poi.

³⁶² Come si legge nella Introduzione ufficiale al testo degli Incoterms 1953.

internazionale”, non accogliendo la proposta di “*inserire talune nuove regole tendenti a migliorare certe pratiche commerciali correnti*” e superando, così, ogni ambizione innovativa per lasciare spazio solamente a quelle clausole di ampia e comprovata diffusione nella realtà commerciale³⁶³. Modifiche ed integrazioni agli Incoterms® vennero apportate dalla Camera di Commercio Internazionale nelle edizioni 1967³⁶⁴, 1976³⁶⁵, 1980³⁶⁶, 1990³⁶⁷, 2000 ed, infine,

³⁶³ Rispetto alla precedente edizione del 1936, gli Incoterms 1953 completano solo nove dei precedenti undici termini, essendo state eliminate le clausole “*free ...*” – porto d’imbarco e “*free or free delivered ...*” – luogo di destinazione, in quanto il loro significato risultava nella pratica piuttosto incerto e controverso.

³⁶⁴ In questa versione furono introdotti due nuovi termini: “*Reso frontiera ... luogo di consegna convenuto*” e “*Reso sdoganato ... luogo di destinazione convenuto nel paese di importazione*”.

³⁶⁵ Rispetto all’edizione del 1967, negli Incoterms 1976 viene aggiunta la nuova clausola “*FOB aeroporto*”.

³⁶⁶ L’edizione del 1980 contiene quattordici termini, fra cui quelli dell’edizione 1953, le integrazioni apportate nel 1967, nel 1976, oltre a due nuove clausole, “*Franco vettore*” e “*Nolo/Porto e assicurazione pagati*”, mentre il termine “*Nolo/Porto pagato*” viene adattato per essere utilizzato per qualsiasi modalità di trasporto, compreso il trasporto multimodale. Gli Incoterms 1980 presentano, infatti, due importanti innovazioni: in primo luogo, la polivalenza di alcuni termini (FRC, CIP, CPT), così da poter essere adottati per qualsiasi modalità di trasporto, compreso il trasporto multimodale, in contrapposizione ai termini tradizionali inerenti a specifiche modalità di trasporto (FAS, FOB, CIF, DES, DEQ per il trasporto marittimo, FOR per quello ferroviario e FOA per quello aereo); in secondo luogo, una sempre maggiore attenzione rivolta al soggetto che esegue il trasporto, per cui i termini introdotti in questa edizione prevedono che la consegna dei beni al compratore abbia luogo nel momento in cui il vettore entra in possesso dei beni.

³⁶⁷ L’edizione del 1990, volta all’adeguamento dei termini al crescente uso nel commercio internazionale della trasmissione elettronica dei dati (EDI – *Electronic Data Interchange*), nonché all’adattamento del contenuto dei termini alle mutate tecniche di trasporto, in particolare, alla diffusa utilizzazione del carico in *containers*, al trasporto multimodale ed al trasporto *roll-on/roll-off* con veicoli stradali e vagoni ferroviari nel trasporto marittimo a breve distanza, presenta numerosi aspetti innovativi. Sotto il profilo formale, gli Incoterms 1990 introducono un nuovo modo di presentazione dei termini commerciali, che si differenzia nettamente dalle precedenti edizioni, oltre la previsione di una serie di suggerimenti e di opzioni indirizzati agli utilizzatori e di una definizione generale in relazione ad ogni termine. I tredici termini commerciali, contenuti nell’edizione del 1990, sono raggruppati in quattro distinte categorie individuate dalla lettera iniziale delle rispettive sigle (E, F, C, D), sulla base di due fondamentali criteri: il luogo di consegna dei beni e il soggetto che assume l’obbligo di concludere il contratto di trasporto e di assicurazione della merce (ciò che ai nostri fini incide sia sull’*an* della applicabilità del regime di non imponibilità – dovendo risultare come luogo di consegna definitiva un paese terzo rispetto al territorio doganale UE – sia sul *quantum* – dato che a seconda che sia il cedente o il cessionario a farsi carico dell’obbligazione di trasporto l’operazione qualificata come cessione all’esportazione deve rispettare limiti e condizioni previsti per le esportazioni dirette, piuttosto che per quelle indirette). Inoltre, in relazione ad ogni termine commerciale, gli obblighi gravanti sulle parti vengono suddivisi in dieci titoli diversi, rispettivamente raggruppati sotto la lettera A per contraddistinguere quelli del venditore e sotto la lettera B per indicare quelli del compratore, in modo da costituire una parallela corrispondenza fra le obbligazioni del venditore e quelle del compratore. Sotto il profilo sostanziale, viene introdotto nell’edizione del 1990 il nuovo termine DDU (*Reso non sdoganato*) che, utilizzato nelle vendite all’arrivo, è speculare al termine DDP (*Reso sdoganato*), differenziandosi da quest’ultimo, appunto, solo per il fatto che è il compratore ad assumersi l’obbligo di adempiere alle formalità doganali per l’importazione della merce; viene revisionato il termine FCA (*Franco vettore*), al fine di rendere possibile l’adattamento a qualsiasi tipo di trasporto, indipendentemente dalle modalità e dalla combinazione delle differenti modalità

nella attuale versione degli Incoterms® 2010, al fine di adeguare le nuove regole alle mutate condizioni ed esigenze della pratica del commercio internazionale, influenzate soprattutto dalla progressiva evoluzione delle tecniche di trasporto: la diffusa utilizzazione del carico in *containers*, il trasporto multimodale, il trasporto *roll-on/roll-off* con veicoli stradali e vagoni ferroviari nel trasporto marittimo a breve distanza³⁶⁸. Le numerose edizioni degli Incoterms, avendo conseguito un'ampia diffusione a livello internazionale, hanno incontestabilmente esercitato una significativa influenza nella promozione di un'interpretazione uniforme delle clausole di consegna. Non si deve dimenticare, infine, che gli Incoterms vengono frequentemente utilizzati anche da coloro che operano in Paesi che non aderiscono alla Camera di Commercio Internazionale. Del resto, anche le maggiori associazioni americane legate al commercio estero hanno assunto una posizione di particolare favore nei confronti degli Incoterms, già a partire dall'edizione del 1980, raccomandando l'uso di tali termini ai propri associati in sostituzione del *Revised American Foreign Trade Definitions*.

È opportuno nuovamente sottolineare che nelle varie versioni degli Incoterms, la Camera di Commercio Internazionale, non si è limitata ad individuare e descrivere il significato dei termini di consegna comunemente utilizzati nel commercio internazionale, ma ha anche svolto un attento ed accurato lavoro di revisione di ogni termine, anche se quelli di più antica tradizione e più diffusa utilizzazione sono, di fatto, rimasti immutati.

Al di là di quanto la Camera di Commercio Internazionale si è data carico di volta in volta di precisare in occasione della presentazione di ogni singola revisione di

di trasporto utilizzate; vengono aboliti i termini FOA (*Franco aeroporto*) e FOR/FOT (*Franco vagone/autocarro*), che richiamavano particolari e specifiche modalità di trasporto.

³⁶⁸ Con gli Incoterms® 2010 il numero delle regole è stato ridotto da 13 ad 11 rispetto agli Incoterms 2000, attraverso l'eliminazione di forme quasi del tutto non utilizzate, nei 10 anni precedenti l'emanazione degli stessi, quali il DAF, DES, DEQ e sostituendo il DDU, molto spesso utilizzato nelle cessioni Intra-UE in cui parlare di "*Duty Unpaid*" risulta inopportuno, con il DAP (*Delivered at place*) ed introducendo il DAT (*Delivered at Terminal*) volto ad incontrare la grande diffusione che i Terminal interni hanno avuto, soprattutto, nell'ultimo decennio. Per un maggiore approfondimento sul punto si rinvia a Tellarini G., *Incoterms 2000: i principali aspetti innovativi della nuova edizione redatta dalla Camera di Commercio Internazionale*, in *Resp. comunic. impr.*, Milano, 1999 e dello stesso Autore *Gli Incoterms® tra passato e presente: dall'edizione del 2000 alla nuova versione degli Incoterms® 2010 redatta dalla Camera di Commercio Internazionale*, in *Aracne*, Roma, 2012.

tali termini³⁶⁹, la Camera di Commercio Internazionale si è proposta, sin dal suo primo intervento in materia, di fornire un'interpretazione il più condivisa possibile, del significato dei termini di consegna delle merci comunemente utilizzati al fine di evitare possibili malintesi o equivoci in ordine alla loro applicazione ed interpretazione.

È opportuno precisare che gli Incoterms, e le raccolte degli stessi, non hanno alcun valore normativo, sono semplici strumenti volti ad agevolare le parti di un contratto di compravendita internazionale nel disciplinare il trasporto e la consegna delle merci oggetto della cessione internazionale. Infatti, tali clausole, assumono efficacia³⁷⁰ solo in quanto vengano richiamate dalle parti nel contratto. Ne consegue che, pur essendo diretti ad agevolare l'attività degli operatori economici, consentendo loro di avvalersi di termini di consegna delle merci con un significato uniforme, nulla impedisce alle parti, nell'esercizio della loro autonomia contrattuale³⁷¹, sia di integrare le definizioni fornite dalla Camera di Commercio Internazionale, sia anche di attribuire alle clausole Incoterms un significato diverso da quello loro attribuito dalla stessa Camera di Commercio Internazionale. In difetto di un'iniziativa in tal senso delle parti contraenti, il puro e semplice richiamo ad una delle clausole Incoterms implica l'integrale e completo recepimento, all'interno del contratto, della definizione che risulta dalla raccolta della Camera di Commercio Internazionale.

Dunque, si è detto, gli Incoterms hanno efficacia solo se ed in quanto entrino espressamente a far parte del regolamento contrattuale voluto dalle parti. Hanno la funzione di disciplinare alcune delle obbligazioni afferenti al contratto di

³⁶⁹ È opportuno nuovamente sottolineare che nelle varie versioni degli Incoterms, la Camera di Commercio Internazionale, non si è limitata ad individuare e descrivere il significato dei termini di consegna comunemente utilizzati nel commercio internazionale, ma ha anche svolto un attento ed accurato lavoro di revisione di ogni termine, anche se quelli di più antica tradizione e più diffusa utilizzazione sono, di fatto, rimasti immutati.

³⁷⁰ Il riferimento è all'art. 1372 c.c. ai sensi del quale *“il contratto ha forza di legge tra le parti. Non può essere sciolto che per mutuo consenso o per cause ammesse dalla legge”*. Tale disposizione, com'è noto, consente di attribuire valenza alla volontà delle parti nell'ambito di un contratto e, dunque, anche agli usi consolidati del commercio internazionale (ovvero nel nostro caso gli Incoterms) in quanto dalle stesse richiamati.

³⁷¹ Ex art. 1322 c.c. ai sensi del quale *“le parti possono liberamente determinare il contenuto del contratto nei limiti imposti dalla legge”*.

Le parti possono anche concludere contratti che non appartengono ai tipi aventi una disciplina particolare, purché siano diretti a realizzare interessi meritevoli di tutela secondo l'ordinamento giuridico”.

compravendita, in particolare, appunto, quelle inerenti la consegna della merce ed il conseguente passaggio dei rischi di danneggiamento o smarrimento della merce dal venditore al compratore, anche se, ovviamente, gli Incoterms non esauriscono le condizioni che regolano il contratto.

Il passaggio dei rischi, negli Incoterms, indicato come “punto critico”³⁷² è quel momento in cui le singole clausole stabiliscono il trasferimento dal cedente al cessionario del rischio di perdita o danneggiamento della merce³⁷³.

Nulla, invece, hanno a che vedere con il trasferimento della proprietà, essendo questo aspetto regolato dai diversi ordinamenti giuridici³⁷⁴.

Sul punto, l'ultima versione degli Incoterms®2010 ribadisce espressamente che tali regole disciplinano solo alcuni degli aspetti de contratto di compravendita quali, appunto, il trasporto, l'assicurazione, le modalità di consegna della merce, il regime dei rischi e delle spese di trasporto, non prendendo in considerazione gli aspetti relativi al pagamento del prezzo, al trasferimento della proprietà, alle conseguenze derivanti dalla violazione del contratto. Relativamente al fenomeno delle varianti delle regole Incoterms®, nell'introduzione alla nuova edizione la

³⁷² Il “punto critico” indica, appunto, il luogo e il momento in cui avviene la consegna, con il conseguente passaggio dei rischi da cedente a cessionario.

³⁷³ Nel nostro ordinamento vige il principio c.d. *res perit domino*, in virtù del quale il pregiudizio cagionato dal perimento di una *res* deve essere sopportato dal proprietario. La dottrina ritiene che tale principio sia derogabile. Tale criterio, in ogni caso, è estraneo alla disciplina della vendita internazionale di beni mobili. A norma della Convenzione delle Nazioni Unite, adottata a Vienna l'11 aprile 1980 (ratificata ed eseguita in Italia ai sensi della l. 11 dicembre 1985, n. 765), il rischio è trasferito all'acquirente all'atto della consegna dei beni al medesimo o al trasportatore (art. 67 e 69), posto che le parti possono liberamente disciplinare queste obbligazioni, ad esempio attraverso l'inserimento nel contratto di una clausola Incoterms. Più approfonditamente, sul punto, si vedano Delfini F., *Autonomia privata e contratto*, GIAPPICHELLI, Torino, 2017 e Fava P. (a cura di), *Il contratto*, GIUFFRÉ, 2012.

³⁷⁴ Alcuni Paesi, quali ad esempio Italia, Francia e Portogallo, si fondano, per quanto riguarda il trasferimento della proprietà per atto fra vivi, sul principio consensualistico in virtù del quale i requisiti necessari per il passaggio della proprietà sono la causa ed il consenso; in altri Paesi, quale ad esempio la Spagna, vengono richiesti, per il trasferimento della proprietà, non solo i requisiti della causa e del consenso, ma anche quello della materiale consegna dei beni oggetto del contratto³⁷⁴. In altri ancora, è il caso ad esempio della Grecia, la causa non è un requisito del contratto e, quindi, non è necessaria per il trasferimento della proprietà per il quale l'unico requisito necessario è la c.d. *traditio*, requisito indispensabile, nel diritto romano, per il trasferimento della proprietà per atto fra vivi. Non bastava la concorde volontà dell'alienante e dell'acquirente, occorreva altresì la consegna della cosa alienata. Nel corso dell'epoca intermedia ai requisiti del consenso delle parti e della consegna, concepita come *modus acquirendi*, si era aggiunse un terzo requisito: il *titulus acquirendi*, ossia la causa del contratto traslativo, la giustificazione del trasferimento della proprietà che poteva essere la vendita, la permuta, e così via. Sul punto si veda Galgano F. (a cura di), *Atlante di diritto privato comparato*, ZANICHELLI, V ed., 2011.

Camera di Commercio Internazionale si limita a precisare che le parti possono introdurre modifiche o adattamenti al termine ufficiale. Le parti devono indicare chiaramente nel contratto quali effetti intendono attribuire alla modifica del termine commerciale richiamato nel contratto. L'introduzione agli Incoterms®2010 precisa, infatti, che se la ripartizione delle spese viene modificata dalle parti nel contratto, queste ultime devono anche specificare se intendono modificare il c.d. "punto critico", ovvero il momento del passaggio del rischio dal venditore al compratore.

Rispetto agli Incoterms 2000, la versione del 2010 presenta numerose e significative novità tra cui, in particolare, la netta suddivisione dei termini commerciali in due gruppi, distinguendo quelli destinati alle vendite eseguite con qualsiasi modalità di trasporto e quelli destinati alle vendite eseguite con trasporto marittimo dei beni; la riduzione dei termini da tredici ad undici, con l'abolizione dei termini commerciali DAF, DES, DEQ, DDU, e l'introduzione di due nuovi termini, il DAT e il DAP; la previsione di nuovi adempimenti in materia di *security*; la modifica del *point of delivery* nei tradizionali termini marittimi, FOB, CFR e CIF. Con l'edizione degli Incoterms®2010 gli undici termini commerciali sono stati raggruppati in due distinte categorie, in ragione della modalità di trasporto utilizzata per il trasferimento dei beni dallo stabilimento del venditore a quello del compratore³⁷⁵.

La prima categoria, "Regole per qualunque modo di trasporto", include sette termini commerciali (EXW, FCA, CPT, CIP, DAT, DAP, DDP), che possono essere utilizzati indipendentemente sia dalla modalità di trasporto prescelta, sia dal fatto che si faccia ricorso ad una o più modalità di trasporto. La seconda categoria, "Regole per il trasporto marittimo o per vie d'acqua interne", include, invece, quattro termini commerciali (FAS, FOB, CFR, CIF), che devono essere utilizzati esclusivamente quando le merci vengono trasportate per mare o per vie navigabili interne. Come si è pocanzi anticipato, la nuova edizione degli Incoterms® ha abolito quattro termini commerciali del gruppo D (DAF, DES, DEQ, DDU),

³⁷⁵ Abbandonando, così, la classificazione dei termini in quattro gruppi, seguita dalle precedenti edizioni.

ritenuti ormai obsoleti³⁷⁶, introducendo, in sostituzione di essi, due nuovi termini, DAT (*Reso al terminal*)³⁷⁷ e DAP (*Reso al luogo di destinazione*)³⁷⁸. Nell'attuale versione degli Incoterms® i termini di resa appartenenti al gruppo D sono, pertanto, ridotti a tre, DAT, DAP, DDP³⁷⁹, ricompresi tutti nella categoria

³⁷⁶ Si è ritenuto che tali termini rappresentassero “condizioni non molto usate nelle transazioni mercantili perché fonte, a volte, di qualche incertezza interpretativa di troppo, segnalata alla CCI da operatori di alcuni Paesi evoluti”, in questi termini si esprime Favaro M., *Guida ragionata agli Incoterms® 2010*, Venezia, 2011, il quale precisa che del termine DAF “non se ne sente più il bisogno, dato che la movimentazione fisica della merce in ambito comunitario in un territorio così allargato in cui di fatto sono state rimosse le dogane, non giustifica più una resa franco confine dato che lo stesso oggi non ha più il contenuto politico e doganale del passato”; “anche il termine marittimo DES, *Delivered Ex Ship*, non ha avuto grande seguito tra operatori. ... Quest'ultimo termine poneva l'eterno problema della ricerca tra chi, fra venditore e compratore avrebbe dovuto sostenere le spese di disistivaggio quando le stesse non fossero state comprese nel nolo”. L'A. aggiunge che “altra motivazione alla base della soppressione di DES e DEQ può trovarsi nel fatto che questi due termini, di esclusiva pertinenza marittima, mal si conciliano con il diritto del venditore – in un contratto con una resa estrema che pone su di lui l'obbligazione della riconsegna, per così dire, a ogni costo – di scegliersi la modalità trasporto a lui (e solo a lui) più conveniente”; infine “sulla eliminazione del DDU va detto che qui le motivazioni sono più concrete e riguardano la circolazione intracomunitaria delle merci che, non soggette al preventivo processo doganale, rende pleonastico e quindi inutile il solo citare il dazio (*duty*, appunto) all'importazione, in questo ingenerando perplessità e confusione nelle cessioni e acquisizioni tra Paesi dell'area doganale europea, in cui sia il venditore a sostenere oneri e rischi del trasporto”.

³⁷⁷ In tale termine, seguito dall'indicazione del *terminal* convenuto nel porto o nel luogo di destinazione, il venditore effettua la consegna mettendo la merce, una volta scaricata dal mezzo di trasporto, a disposizione del compratore al *terminal* convenuto nel porto o nel luogo di destinazione e sopporta tutte le spese ed i rischi connessi al trasporto e alla scaricazione della merce al *terminal* nel porto o luogo di destinazione convenuto. Il venditore, se del caso, deve sdoganare la merce all'esportazione. Per “*terminal*” si intende ogni luogo, coperto o scoperto, come una banchina, un magazzino, un piazzale per container, un *terminal* stradale, ferroviario o aeroportuale. Nella Nota esplicativa del termine si raccomanda alle parti di specificare con la massima precisione il *terminal* e, se possibile, un punto specifico all'interno dello stesso nel porto o nel luogo di destinazione convenuto, dal momento che le spese ed i rischi fino a tale punto sono a carico del venditore. Il termine DAT può essere utilizzato indipendentemente dalla modalità di trasporto prescelta ed anche in relazione ad una pluralità di modalità di trasporto. Qualora le parti pattuiscono che sia il venditore a sopportare le spese ed i rischi connessi al trasporto ed alla movimentazione della merce dal *terminal* fino ad un altro luogo dovrebbero utilizzare i termini DAP o DDP.

³⁷⁸ In tale termine, seguito dall'indicazione del luogo di destinazione convenuto, il venditore effettua la consegna mettendo la merce a disposizione del compratore sul mezzo di trasporto pronta per la scaricazione nel luogo di destinazione convenuto e sopporta tutte le spese ed i rischi connessi al trasporto della merce fino al luogo convenuto. Nella Nota esplicativa del termine si raccomanda alle parti di specificare con la massima precisione il punto nel luogo di destinazione convenuto, dal momento che le spese ed i rischi fino a tale punto sono a carico del venditore. Il venditore, se del caso, deve sdoganare la merce all'esportazione; qualora le parti desiderano che sia il venditore ad espletare anche tutte le formalità doganali relative all'importazione della merce, le parti devono utilizzare, in questo caso, il termine DDP. Il termine DAP può essere utilizzato indipendentemente dalla modalità di trasporto prescelta ed anche in relazione ad una pluralità di modalità di trasporto.

³⁷⁹ Rispetto all'edizione del 2000, la nuova versione degli Incoterms®2010 non è intervenuta a modificare sostanzialmente il termine in questione che, seguito dall'indicazione del luogo di destinazione convenuto, implica che il venditore effettui la consegna mettendo la merce a disposizione del compratore sul mezzo di trasporto pronta per la scaricazione nel luogo di destinazione convenuto e sopporta tutte le spese ed i rischi connessi al trasporto della merce fino al luogo di destinazione. Il venditore ha l'obbligo di sdoganare la merce non solo all'esportazione,

delle "Regole per qualunque modo di trasporto" e rientranti anch'essi nella categoria delle vendite all'arrivo. L'introduzione agli Incoterms®2010 chiarisce che l'adozione dei due nuovi termini, DAT e DAP, ha reso superfluo il mantenimento dei due termini marittimi, DES e DEQ, in quanto nel DAT il *terminal* convenuto può essere anche in un porto, così come nel DAP il mezzo di arrivo può essere una nave ed il luogo di destinazione convenuto può essere un porto, con la conseguenza che il DAT ed DAP possono ora essere utilizzati anche in tutti i casi in cui in precedenza venivano usate le regole DEQ e DES.

Posta questa sommaria descrizione dell'attuale versione dei termini di resa, nonché degli obblighi reciproci che le parti intendono disciplinare attraverso il loro richiamo nel contratto di compravendita, quello che interessa ai nostri fini è comprendere come tali clausole, che disciplinano le obbligazioni inerenti al trasporto, influiscano sulla configurabilità delle cessioni all'esportazione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto.

A questo fine risulta utile analizzare le operazioni di cessione all'esportazione in triangolazione. Operazioni nelle quali l'elemento essenziale del trasporto è articolato in maniera del tutto particolare.

Più precisamente, la norma³⁸⁰ considera non imponibili, oltre le cessioni all'esportazione cc.dd. dirette, ovvero la fattispecie tradizionali di vendita diretta dal cedente nazionale al cessionario extraeuropeo, anche quelle al cessionario nazionale che, intervenendo nell'operazione, acquista e, a sua volta, rivende il bene al cessionario extraeuropeo. In pratica, l'esportazione in triangolazione è caratterizzata dalla partecipazione di tre soggetti alla realizzazione di un'unica operazione, condizione che giustifica il regime stesso di non imponibilità dell'operazione tra i primi due soggetti, formalmente "interna". Quanto ai

ma anche all'importazione, espletando tutte le relative formalità doganali. Nella Nota esplicativa del termine si raccomanda alle parti di specificare con la massima precisione il punto nel luogo di destinazione convenuto, dal momento che le spese ed i rischi fino a tale punto sono a carico del venditore, nonché di utilizzare piuttosto la regola DAP, qualora le parti desiderino che sia il compratore a sopportare tutti i rischi e le spese dello sdoganamento della merce all'importazione. Il termine DDP può essere utilizzato indipendentemente dalla modalità di trasporto prescelta ed anche in relazione ad una pluralità di modalità di trasporto. Come nella precedente edizione degli Incoterms, anche in quella attuale si ribadisce che il termine DDP comporta il livello massimo di obbligazione per il venditore.

³⁸⁰ Sia quella Europea (art. 146, par. 1, lett. a della Direttiva IVA) sia quella nazionale (art. 8, co. 1, lett. a del Decreto IVA).

soggetti, i primi due, rispettivamente primo cedente, l'uno, e primo cessionario nonché secondo cedente, l'altro, sono soggetti nazionali, cioè identificati nel territorio nazionale, o comunque stabiliti nel territorio doganale europeo³⁸¹, mentre il terzo (secondo ed ultimo cessionario) è residente al di fuori dell'Unione Europea. La disciplina IVA sul punto, come si diceva, precisa che la non imponibilità del primo passaggio è riconosciuta a condizione che i beni siano trasportati o spediti fuori dal territorio doganale europeo a cura o a nome del cedente. Questa espressione è stata interpretata, inizialmente, dal Ministero delle finanze nel senso che il bene oggetto della triangolazione deve essere spedito direttamente dal primo cedente, al fine di evitare, per evidenti motivi di cautela erariale, che il secondo cedente ne abbia il possesso fisico sul territorio europeo³⁸². Sul punto è intervenuta una specifica norma interpretativa, l'art. 13, comma 1, della legge n. 413/1991, secondo cui *“ai fini dell'applicazione delle disposizioni contenute nella lett. a) del primo comma dell'art. 8 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633, e successive modificazioni, le cessioni ivi previste devono intendersi non imponibili sempre che l'esportazioni*

³⁸¹ Questo anche in coerenza con quanto disposto dalla nuova disciplina doganale. Infatti, ai sensi di quest'ultima, il soggetto che assume la veste di esportatore deve essere stabilito nell'Unione secondo i criteri previsti dall'art. 5, punto 31, del Reg. UE n. 952/2013 (Codice doganale dell'Unione) e, quindi, deve avere in tale territorio:

- la sede statutaria, ovvero
- l'amministrazione centrale, ovvero
- una stabile organizzazione, definita come una sede fissa d'affari in cui sono presenti in modo permanente le necessarie risorse umane e tecniche e attraverso la quale vengono espletate, in tutto o in parte, le operazioni doganali di una persona (art. 5, p.to 32, del Codice doganale dell'Unione).

Ai sensi dell'art. 1, p.to 19, lett. a) e c), del Reg. UE n. 2446/2015 (Regolamento Delegato), infatti, s'intende per esportatore:

- la persona stabilita nel territorio doganale dell'Unione che, al momento dell'accettazione della dichiarazione, è titolare del contratto concluso con il destinatario del Paese terzo e ha la facoltà di decidere che le merci devono essere trasportate verso una destinazione situata al di fuori del territorio doganale dell'Unione;
- la persona stabilita nel territorio doganale dell'Unione che ha la facoltà di decidere che le merci devono essere trasportate verso una destinazione situata al di fuori del territorio doganale dell'Unione.

Alla regola del luogo di stabilimento all'interno dell'Unione fa eccezione, in base all'art. 1, p.to 19, lett. b) del Regolamento delegato, il soggetto privato che esporta beni da trasportare nei bagagli personali che potrà quindi presentare, qualora necessario, una dichiarazione doganale in qualità di esportatore anche se residente in un Paese terzo, in quanto viaggiatore.

Si noti che, in questi casi, il soggetto intestatario della dichiarazione doganale di esportazione è il promotore della triangolazione, ovvero il cessionario intermedio.

³⁸² Sul punto cfr., agli albori della tematica delle triangolazioni ex art. 8 del Decreto IVA, la Circ. Min. 12/370205 del 9 aprile 1981, Ris. Min. 21 aprile 1986, n. 356090. Tale questione viene assorbita da un altro aspetto della tematica, sul quale ci soffermeremo più approfonditamente nel prossimo paragrafo, riguardante la prova dell'avvenuta esportazione.

risulti da documento doganale, o da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura o della bolla di accompagnamento emessa dai clienti ... nonché sulle fatture dei cessionari, a nulla rilevando, per la documentazione della cessione all'esportazione, che i documenti di cui all'art. 21 del predetto decreto n. 633 del 1972 siano emessi dagli spedizionieri o trasportatori nei confronti dei cedenti o di altri soggetti". È evidente, dunque, che ciò che rileva, innanzitutto, è che il fatto che i beni siano immessi in consumo fuori dal territorio doganale europeo³⁸³ e, inoltre, per poter correttamente identificare la disciplina applicabile all'esportazione³⁸⁴, che il trasporto sia curato dalla "parte cedente"³⁸⁵ piuttosto che dal cessionario extra-UE³⁸⁶. In questo assumono, evidentemente, rilevanza i termini di resa³⁸⁷, siano essi richiamati fedelmente al dettato delle codificazioni della Camera di Commercio Internazionale, ovvero richiamati ma modificati nel testo del contratto dalle parti³⁸⁸, per meglio adeguarli alla fattispecie del caso concreto³⁸⁹.

³⁸³ Potendo parlarsi di cessione all'esportazione ex artt. 146 della Direttiva IVA e 8 del Decreto IVA, solo nel caso in cui la merce sia destinata ad essere immessa in consumo in territori extra-UE

³⁸⁴ Ovvero per poterla considerare come esportazione diretta, seppur triangolare, ex art. 8, co.1, lett. a) del Decreto IVA ed art. 146, par. 1, lett. a) della Direttiva IVA, piuttosto che indiretta.

³⁸⁵ Per tale intendendo il primo cedente ovvero il secondo cedente in nome o per conto del primo.

³⁸⁶ Dovendosi, altrimenti, in questo caso, considerare esportazione indiretta ex art. 8, co.1, lett. b) del Decreto IVA ed art. 146, par. 1, lett. b) della Direttiva IVA.

³⁸⁷ Utilizzando, per esempio, uno dei termini Incoterms® del gruppo C o del gruppo D, la consegna della merce viene effettuata a cura della parte cedente europea, nel Paese extraeuropeo, venendo qualificata, ai fini IVA, come esportazione diretta.

³⁸⁸ Sul punto si precisa che qualora le parti si limitino ad indicare, nel regolamento contrattuale, il termine di resa prescelto senza fare riferimento agli Incoterms, la giurisprudenza di legittimità maggioritaria (sul punto si vedano le sentenze del 25 gennaio 1995, n. 892 e del 25 ottobre 1993, n. 10600) attribuisce a tale richiamo l'esclusiva funzione di individuazione delle modalità di ripartizione dei costi inerenti al trasporto dei beni oggetto di compravendita e non anche quella di disciplinare altri aspetti, quali la ripartizione dei rischi o la determinazione del luogo di consegna dei beni.

³⁸⁹ Sostanzialmente il trasporto deve risultare effettuato a cura o a nome del primo soggetto, anche per incarico del promotore della triangolazione: ma se il primo cedente trasporta i beni fuori UE per conto del promotore, può conoscere i prezzi nonché i dati identificativi del cessionario ed il promotore potrebbe non apprezzarlo per politica commerciale. Per evitarlo il promotore può incaricare un vettore terzo di effettuare il trasporto. In tutto ciò, però, deve risultare che il trasporto è effettuato, se non a nome, quanto meno a cura del primo cedente. Si ritiene sufficiente dar prova di ciò con una lettera o un fax con cui il primo cedente incarica il vettore del trasporto fuori dal territorio doganale europeo, poi il promotore preciserà il luogo esatto.

A riguardo è importante chiarire che cosa significhi esattamente "a cura o a nome del cedente". Il citato art. 13, co.1, della L. 413/91 ha, come si è detto, precisato che non importa che la fattura del trasporto dei beni all'estero sia emessa al primo cedente, ovvero al secondo, ciò che conta è che il primo cedente dimostri di essersene occupato, anche con una lettera o un fax indirizzati al vettore. Inoltre, secondo la Ris. 35/E/2010, il promotore può anche stipulare direttamente con il vettore il contratto di trasporto e ricevere e pagare la sua fattura, purché lo faccia su mandato ed in nome

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 4098/2000, risolve il nodo interpretativo dell'art. 8, comma 1, lett. a) del Decreto IVA nella sua sostanza, negando che l'espressione della norma³⁹⁰ possa implicare un obbligo di consegna all'estero da parte del solo primo cedente, ben potendosi ammettere l'intervento del primo cessionario – promotore della triangolazione – laddove l'operazione si manifesti triangolare sin dalla sua origine e tale rimanga quando il rapporto giuridico sorto fra i due soggetti nazionali, sia genericamente riconducibile ad un'unica operazione³⁹¹. Il che, peraltro, non significa che il cessionario nazionale possa liberamente ottenere la disponibilità della merce nel territorio europeo. Su questo punto i giudici di vertice sottolineano che lo scopo della norma³⁹² rimane quello di evitare operazioni fraudolente che si verificherebbero se il cessionario nazionale potesse autonomamente, ovvero al di fuori di un preventivo regolamento contrattuale con il cedente, decidere di esportare i beni³⁹³. Al di là

del primo cedente. La giurisprudenza di Cassazione, anche più recente – si veda per tutte la sentenza del 25 marzo 2011, n. 6898, cit. – ha allargato il concetto ma l'Amministrazione Finanziaria ha ribadito che ciò che importa è che il promotore della triangolazione non acquisisca la disponibilità, nel senso che si pecificherà a breve, del bene. La Corte di Giustizia, invece – si veda per tutte la sentenza del 16 dicembre 2010, emessa nella causa C-430/09, *Euro Tyre Holding BV*, cit. – non dà importanza alla disponibilità del bene da parte del secondo cedente/promotore della triangolazione, ma guarda alla sostanza dell'operazione, al risultato, cioè al fatto che il bene sia stato effettivamente trasportato fuori dal territorio doganale dell'Unione.

³⁹⁰ “*trasporto a cura o a nome del cedente*”.

³⁹¹ Tale Cassazione si allinea a quelle già richiamate parlando di onerosità, che precisano che l'operazione deve, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, essere stata voluta ab origine come cessione nazionale in vista di un trasporto a cessionario extra-UE, nel senso che tale destinazione sia riferibile alla comune volontà degli originari contraenti. Come tale deve emergere dalle pattuizioni contrattuali relative alla consegna dei beni, ovvero dai termini di resa quali, appunto, gli Incoterms (modificati o meno dalle parti).

³⁹² E più precisamente l'espressione “*a cura del cedente*”.

³⁹³ Sul punto si vedano le sentenze della Cassazione del 4 aprile 2000, n. 4098; del 10 dicembre 2010, n. 24964; del 5 giugno 2013, n. 14186; del 15 ottobre 2013, n. 13331; del 21 ottobre 2013, n. 23735; del 25 giugno 2014, n.14405; ord. del 2014, n. 25527; sentenze del 25 marzo 2011, n. 6898 e del 24 giugno 2011, n. 13951. Ad onor del vero, nonostante tale indirizzo sia di gran lunga maggioritario, vi sono delle voci discordanti all'interno della stessa giurisprudenza di legittimità. Vi sono, infatti, delle pronunce che, in via di stretta e rigorosa interpretazione del dettato normativo, prescindendo totalmente dall'elemento oggettivo della comune volontà delle parti presente *ab origine*, configurano un'operazione triangolare solo laddove l'esportazione dei beni avvenga a cura o a nome del primo cedente nazionale, eventualmente anche su incarico del promotore, senza che quest'ultimo possa intervenire nella fase del trasporto o spedizione dei beni stessi. Sul punto si vedano le sentenze della Cassazione del 21 maggio 1998, n. 5065 e del 5 settembre 2008, n. 22445.

In ogni caso, a seguito del citato ed oramai consolidato orientamento giurisprudenziale anche l'Amministrazione finanziaria ha mutato il proprio orientamento in materia, interpretando in via meno formalisticamente rigorosa e più attenta alla sostanza dell'operazione la locuzione, relativa alla fase esecutiva dell'operazione, quindi al trasporto, “a cura o a nome del cedente”, richiamata nell'art. 8, comma 1, lett. a), D.P.R. n. 633/1972.

Ad oggi, dunque, giurisprudenza di legittimità ed Amministrazione finanziaria privilegiano il carattere oggettivo della non imponibilità, ribadendo che la triangolazione di beni a destinazione

del caso specifico, il divieto di possesso da parte del secondo cessionario va, quindi, interpretato in senso giuridico, evitando così, da un lato, eccessi di formalismo³⁹⁴ e, dall'altro, facili elusioni della norma, voluta ed introdotta, in definitiva, per agevolare l'esportazione del bene, anche in forma triangolare³⁹⁵.

Da quanto sin qui detto emerge come la giurisprudenza, nazionale ed europea, anche per quanto riguarda la fase esecutiva dell'operazione, dia estrema rilevanza alla sostanza dell'operazione, alla volontà delle parti espressa nel contratto, evitando che inutili formalismi impediscano di ricondurre al regime specificamente previsto per il commercio con l'estero, determinate operazioni che

di un Paese extracomunitario (ma pure comunitario), per poter essere considerata interamente quale cessione all'esportazione (sin dal primo passaggio interno) dei beni, giova ripeterlo, "non presuppone necessariamente che vi sia la prova che il trasporto o spedizione all'estero sia avvenuto a cura o nome del cedente, quanto piuttosto che, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta come cessione nazionale in vista del trasporto a cessionario residente all'estero, nel senso che tale destinazione sia riferibile alla comune volontà degli originari contraenti". Nelle ipotesi di triangolazione con spedizione dei beni ad un soggetto extracomunitario (ma anche comunitario), quindi, il beneficio della non imponibilità per entrambi i soggetti nazionali (cedente e cedente/cessionario) non è più subordinato alla sussistenza ed alla prova dei requisiti della mancata disponibilità dei beni da parte del cessionario/cedente e – quale logica conseguenza – dell'effettuazione del trasporto a cura del cedente, bensì alla presenza della comune volontà originaria di trasferire il bene ad un cliente finale estero. Volontà che deve estrinsecarsi in una rappresentazione documentale ed essere, dunque, espressamente citata nei rapporti commerciali tra le parti, da sottoporre in caso di controlli o verifiche, all'Amministrazione procedente. Posizione, questa, confermata anche dalla giurisprudenza europea. Sul punto si vedano, fra le altre, le sentenze della Corte di Giustizia UE, del 6 aprile 2006, causa C-245/04, *EMAG Handel Eder*, ECLI:EU:C:2006:232; del 16 dicembre 2010, causa C-430/09, *Euro Tyre Holding*, ECLI:EU:C:2010:786; del 27 settembre 2012, causa C-587/10, *VSTR*, ECLI:EU:C:2012:592.

Va precisato che si tratta di un indirizzo non condiviso dalla prassi amministrativa, che esclude l'agevolazione quando il cessionario nazionale acquisisce la disponibilità dei beni che saranno consegnati al destinatario finale non residente. È stato, tuttavia, precisato che l'operazione fruisce della non imponibilità nel caso in cui il cessionario italiano stipuli il contratto di trasporto su mandato ed in nome del cedente; in questo caso, infatti, il cessionario agisce quale mero intermediario del cedente, senza mai avere la disponibilità della merce, nel pieno rispetto della *ratio* delle disposizioni in materia (ris. Ag. Entrate del 13 maggio 2010, n. 35).

³⁹⁴ Che a livello UE potrebbero sicuramente essere valutati dalla CGUE come sproporzionati allo scopo di evitare evasioni, elusioni ed abusi, un po' come è accaduto con riferimento al termine di 90 giorni previsto per le cessioni all'esportazione indirette di cui alla lett. b) degli artt. 8 e 146 – di cui si dirà più diffusamente nel prossimo paragrafo.

³⁹⁵ Preme sottolineare che la conclusione offerta dalla Corte con la sentenza del 4 aprile 2000, n. 4098 viene argomentata in relazione alla norma europea di riferimento, l'art. 15, par. 1 della direttiva 77/388 (oggi art. 146, par. 1, della direttiva 2006/112) laddove, a proposito della non imponibilità della prima cessione, è previsto che la spedizione o il trasporto debbano avvenire in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o per suo conto, ovvero in rappresentanza di quest'ultimo. Utilizzando, quanto ai termini di resa che, come detto, sono indice, fra l'altro, proprio di chi si assume l'obbligazione di trasporto/spedizione, quelli del gruppo C o del gruppo D, che indicano il trasporto a cura della parte cedente (dove per parte cedente ci si intende riferire al primo cedente, ovvero al primo cessionario in nome o per conto del primo cedente) europea, verso il cessionario extraeuropeo.

sin dalla loro origine e in tutta la rappresentazione documentale risultino concluse dalle parti come cessioni all'esportazione³⁹⁶.

In conclusione, quindi, l'utilizzo delle clausole Incoterms® può fornire un utile indizio circa il luogo effettivo di consegna dei beni, nonché il soggetto che nell'ambito della specifica operazione ha curato il trasporto o la spedizione. Posto, infatti, che il regime IVA dell'operazione di cessione all'esportazione, come si è detto, è giustificato dall'effettivo trasporto dei beni fuori dal territorio doganale dell'Unione; posto, inoltre, che nel sistema IVA è dato ampio spazio all'autonomia contrattuale e posto, infine, che a seconda del soggetto che si occupa del trasporto, nonché delle modalità con cui lo stesso viene posto in essere, dipende la tipologia di cessione all'esportazione che si considera effettuata³⁹⁷, è evidente che le clausole contrattuali utilizzate nel commercio internazionale, disciplinando le modalità esecutive del trasporto, possono significativamente incidere sulla configurazione della specifica tipologia di cessione all'esportazione posta in essere³⁹⁸.

³⁹⁶ La sostanzialità della soluzione è evidente, laddove, in estrema sintesi, si privilegia il dato di fatto (nel caso delle triangolazioni preso a paradigma) rispetto al dato formale (relativo al possesso del bene da parte del cessionario). Quest'ultimo, dunque, può occuparsi della spedizione ma deve, contemporaneamente, preoccuparsi di documentare correttamente l'operazione in modo che risulti chiaramente, sia a livello contrattuale (con l'indicazione del termine di resa corretto) sia a livello documentale (attraverso gli strumenti di prova che analizzeremo nel prossimo paragrafo) l'unicità dell'operazione, pur nelle sue varie articolazioni esecutive.

³⁹⁷ Dalla quale, peraltro, discendono non trascurabili conseguenze. In particolare, il riferimento è alle cessioni all'esportazione c.d. indirette ed a quelle c.d. triangolari in cui il profilo oggettivo dell'operazione, pur non alterato nei suoi tratti essenziali, viene disciplinato in maniera più dettagliata, con l'obiettivo di assicurare la corretta e semplice applicazione del regime di non imponibilità (esenzione all'esportazione ai sensi della Direttiva IVA) e di prevenire possibili evasioni, elusioni ed abusi (ai sensi dell'art. 131 della Direttiva IVA).

³⁹⁸ Cfr., sul punto, la Ris. Min. Fin. 28 luglio 1979, n. 411174. Nel caso in esame il contribuente aveva stipulato un contratto di fornitura di apparecchiature elettroniche militari con accessori e parti di ricambio con un acquirente estero. Veniva precisato che, nonostante la merce fosse ceduta "franco fabbrica", il trasporto era a carico del cedente. Secondo l'allora Ministero delle Finanze per rientrare nella lettera b) del comma 1, dell'art. 8 del Decreto IVA, il trasporto dovrebbe semplicemente avvenire a cura del cessionario non residente o per suo conto. Nella sostanza, quindi, se non è il cessionario a provvedervi direttamente, come avviene nella maggior parte dei casi, questi dovrebbe incaricare un terzo. L'Amministrazione finanziaria conclude che il soggetto "terzo", incaricato del trasporto/spedizione, non può coincidere con l'operatore nazionale; diversamente si dovrebbe ritenere realizzata una cessione all'esportazione diretta, ex art. 8, comma 1, lettera a) del Decreto IVA, proprio in considerazione dell'effettiva operazione posta in essere dai soggetti contraenti.

Da ciò emerge, quindi, che sicuramente le clausole contrattuali del commercio internazionale possono, appunto, incidere sulla tipologia di cessione all'esportazione posta in essere ma non sulla possibilità di qualificare l'operazione come cessione all'esportazione. Questo proprio perché essendo previsto il trasporto fuori dal territorio europeo, non può che essere all'esportazione la

A tal proposito, la stessa Corte di Giustizia UE³⁹⁹, ha sostenuto che nella ricostruzione dell'operazione, il giudice nazionale adito deve tenere conto di tutti i termini e di tutte le clausole rilevanti del contratto, idonei ad identificare con chiarezza tale luogo, ivi compresi quelli giuridicamente riconosciuti e sanciti dagli usi del commercio internazionale, quali gli Incoterms; solo qualora non sia possibile determinare il luogo di consegna in base agli accordi contrattuali si assume il luogo di consegna materiale dei beni all'acquirente, vale a dire quello di destinazione finale dell'operazione di vendita⁴⁰⁰.

Le Sezioni Unite della Cassazione, dal canto loro, non sembrano del tutto in linea con tale orientamento della Corte di Giustizia. Sul punto, hanno, infatti, affermato che i termini di resa, anche ove venga fatto esplicito riferimento alle clausole Incoterms, non dimostrano, di per sé, l'accordo delle parti sul luogo di consegna dei beni e sull'obbligazione di trasporto⁴⁰¹.

2. L'EFFETTIVA USCITA DEI BENI DAL TERRITORIO EUROPEO

2.1. USCITA DEI BENI DAL TERRITORIO DOGANALE ED EFFETTIVA CESSIONE ALL'ESPORTAZIONE

Si è evidenziato, dunque, come nelle cessioni all'esportazione ai fini IVA, l'aspetto esecutivo dell'operazione assume una rilevanza che potremmo definire sostanziale, portando ad evidenza il regolamento contrattuale delle parti. Infatti per potersi avere una cessione all'esportazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto è necessario che sia verificata la sussistenza del profilo oggettivo dell'operazione, ovvero la costituzione o il trasferimento del diritto di proprietà o di un altro diritto su di un bene mobile materiale, a titolo oneroso, essendo inoltre indispensabile per l'applicabilità del regime di non imponibilità, previsto per il commercio internazionale, il trasporto o la spedizione dei beni oggetto di cessione

cessione posta in essere. Quanto, poi, alla verifica della effettività di tale trasporto, si rimanda al prossimo paragrafo.

³⁹⁹ Cfr. sul punto CGUE, sentenza del 9 giugno 2011, causa C-87/10, *Electrosteel Europe*, ECLI:EU:C:2011:375.

⁴⁰⁰ Si veda, sul punto, CGUE, sentenza del 25 febbraio 2010, causa C-381/08, *Car Trim*, ECLI:EU:C:2010:90.

⁴⁰¹ Cfr. sul punto Cass., sent. del 20 giugno 2007, n. 14299 e Cass., sent. del 27 settembre 2006, n. 20887.

al di fuori del territorio dogale europeo a cura o nome del cedente⁴⁰², ex art. 8, co. 1, lett. a) del Decreto IVA, ovvero a cura o nome del cessionario non residente, ex art. 8, co. 1, lett. b) del Decreto IVA⁴⁰³.

Dunque, dalla ricostruzione sin qui effettuata emerge come, alla base dell'operazione di cessione all'esportazione, ci sia una cessione di beni, così come definita dalla disciplina IVA⁴⁰⁴ la quale è soggetta allo specifico regime di non imponibilità solo nell'ipotesi in cui i beni ceduti lascino effettivamente il territorio doganale europeo.

Dunque emerge la centralità degli aspetti esecutivi, nel senso che una cessione di beni, che di per se sarebbe imponibile IVA – ricorrendone tutti e tre i presupposti⁴⁰⁵ - può essere qualificata come esportazione solo nella misura in cui i beni che ne costituiscono l'oggetto vengono trasportati o spediti fuori dal territorio doganale europeo. Tale uscita deve essere effettiva ed opportunamente provata⁴⁰⁶. La delicatezza della questione emerge, in tutta la sua evidenza, a proposito delle esportazioni c.d. indirette, ovvero quelle effettuate mediante il trasporto fuori dal territorio europeo da parte del cessionario non residente prevista, a livello europeo dall'art. 146, par. 1, lett. d) della Direttiva IVA e, a livello nazionale, dall'art. 8, co. 1, lett. b) del Decreto IVA. Questo perché, perfezionandosi l'esportazione di beni – ai fini IVA – quando il potere di disporre dei beni come proprietario è stato trasmesso all'acquirente, il fornitore prova che tale bene è stato spedito o trasportato fuori dall'Unione e che, in seguito a tale spedizione il bene ha lasciato fisicamente il territorio dell'Unione. Solo in seguito al verificarsi di tutti questi elementi, diviene legittima l'applicazione dello specifico regime di non imponibilità, è piuttosto evidente che se è il cessionario

⁴⁰² Nei termini e secondo l'interpretazione nell'inciso “a cura o nome del cedente” prospettata nelle pagine precedenti.

⁴⁰³ È opportuno precisare che, a differenza delle cessioni intracomunitarie, anch'esse non imponibili nel Paese del cedente, lo *status* di soggetto passivo IVA del cessionario non è richiesto, per cui le cessioni all'esportazione continuano ad essere considerate tali – ai fini dell'applicazione dello specifico regime di non imponibilità – a prescindere dalla qualifica soggettiva del destinatario del bene (sia esso soggetto IVA o “privato consumatore”).

⁴⁰⁴ Europea e nazionale, rispettivamente all'art. 14 della Direttiva IVA ed all'art. 2 del Decreto IVA.

⁴⁰⁵ Oggettivo, soggettivo e, come si è detto, territoriale (giòva ripeterlo, se non fosse realizzato il presupposto territoriale non si avrebbe un'operazione rilevante ai fini IVA alla quale si applica uno specifico regime – quello di non imponibilità, nella fattispecie - bensì un'operazione esclusa dal campo applicativo dell'imposta).

⁴⁰⁶ Ci si soffermerà diffusamente sul tema delle prove nel prossimo paragrafo.

non residente ad occuparsi del trasporto dei beni, il cedente potrebbe avere difficoltà nel reperire prontamente la prova che la merce ha effettivamente lasciato il territorio dell'Unione. A ciò si aggiunga, inoltre, che se, da un lato, la Direttiva IVA non prevede un termine entro cui i beni devono lasciare il territorio europeo, dall'altro, è consentito ai Paesi membri imporre ai fornitori un termine ragionevole per l'effettuazione dell'operazione⁴⁰⁷.

In questo senso l'art. 8, co. 1, lett. b) del Decreto IVA stabilisce che le esportazioni c.d. indirette possono essere godere del regime di non imponibilità a condizione che i beni escano dal territorio europeo entro novanta giorni dalla consegna al cessionario non residente e che, qualora non si acquisisca la prova dell'avvenuta esportazione, ovvero quest'ultima avvenga oltre i 90 giorni prescritti, il cedente è tenuto a regolarizzare l'operazione nei trenta giorni successivi allo scadere dei 90, versando l'imposta⁴⁰⁸.

Sul punto, con la sentenza del 19 dicembre 2013 emessa nella causa C-563/2013⁴⁰⁹, si è espressa la Corte di Giustizia proprio in relazione alla legittimità del termine di novanta giorni previsto dalla legislazione ungherese – peraltro molto simile, sul punto, a quella italiana – ai fini della non imponibilità delle cessioni all'esportazione di cui all'articolo 146, paragrafo 1, lettera b) della Direttiva IVA e, più in generale, sulla possibilità per i singoli Stati membri di vincolare l'esenzione dell'operazione al rispetto di un termine per il trasferimento fisico dei beni fuori dal territorio doganale europeo, alla luce del fatto che il menzionato articolo della Direttiva IVA non prevede alcuna particolare condizione in base alla quale il bene destinato all'esportazione debba lasciare il territorio dell'Unione entro un termine perentorio⁴¹⁰. Certo è che, come previsto

⁴⁰⁷ Al fine di assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni – fra le quali rientra anche quella prevista dall'art. 146 della Direttiva IVA – e per prevenire ogni possibile evasione, elusione ed abuso. In questi termini si esprime l'art. 131 della Direttiva IVA medesima.

⁴⁰⁸ Pena l'applicazione della sanzione che va dal 50% al 100% dell'imposta, di cui all'art. 7, D.Lgs. n. 471/1997.

⁴⁰⁹ CGUE, sentenza del 19 dicembre 2013, causa C-563/12, *BDV Hungary Trading*, ECLI:EU:C:2013:854.

⁴¹⁰ La questione sottoposta al vaglio della Corte di Giustizia riguardava il caso di una società di diritto ungherese cui l'Amministrazione finanziaria, in sede di verifica, aveva disconosciuto il diritto di qualificare alcune operazioni come cessioni all'esportazione, contestando il fatto che i beni oggetto di tali operazioni non fossero stati spediti o comunque trasportati in Paesi terzi entro il termine di 90 giorni previsto dalla legislazione nazionale. In particolare la Legge (ungherese) n. CXXVII del 2007, relativa all'IVA (*Magyar Közlöny* 2007/155), entrata in vigore il 1° gennaio 2008, sostanzialmente in linea con la precedente disposizione, all'art. 98 stabilisce che: "1. Sono

dall'art. 131 della Direttiva IVA, le esenzioni previste ai capi 2 e 9 del titolo IX della stessa, fra le quali rientra anche quella prevista dall'art. 146, si applicano alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni, anche al fine di prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso. È, però, altrettanto vero che gli Stati membri, nell'esercizio delle loro competenze⁴¹¹, devono rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, quali, in particolare, i principi di certezza del diritto e di proporzionalità, nonché tutela del legittimo affidamento⁴¹². La Corte di Giustizia, a tal proposito, nella sentenza *de qua* sostiene che se è vero che la Direttiva IVA, al fine di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare ogni eventuale evasione, elusione o abuso, attribuisce agli Stati membri un margine di discrezionalità, consentendo loro uno

esentate dall'imposta le cessioni di prodotti spediti per posta o trasportati a partire dal territorio nazionale verso un Paese al di fuori della Comunità, a condizione che la spedizione o il trasporto: a) siano effettuati dal fornitore stesso o da un terzo che agisce per suo conto; b) siano effettuati dall'acquirente stesso o da un terzo che agisce per suo conto (...). 2. Il paragrafo 1 è applicabile se sono soddisfatte le seguenti condizioni: a) l'autorità che fa uscire i prodotti dal territorio della Comunità deve avere certificato che essi hanno lasciato detto territorio al momento della cessione o, al più tardi, entro 90 giorni dalla data in cui essa è stata effettuata, b) i prodotti ceduti non possono, nel termine previsto dalla lettera a), essere stati utilizzati secondo il loro scopo o altrimenti trasformati, fatta salva la loro sperimentazione o la loro produzione in prova". Tornando al caso concreto, oggetto della pronuncia della Corte di Giustizia, nel corso degli anni 2007 e 2008 la Società, operante nel settore del commercio all'ingrosso di conserve, vendeva, nell'ambito della propria attività, in a clienti residenti in Paesi Terzi i propri prodotti, fabbricati in Ungheria. I contratti conclusi con gli acquirenti stabiliti fuori dal territorio dell'Unione contenevano una delle clausole del commercio internazionale Incoterms®2010, analizzate al paragrafo precedente, ovvero la clausola "franco fabbrica" (*ex-works* o *EXW*), che presuppone che l'acquirente ritiri la merce all'uscita dei locali del venditore il quale non è tenuto a né caricare la merce sul mezzo di trasporto – procurato dall'acquirente – né a sostenere alcun'altra spesa. L'amministrazione finanziaria ungherese contestava alla Società cedente la non corretta tenuta della contabilità IVA e le dichiarazioni IVA relative al periodo sottoposto al controllo, derivanti dal fatto che tale impresa aveva qualificato alcune di tali operazioni come cessioni all'esportazione, nonostante i prodotti destinati all'esportazione fossero usciti dal territorio doganale dell'Unione dopo il decorso del termine previsto a tal fine dall'art. 98, par. 1, della Legge ungherese sull'IVA e, di conseguenza, procedeva a recuperare l'imposta non versata, ad irrogare la relativa sanzione nonché al recupero degli interessi moratori. La Società ricorreva sostenendo che condizionare la qualificazione di un'operazione come cessione all'esportazione al rispetto di un termine di 90 giorni per l'uscita dei beni dal territorio europeo fosse contrario alla disciplina della Direttiva IVA sul punto. Il giudice nazionale ha rimesso la questione innanzi alla Corte di Giustizia chiedendo, in sostanza, se gli artt. 146, par. 1, lett. b) e 131 della Direttiva IVA vadano interpretati nel senso che ostano ad una normativa nazionale ai sensi della quale i beni oggetto di una cessione all'esportazione devono aver lasciato il territorio dell'Unione entro un termine prestabilito di tre mesi o novanta giorni successivi alla data della cessione, qualora il semplice superamento di detto termine abbia l'effetto di privare definitivamente il soggetto passivo dell'esenzione prevista per tali tipologie di operazioni.

⁴¹¹ per mezzo delle quali sicuramente perimetrano l'applicazione delle esenzioni.

⁴¹² Sul punto, si vedano, sentenze del 21 febbraio 2008, C-271/06, *Netto Supermarkt*, ECLI:EU:C:2008:105, p.to 18 e del 7 dicembre 2010, C-285/09, *R.*, ECLI:EU:C:2010:742, p.to 45 e giurisprudenza ivi citata.

spazio di libertà nel dare attuazione alla norma europea, è pur vero anche che tale spazio, che consente di adattare le norme europee, pensate per il mercato unico, alle peculiarità dei singoli mercati nazionali, deve essere “impiegato” nel rispetto dei principi dell’ordinamento europeo. Più specificamente, la Corte aveva già affermato⁴⁴³ che, in conformità al principio di proporzionalità⁴⁴⁴, nel recepire la normativa europea tenendo conto delle specificità del singolo mercato nazionale, al fine di assicurare la corretta e semplice applicazione delle specifiche norme in tema di esenzioni, anche al fine di prevenire possibili evasioni, elusioni o abusi, gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che gli consentano di perseguire efficacemente gli obiettivi del diritto nazionale, arrechino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi ed ai principi stabiliti dalla disciplina europea. Dunque, legittimamente la disciplina nazionale di recepimento dei singoli Stati membri tende a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell’erario, nel fare ciò, però, non deve eccedere quanto necessario a tal fine. A tal proposito la Corte ha ritenuto legittimo da parte degli Stati prevedere un termine ragionevole per le esportazioni⁴⁴⁵, che tenga conto delle pratiche commerciali nell’ambito dell’esportazione verso Paesi terzi, al fine di verificare se i beni oggetto di cessione all’esportazione siano effettivamente usciti dal territorio doganale europeo⁴⁴⁶. Dunque, la cessione di un bene destinato all’esportazione può, in via di principio, essere assoggettata all’imposta, qualora l’operazione in questione non soddisfi, entro un termine ragionevolmente stabilito dalla normativa nazionale di recepimento, le condizioni previste dall’art. 146 della Direttiva IVA. A questo proposito occorre effettuare un bilanciamento di interessi contrapposti. Da un lato, la salvaguardia della corretta applicazione dell’IVA e, dall’altro, la tutela degli interessi erariali perseguita mediante la previsione di un termine per la conclusione dell’operazione di esportazione. Una rigida interpretazione della natura di tale termine, tale da considerarlo perentorio, ovvero al cui decorso non

⁴⁴³ Cfr. sentenza del 18 novembre 2010, C-84/09, X, ECLI:EU:C:2010:693, p.to 36.

⁴⁴⁴ Per un’accurata analisi di tale principio si veda Mondini A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell’IVA europea*, Ospedaletto (PI), Pacini Editore, 2012.

⁴⁴⁵ Ciò che, peraltro, è anche coerente con la disciplina doganale che, come si vedrà nel prossimo paragrafo, alla base dell’ottenimento della prova dell’avvenuto trasporto fuori dal territorio doganale europeo, in realtà prevede dei termini entro i quali effettuare le operazioni doganali di esportazione pena l’annullamento della dichiarazione doganale di esportazione.

⁴⁴⁶ La stessa Commissione, nelle sue osservazioni presentate per la causa *de qua*, ha rilevato che imporre al cedente di beni all’esportazione un termine preciso entro il quale tali beni devono aver lasciato il territorio doganale europeo costituisce un mezzo appropriato al tal fine.

possa essere posto rimedio fornendo la prova che la merce ha effettivamente lasciato il territorio doganale dell'Unione, seppure dopo il decorso del termine, e senza prevedere un diritto al rimborso dell'imposta già corrisposta in ragione del mancato rispetto del termine stesso, è stata ritenuta dalla Corte incompatibile con i principi dell'ordinamento europeo.

Non si può, infatti, ritenere coerente una simile "distorsione" del meccanismo applicativo del tributo, orientato sin dalla sua origine e come ampiamente sottolineato nel corso del presente lavoro, alla prevalenza del dato sostanziale rappresentato dall'effettiva operazione posta in essere, piuttosto che alla rappresentazione formale della stessa⁴¹⁷. Posto che il trasporto, quale elemento che legittima l'applicabilità dello specifico regime di non imponibilità, di fatto è stato eseguito, seppure oltre il termine previsto dal legislatore nazionale. Termine che è consentito al legislatore nazionale di introdurre dalla stessa Direttiva⁴¹⁸, al solo fine di consentire la corretta e semplice applicazione del regime medesimo e, nel fare ciò, di prevenire ogni possibile evasione, elusione ed abuso. È evidente che, nel momento in cui viene fornita la prova, seppur oltre il termine che non può essere perentorio pena la non proporzionalità della misura, come afferma la stessa Corte di Giustizia⁴¹⁹, sarebbe del tutto contrario al sistema dell'IVA, basato sul principio di imposizione nel paese di destinazione quando al commercio internazionale e sul principio di neutralità – compresa l'accezione internazionale di quest'ultima – considerare imponibili delle cessioni di beni effettivamente trasportati fuori dal territorio doganale europeo e, quindi, esigibile l'imposta sul valore aggiunto relativa a tali operazioni.

⁴¹⁷ Ragionando *a contrariis* si dovrebbe accettare che, qualora un bene destinato all'esportazione non abbia lasciato il territorio doganale dell'Unione entro il termine di novanta giorni, la cessione di tale bene venga assoggettata ad imposta in via definitiva, anche se detto bene è effettivamente uscito da territorio doganale europeo, seppur dopo lo spirare del termine e la prova di tale uscita sia stata prodotta dal cedente. In tali circostanze, ribadiscono i giudici europei, non esiste più, in via di principio, un rischio di evasione tale da giustificare l'assoggettamento ad imposta dell'operazione in parola. Quindi, una normativa nazionale come quella di cui al procedimento principale eccede quanto necessario al fine di prevenire eventuali evasioni, elusioni ed abusi.

Sulla base di tali argomentazioni, la Corte ritiene che la previsione di un termine perentorio entro il quale i beni oggetto di una cessione all'esportazione debbano lasciare il territorio doganale europeo, senza che possa essere fornita dal cedente la prova dell'effettiva uscita dall'Unione di tali beni, anche oltre detto termine al fine di poter applicare legittimamente il regime specifico di non imponibilità previsto, ai fini IVA, per le cessioni all'esportazione, sia contrario ai principi dell'ordinamento europeo ed, in particolare, violi quelli di proporzionalità, neutralità e certezza del diritto.

⁴¹⁸ Art. 131 della Direttiva IVA.

⁴¹⁹ CGUE, sentenza del 19 dicembre 2013, causa C-563/12, *BDV Hungary Trading*, cit.

Da quanto sin qui detto, emerge, dunque, innanzitutto come l'uscita dei beni dal territorio dell'Unione sia garanzia di effettiva cessione all'esportazione degli stessi, inoltre anche per quanto riguarda tale aspetto esecutivo dell'operazione la Corte si dimostra particolarmente attenta alla sostanza dell'operazione posta in essere dalle parti. Nel fare ciò riconosce, come del resto fa la stessa Direttiva IVA, un certo spazio agli Stati membri per cercare di evitare possibili evasioni, elusioni o abusi e, comunque, garantire un'applicazione corretta e semplice della normativa europea in considerazione delle complessità dei singoli ordinamenti nazionali senza che, però, questo si traduca in eccessi di formalismi tali da pregiudicare l'applicazione dello specifico regime.

Sul piano nazionale, tale orientamento della Corte fa emergere particolari profili di illegittimità che possono essere riscontrati in relazione alla disciplina delle esportazioni c.d. improprie.

In particolare la disposizione dell'art. 8, comma 1, lett. b) del Decreto IVA che prevede, anche essa similmente alla normativa ungherese oggetto della citata pronuncia della Corte, un termine entro il quale i beni devono aver lasciato il territorio europeo in caso di esportazione a cura o nome del cessionario non residente, richiede, quale prova dell'avvenuta esportazione, che l'operazione risulti da "*vidimazione apposta dall'Ufficio doganale o dall'Ufficio postale su un esemplare della fattura ...*" in quanto il documento doganale di esportazione resta, munito del "visto uscire", al cessionario extraeuropeo⁴²⁰. In prima battuta gli obblighi relativi all'esportazione incombono sul cessionario, il quale deve restituire al cedente un esemplare della fattura vistata dalla dogana di uscita, entro novanta giorni dall'operazione. La questione si complica in quanto il mancato adempimento di detti obblighi da parte del cessionario impone al cedente di procedere alla regolarizzazione dell'operazione con applicazione dell'imposta e conseguente versamento dell'IVA dovuta. Le conseguenze sanzionatorie del mancato rispetto del termine sono previste dall'art. 7, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997, rubricato proprio "*Violazioni relative alle esportazioni*".

⁴²⁰ Sul punto si vedano Circ. Min. 13 febbraio 1997, n. 35/E e Nota Ag. Dog., n. 31544 del 10 ottobre 2008. È dato, infatti, osservare che, nonostante l'introduzione del sistema informatico di controllo delle esportazioni ECS (*Export Control System*), la prova in esame continua a dover essere costituita da un esemplare della fattura munito del timbro apposto dell'Ufficio doganale, rimanendo all'acquirente estero il documento di esportazione munito del visto uscire.

Tale disposizione prevede che chi effettui operazioni di esportazione non imponibili ex art. 8, comma 1, lettera b) del Decreto IVA, è punito con la sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento dell'imposta, qualora il trasporto o la spedizione fuori dal territorio europeo avvenga oltre il termine ivi previsto. Prevede, inoltre, l'art. 7 che la sanzione non si applichi nel caso in cui nei successivi⁴²¹ trenta giorni, il cedente regolarizzi l'operazione qualificandola come imponibile, con conseguente versamento dell'imposta dovuta. Di conseguenza, a seguito di tale regolarizzazione, l'operazione perde la qualifica di cessione "all'esportazione", come tale non imponibile, venendo considerata, sin dall'origine, cessione di beni interna⁴²² e, come tale, imponibile⁴²³. Dunque, trova conferma quanto sin qui sostenuto circa la valenza sostanziale che assume il trasporto fuori dall'Unione.

Con la risoluzione n. 98/E del 2014, l'Amministrazione finanziaria sostiene la conformità all'ordinamento europeo sia del termine di 90 giorni, imposto dalla normativa interna per l'invio dei beni al di fuori dell'Unione europea, sia la procedura di regolarizzazione prevista per l'ipotesi di mancata prova dell'avvenuta esportazione entro il suddetto termine. La decisione dei giudici europei esige, tuttavia, coerentemente con il meccanismo applicativo dell'imposta, come sostenuto poco sopra, che la non imponibilità sia riconosciuta anche quando l'operatore nazionale sia in grado di dimostrare che i beni oggetto di cessione all'esportazione abbiano effettivamente lasciato il territorio doganale europeo, seppur dopo lo scadere del citato termine, con la conseguenza che al

⁴²¹ Decorsi inutilmente i novanta previsti dall'art. 8, co. 1, lett. b) del Decreto IVA.

⁴²² Non essendo stata fornita la prova dell'avvenuta uscita dei beni dal territorio europeo.

⁴²³ Si veda sul punto la circolare n. 50/E del 12 giugno 2002.

Assonime, a tal proposito, con la circolare Circolare del 17 marzo 2014, n. 10, nella quale per altro richiama diversi documenti di prassi, tra i quali la Circ.Min. del 25 gennaio 1999, n.23 in cui il vengono esaminate le conseguenze del mancato trasporto o spedizione dei beni fuori dal territorio europeo, evidenzia, poi, che il legislatore nazionale, supportato dall'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria – nelle circolari citate alla precedente nota 405, considera, in ogni caso responsabile il cedente nazionale che non abbia acquisito la prova del trasporto/spedizione della merce nel Paese extraeuropeo, il quale, dunque, "è punto non per una violazione propria, ma per un inadempimento commesso dal cessionario non residente". In realtà non potrebbe essere diversamente perché l'operazione viene riqualificata come cessione "nazionale" ed in conseguenza di ciò imponibile. In questo caso, la mancata applicazione dell'imposta per un'operazione che, in realtà, agli occhi dell'erario avrebbe dovuto essere imponibile sin dall'inizio, e per la quale comunque il cedente ha sempre mantenuto il diritto a detrazione, si concretizza in una perdita di gettito della quale non può che rispondere l'unico soggetto passivo ai fini iva che abbia partecipato all'operazione, ovvero il cedente nazionale il quale, per altro, è soggetto al pagamento del tributo (sul punto si veda la Circ. Min. 25 gennaio 1999, n. 23/E.

cedente deve essere consentita la possibilità di recuperare l'imposta corrisposta in sede di regolarizzazione. L'Agenzia delle entrate ha, dunque, chiarito che il regime di non imponibilità va considerato legittimamente applicato sia quando il bene sia stato effettivamente esportato entro i novanta giorni, ma il cedente ne acquisisca la relativa prova dopo centoventi giorni⁴²⁴, sia quando il bene esce dal territorio europeo oltre il termine di novanta giorni, qualora venga acquisita la prova dell'effettiva avvenuta esportazione⁴²⁵.

Nell'ambito di tali indicazioni, rese appunto dall'Agenzia, non sono, però, stati compiutamente trattati i profili sanzionatori. Andrebbe, infatti, ulteriormente chiarito se la sanzione dal cinquanta al cento per cento dell'imposta, prevista dall'art. 7, comma 1, del D.Lgs. n. 471/0997, rimanga dovuta anche qualora il cedente abbia provato che i beni sono stati trasportati o spediti fuori al di fuori dell'Unione europea. L'ultima risoluzione dell'Amministrazione finanziaria sul punto, ovvero la già citata n. 94/E del 2014, si limita, infatti, a precisare che laddove i beni siano stati esportati oltre i novanta giorni ma, comunque, entro i trenta giorni previsti ai fini della regolarizzazione, e venga fornita la prova dell'avvenuta esportazione, *“il contribuente potrà esimersi dal versamento dell'imposta senza per questo incorrere in alcuna violazione sanzionabile”*. Scaduto, invece, il termine previsto per la regolarizzazione, potrebbe ritenersi, in assenza di alcuna concreta indicazione a proposito, che nei confronti del cedente continui ad essere applicabile la sanzione dal cinquanta al cento per cento dell'imposta, in linea con quanto l'Amministrazione aveva già specificato nella Circolare Ministeriale n. 23/E del 1999⁴²⁶.

Sul punto, posto che la cessione è all'esportazione quando i beni vengono immessi in consumo fuori dal territorio dell'Unione, è, peraltro, condivisibile l'opinione di Assonime⁴²⁷, secondo cui la sanzione prevista dall'art. 7, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997 andrebbe limitata al caso in cui l'esportazione sia stata qualificata come non imponibile ai fini IVA in assenza dell'effettivo trasporto o dell'effettiva

⁴²⁴ Ovvero dopo i novanta giorni previsti dall'art. 8, co.1, lett. b) del Decreto IVA, ed anche decorsi i 30 giorni previsti dalla disciplina sanzionatoria per la regolarizzazione dell'operazione.

⁴²⁵ In entrambi i casi, precisa l'Agenzia, il cedente può recuperare l'IVA nel frattempo versata o attraverso l'emissione di una nota di variazione in diminuzione, ex art. 26, co. 2, del Decreto IVA, oppure può chiedere il rimborso ai sensi dell'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992.

⁴²⁶ E, specificamente, al Cap. 2, par. 3.1.

⁴²⁷ Espressa nella già citata circolare n. 10 del 2014.

spedizione all'estero dei beni, oppure qualora non sia stata fornita la prova di tale trasferimento. Del resto, solo in questi casi, tale soluzione, da un lato, risulterebbe coerente con il sistema dell'imposta sul valore aggiunto nel suo complesso⁴²⁸ e, dall'altro, non violerebbe il principio di proporzionalità posto dalla Corte di Giustizia, a fondamento del proprio orientamento interpretativo⁴²⁹.

In questo contesto risulta evidente come, nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto solo l'uscita dei beni dal territorio doganale europeo, opportunamente provata, sia garanzia di esportazione effettiva e, per l'effetto, legittimi l'applicazione dello specifico regime di non imponibilità all'operazione che, diversamente avrebbe, a tutti gli effetti, tutte e solo le caratteristiche di una "ordinaria" cessione interna e, come tale, assolutamente imponibile.

Aderendo a questa impostazione, l'avvenuta esportazione oltre il termine prestabilito non andrebbe sanzionata per cui, osserva anche l'Assonime, si potrebbe porre rimedio in sede legislativa con la previsione di una sanzione in misura fissa, giustificata dalla violazione, solo formale, del termine previsto dal legislatore nazionale. Tale previsione sarebbe giustificata sia dal fatto che, rimanendo l'operazione legittimamente assoggettata al regime di non imponibilità, non sarebbe ipotizzabile l'applicazione di una sanzione commisurata all'imposta; sia alla luce del principio di proporzionalità che vieta agli Stati membri di disconoscere l'applicazione di uno specifico regime, quando si sia effettivamente verificata l'uscita dal territorio doganale europeo dei beni oggetto dell'operazione, seppure oltre il termine previsto dalla normativa nazionale⁴³⁰.

⁴²⁸ Basato sull'apprezzamento delle effettive operazioni poste in essere dalle parti e non sul eccessivo formalismo. Ciò proprio per garantire un'applicazione dell'imposta che sia il più armonizzata possibile, tenendo però in considerazione le particolarità dei singoli ordinamenti nazionali, così che possa essere effettivamente raggiunto l'originario obiettivo di addivenire ad un mercato unico, che sia propriamente il mercato europeo.

⁴²⁹ Sulla proporzionalità come criterio ermeneutico, elaborato dalla Corte di Giustizia europea si vedano: Mondini A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, 2012, Pacini ed., p.11 e D'Angelo G., *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, CEDAM, 2013, p. 37.

⁴³⁰ Si condivide, dunque, quanto sostenuto da Assonime circa la necessità di un intervento a livello nazionale (forse più da parte dell'Amministrazione che del legislatore) tale da chiarire la portata della normativa interna, che accolga i principi espressi dalla Corte di Giustizia e fornisca maggiori chiarimenti in merito alla disciplina sanzionatoria, posto che è il testo stesso della disposizione che si presta ad interpretazioni non univoche. La stessa associazione richiama la sentenza n.

2.2. LA PROVA DELL'AVVENUTA CESSIONE ALL'ESPORTAZIONE

Si è detto, dunque, che l'uscita effettiva dei beni dal territorio doganale dell'Unione rappresenta la garanzia dell'effettiva esportazione⁴³¹. Risulta, quindi, evidente che per poter qualificare un'operazione come cessione all'esportazione, ai fini della legittima applicazione dello specifico regime di non imponibilità, previsto per tali operazioni, è imprescindibile la prova dell'avvenuto trasporto o spedizione dei beni fuori dal territorio doganale europeo⁴³², in conseguenza del quale i beni abbiano effettivamente lasciato il territorio dell'unione.

Come si evince dall'art. 131 della Direttiva IVA, la normativa europea non definisce la tipologia di prove idonee a dimostrare l'avvenuto trasporto dei beni fuori dal territorio europeo, bensì lascia che siano gli Stati membri a stabilire i mezzi di prova idonei a dimostrare l'effettiva sussistenza di una cessione all'esportazione, nel rispetto dei principi di neutralità dell'imposta, certezza del diritto e proporzionalità delle misure adottate⁴³³. In questo quadro, le modalità con cui è possibile fornire la prova dell'avvenuto effettivo trasferimento fisico fuori dall'Unione dei beni oggetto dell'operazione, sono disciplinate dalla normativa nazionale e dipendono dalla tipologia di cessione all'esportazione posta in essere.

21956 del 27 ottobre 2010, con la quale la Cassazione ha sostenuto la natura perentoria del termine in questione ritenendolo, pertanto, un requisito per la legittimità della soggezione dell'operazione al regime di non imponibilità. Ciò che, per quanto sin qui sostenuto, risulta contrario alla stessa vocazione sostanzialista della disciplina europea dell'imposta sul valore aggiunto.

⁴³¹ La realizzazione di un'operazione di esportazione, sia ai fini doganali sia ai fini IVA, è strettamente collegata al trasferimento fisico dei beni al di fuori del territorio europeo ed all'acquisizione di un'idonea prova che confermi l'avvenuta uscita dei beni dall'Unione europea.

⁴³² Sulla centralità della prova dell'uscita della merce dal territorio europeo ai fini dell'applicabilità del regime di non imponibilità all'operazione di cessione si veda, in giurisprudenza, in particolare la sentenze della Cassazione, del 5 giugno 2013, n. 14186; del 5 dicembre 2012, n. 21809; del 26 maggio 2006, n. 12608 e del 3 maggio 2002, n. 6351.

Per un utile approfondimento sul punto si vedano, in particolare, Massari P., *Prova dell'esportazione e operazioni triangolari, la Cassazione "docet"*, in *L'IVA*, n. 4/2015; Armella S., Baldi V., *Prove della esportazione alternative al DAU e ai "risultati di uscita"*, in *Corr. Trib.* n. 45/2013; Armella S., *La prova dell'esportazione e le conseguenze del mancato riconoscimento del regime IVA*, in *Corr. Trib.*, n. 17/2003; Peirolò M., *La prova dell'esportazione nel regime del transito comunitario*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, n.9/2002.

⁴³³ L'art. 131 prevede che "*Le esenzioni previste dai capi 2 e 9 – le esenzioni all'esportazione sono disciplinate dal capo 6 (ndr.) – si applicano, salvo le altre disposizioni comunitarie e alle condizioni previste dagli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione o abuso*".

Nel disciplinare quali siano gli strumenti che può utilizzare l'esportatore per fornire la prova dell'effettiva uscita delle merci dal territorio doganale dell'Unione, l'art. 8 del decreto IVA fa espresso riferimento alla documentazione doganale⁴³⁴. Per questo è necessario analizzare la disciplina doganale sul punto

Con l'entrata in vigore del sistema ECS – *Export Control System* – introdotto dal Regolamento CE n. 1875/2006, sono state previste due fasi. La prima, applicabile dal 1° luglio 2007, ha lo scopo di attribuire alle Amministrazioni doganali il controllo delle operazioni di esportazione tramite un sistema elettronico di scambio dei dati tra l'Ufficio doganale di esportazione e quello di uscita dal territorio doganale europeo. La seconda, applicabile dal 1° luglio 2009, disciplina gli adempimenti previsti dalla normativa doganale in materia di sicurezza relativi alla dichiarazione di esportazione anticipata di uscita e alla dichiarazione sommaria di uscita⁴³⁵.

⁴³⁴ L'art. 8 del Decreto IVA, infatti, alla lettera a) espressamente afferma che *“L'esportazione deve risultare da documento doganale, o da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura ovvero su un esemplare della bolla di accompagnamento emessa a norma dell' art. 2 del decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627, o, se questa non e' prescritta, sul documento di cui all'articolo 21, quarto comma, secondo periodo. Nel caso in cui avvenga tramite servizio postale l'esportazione deve risultare nei modi stabiliti con decreto del Ministro delle Finanze, di concerto con il Ministro delle poste e delle telecomunicazioni”*; e alla lettera b) afferma che: *“l'esportazione deve risultare da vidimazione apposta dall'ufficio doganale o dall'ufficio postale su un esemplare della fattura”*.

⁴³⁵

<p>Operazioni effettuate fino al 30 giugno 2007</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Vincolo della merce al regime dell'esportazione mediante presentazione della dichiarazione di esportazione su formulario Dau (Documento Amministrativo Unico) presso la dogana di partenza (o di esportazione), che coincide con l'ufficio doganale preposto alla vigilanza nel luogo in cui l'esportatore è stabilito, ovvero dove le merci sono imballate o caricate per essere esportate (art. 161, paragrafo 5, Regolamento CEE n. 2193/1992); - Consegna, all'esportatore, dell'esemplare n. 3 del Dau, che scorta la merce durante il trasporto fino alla dogana di uscita, che coincide, di regola, con l'ultimo ufficio doganale prima dell'uscita delle merci da territorio doganale dell'Unione (articolo 793, paragrafo 2, Regolamento CEE n. 2454/1993); - Apposizione manuale del timbro (c.d. “visto uscire”) sul retro dell'esemplare n. 3 del DAU da parte della dogana di uscita, successivamente riconsegnato all'esportatore quale prova dell'avvenuta esportazione
---	--

Con il sistema ECS, l'esemplare n. 3 del DAU è stato sostituito dal DAE, ovvero il Documento di Accompagnamento all'Esportazione, nel quale è riportato il codice MRN (*Movement Reference Number*). In particolare, con le note n. 1434 del 3 maggio 2007 e n. 3945 del 27 giugno 2007, l'Agenzia delle dogane ha indicato il corretto comportamento da osservare nel porre in essere operazioni di esportazione e, per l'effetto, ottenere anche la necessaria prova di effettiva esportazione della merce. Al momento dell'esportazione le merci vengono, dunque, presentate all'Ufficio doganale competente munite di una Dichiarazione di esportazione, che deve essere presentata secondo le modalità dettagliatamente descritte nella nota dell'Agenzia delle dogane n. 4538 del 27 giugno 2007. L'Ufficio doganale che riceve la dichiarazione (ufficio di esportazione) acquisisce sul sistema informativo nazionale (Aida) il modello e, una volta concesso lo svincolo della merce, compila il modello DAE che consegna all'esportatore o a chi lo rappresenta⁴³⁶ affinché scorti la merce sino all'uscita dal territorio doganale. La

<p>Operazioni effettuate dal 1° luglio 2007 al 30 giugno 2009</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Vincolo della merce al regime dell'esportazione mediante presentazione della dichiarazione di esportazione alla dogana di partenza; - Assegnazione all'operazione, da parte della dogana di partenza, di un codice di tracciamento definito Mrn (<i>Movement Reference Number</i>); - Rilascio allo spedizioniere o all'esportatore, da parte della dogana di partenza, del DAE (Documento di accompagnamento all'Esportazione), nel quale viene indicato il codice Mrn, che scorta la merce durante il trasporto fino alla dogana di uscita; - Appuramento dell'operazione da parte della dogana di uscita ed invio, tramite il sistema informativo doganale nazionale (Aida), del messaggio alla dogana di partenza contenente i c.d. "risultati di uscita"; - Verifica, da parte dell'esportatore, dell'uscita della merce con la consultazione nella sezione "<i>Sevizi online – Tracciamento di movimenti di esportazione o di transito (Mrn)</i>" del sito Internet dell'Agenzia delle dogane.
<p>Operazioni effettuate dal 1° luglio 2009</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Estensione dell'applicazione del sistema informatico anche alle operazioni prima escluse (nella specie, le operazioni doganali effettuate in procedura domiciliata con preavviso), senza tuttavia apportare modifiche alla procedura operativa precedentemente descritta; - Implementazione della documentazione da presentare per permettere la chiusura amministrativa (c.d. "procedura di <i>follow-up</i>") delle operazioni di esportazione effettuate a partire dal 1° luglio 2009 in caso di mancato ricevimento, entro 90 giorni dalla data di svincolo della merce per l'esportazione, da parte della dogana di uscita, del messaggio contenente i "risultati di uscita".

⁴³⁶ Come definito da nuovo codice doganale europeo, infatti, il soggetto che assume la veste di esportatore deve essere stabilito nell'Unione secondo i criteri previsti dall'art. 5, punto 31, del Reg. UE n. 952/2013 (Codice doganale dell'Unione) e, quindi, deve avere in tale territorio:

merce, scorata dal modello DAE viene presentata all'ufficio di uscita dall'Unione⁴³⁷ che può variare a seconda della modalità di trasporto utilizzata. La dogana di uscita, una volta espletate le predette formalità, comprova l'uscita dei beni dal territorio europeo comunicando il "visto uscire". Rispetto alla procedura applicata sino al 30 giugno 2007, si è detto, non è più prevista l'apposizione manuale del timbro (c.d. "visto uscire") sul retro dell'esemplare n. 3 del DAU da parte della dogana di uscita, successivamente riconsegnato all'esportatore quale prova dell'avvenuta esportazione. Il "visto uscire" risulta, infatti, sostituito dal messaggio elettronico, inviato dalla dogana di uscita a quella di partenza attraverso il sistema Aida, contenente i c.d. "risultati di uscita". È tale messaggio elettronico, che la dogana di uscita invia alla dogana di partenza al più tardi il giorno lavorativo successivo a quello in cui le merci hanno lasciato il territorio doganale europeo che costituisce la prova dell'avvenuta esportazione. A tal fine, occorre richiedere allo spedizioniere doganale una copia del DAE, nel quale è riportato il codice MRN attraverso il quale il fornitore può verificare l'uscita della merce⁴³⁸.

Per le operazioni di esportazione "scadute", ovvero quelle per le quali sia inutilmente decorso il termine di novanta giorni dalla data di svincolo delle merci

-
- la sede statutaria, ovvero
 - l'amministrazione centrale, ovvero
 - una stabile organizzazione, definita come una sede fissa d'affari in cui sono presenti in modo permanente le necessarie risorse umane e tecniche e attraverso la quale vengono espletate, in tutto o in parte, le operazioni doganali di una persona (art. 5, p.to 32, del Codice doganale dell'Unione).

Ai sensi dell'art. 1, p.to 19, lett. a) e c), del Reg. UE n. 2446/2015 (Regolamento Delegato), infatti, s'intende per esportatore:

- la persona stabilita nel territorio doganale dell'Unione che, al momento dell'accettazione della dichiarazione, è titolare del contratto concluso con il destinatario del Paese terzo e ha la facoltà di decidere che le merci devono essere trasportate verso una destinazione situata al di fuori del territorio doganale dell'Unione;
- la persona stabilita nel territorio doganale dell'Unione che ha la facoltà di decidere che le merci devono essere trasportate verso una destinazione situata al di fuori del territorio doganale dell'Unione.

Alla regola del luogo di stabilimento all'interno dell'Unione fa eccezione, in base all'art. 1, p.to 19, lett. b) del Regolamento delegato, il soggetto privato che esporta beni da trasportare nei bagagli personali che potrà quindi presentare, qualora necessario, una dichiarazione doganale in qualità di esportatore anche se residente in un Paese terzo, in quanto viaggiatore.

Si noti che, in questi casi, il soggetto intestatario della dichiarazione doganale di esportazione è il promotore della triangolazione, ovvero il cessionario intermedio.

⁴³⁷ Costituisce, dunque, "dogana di uscita" l'ultimo ufficio doganale da cui transitano i beni esportati per la definitiva uscita dal territorio doganale europeo.

⁴³⁸ Con la consultazione della sezione "Servizi online – Tracciamento di movimenti di esportazione o di transito (Mrn)" del sito internet dell'Agenzia delle dogane.

per l'uscita dal territorio doganale europeo, l'Agenzia delle dogane, con la nota n. 166840/RU del 16 dicembre 2009⁴³⁹, specifica quale sia la corretta procedura da seguire per la chiusura di dette operazioni⁴⁴⁰. A questo proposito va, innanzitutto, ricordato che uno degli elementi più significativi introdotti prima dal Regolamento CE n. 450/2008 e, successivamente, confermati dal nuovo Codice Doganale dell'Unione⁴⁴¹, è stata la rinuncia del Legislatore europeo ad ogni supporto cartaceo negli scambi di informazioni, tra le diverse autorità e tra le autorità e gli operatori economici, stabilendo che tutti gli scambi di dati sono effettuati mediante procedimenti informatici. Rimane, tuttavia, la preoccupazione circa la piena operatività di quei sistemi che, proprio per l'AES (*Automated Export System*), non sono stati in grado di funzionare da subito con risultati apprezzabili⁴⁴². Proprio in ragione di tale preoccupazione, il Regolamento CE n. 312/09 aveva introdotto una nuova procedura di "follow-up" all'esportazione⁴⁴³, con l'adozione dell'art. 796-*quinquies-bis*. Tale nuova procedura era stata introdotto per risolvere le criticità generate sino a quel momento dal sistema telematico di esportazione per le autorità doganali e per gli operatori economici⁴⁴⁴. Nella nuova regolamentazione europea, il *follow up* descrive quella che potremmo definire una procedura di ricerca di prove "alternative" di avvenuta esportazione. In particolare, l'art. 335 del Regolamento delegato UE n. 2446 del 28 luglio 2015 prevede che se, dopo novanta giorni dallo svincolo delle merci per l'esportazione, l'Ufficio doganale di esportazione non è stato informato dell'uscita delle merci, esso può chiedere al dichiarante di comunicare la data in cui le merci hanno lasciato il territorio doganale europeo e di indicare l'ufficio doganale di uscita. Il dichiarante può, di propria iniziativa, comunicare all'ufficio doganale di esportazione le date in cui le merci hanno lasciato il territorio

⁴³⁹ Ad integrazione della nota della medesima autorità n. 88970 del 30 giugno 2009.

⁴⁴⁰ È appena il caso di precisare che le istruzioni di cui alle predette note, attuano quanto previsto dal Regolamento n. 312/2009, che aveva introdotto, con operatività dal 1° luglio 2009, gli artt. 796-*quinquies bis* e 796 - *sexies* del DAC, sulla procedura da seguire in caso di mancato appuramento dell'MRN entro 90 giorni dallo svincolo delle merci.

Sul punto si vedano anche le note dell'Agenzia delle dogane del 30 giugno 2009, n. 88970; del 16 dicembre 2009, n. 166840 e del 23 dicembre 2009, n. 169792.

⁴⁴¹ Art. 6, comma 1, Regolamento n. 952 del 9 ottobre 2013.

⁴⁴² Sul punto di veda FABIO M., *Guida pratica per le aziende, Il Sole 24 Ore*, n. 10, ottobre 2009.

⁴⁴³ Ovvero, giova ripeterlo, quella procedura da attivare qualora la dogana di uscita non abbia ricevuto il messaggio contenente i "risultati di uscita" entro 90 giorni dallo svincolo della merce per l'esportazione.

⁴⁴⁴ Devo descrivere la procedura prima della modifica del nuovo codice?

doganale europeo ed indicare gli uffici doganali di uscita. Se il dichiarante fornisce tali informazioni all'ufficio doganale di esportazione, egli può chiedere all'ufficio doganale di esportazione di certificare l'uscita delle merci. Per fare ciò, tale ufficio chiede informazioni circa l'uscita delle merci all'ufficio doganale di uscita, che deve rispondere entro 10 giorni. Qualora l'ufficio doganale di uscita non rispettasse tale ultimo termine, l'ufficio doganale di esportazione ne informa il dichiarante. In tale circostanza, il dichiarante può fornire all'ufficio doganale di esportazione la prova che le merci hanno lasciato il territorio doganale dell'Unione mediante uno dei seguenti documenti, ovvero mediante una combinazione degli stessi:

- una copia della bolla di consegna firmata o autenticata dal destinatario fuori dal territorio doganale europeo;
- la prova del pagamento;
- la fattura;
- la bolla di consegna;
- un documento firmato ed autenticato dall'operatore economico che ha portato le merci fuori dal territorio doganale dell'Unione;
- un documento trattato dall'autorità doganale di uno Stato membro o di un Paese terzo, in conformità delle norme e delle procedure applicabili in tale Stato;
- le scritture degli operatori economici relative alle merci fornite a navi, aeromobili o impianti *offshore*.

La previsione di elementi di prova “alternativi”, potremmo dire, tipizzati⁴⁴⁵ assicura all'operatore economico maggiore certezza e trasparenza in merito alla documentazione che, pur priva di valore ufficiale ai fini doganali, potrà essere utilizzata a supporto per fornire la prova dell'avvenuta esportazione.

Qualora, invece, l'esportatore o il dichiarante comunichino che la merce non è uscita, ovvero le prove fornite non diano evidenza di tale uscita, l'ufficio di esportazione procede all'invalidamento della dichiarazione sommaria di uscita, *ex*

⁴⁴⁵ Ora come in vigore della precedente disciplina – art. 796-*quinquies*, Reg. CE n. 312/09.

art. 272 CDU. Tale invalidamento deve sempre essere comunicato sia all'esportatore sia al dichiarante, nonché all'ufficio di uscita dichiarato.

Nel caso in cui l'esportatore o il dichiarante non rispondano nel termine prescritto dalla dogana e non forniscano, quindi, le prove alternative, questa provvederà ad inviare all'esportatore e al dichiarante un sollecito scritto⁴⁴⁶, indicando un termine, ridotto rispetto al precedente, entro il quale esibire le prove alternative specificando che la mancata risposta verrà considerata come indicativa del fatto che le merci non hanno lasciato il territorio doganale europeo e la dichiarazione sarà conseguentemente annullata.

Il regolamento europeo prevede che l'intero procedimento duri centocinquanta giorni dalla data di svincolo della merce per l'esportazione, tuttavia, in corso di procedimento, potrebbe essere necessario prevedere una proroga dovuta ad esigenze istruttorie dell'ufficio o dello stesso operatore.

Il procedimento, dunque, si concluderà con la chiusura amministrativa, in caso venga acquisita la prova di uscita della merce, ovvero con l'invalidamento della dichiarazione doganale, a meno che non intervenga, nel corso del procedimento stesso, la regolare chiusura dell'operazione da parte dell'ufficio di uscita.

La disciplina appena descritta che, peraltro, non differisce di molto da quella che aveva inizialmente introdotto la disciplina dell'esportazione telematica, non fa che confermare l'eccessivo formalismo, nonché la distanza dalla normativa europea, dell'orientamento della giurisprudenza di Cassazione in punto di prova dell'effettiva esportazione dei beni. Infatti, secondo tale orientamento⁴⁴⁷, la prova dell'avvenuta esportazione richiede la dimostrazione dell'uscita della merce dal territorio doganale dell'Unione e ciò deve necessariamente avvenire attraverso la produzione della specifica documentazione prevista dalla normativa IVA in materia di cessioni all'esportazione, ovvero la dichiarazione doganale o una copia della fattura vidimata dall'Autorità doganale. Nessuna rilevanza, quindi, secondo

⁴⁴⁶ Tramite raccomandata a/r.

⁴⁴⁷ Cfr., fra le altre, Cassazione, sentenze del 21 maggio 1998, n. 5065; del 26 ottobre 2001, n. 13321 del 6 febbraio 2002, n. 1614; del 3 maggio 2002, n. 6351; del 26 maggio 2006, n. 12680; del 19 ottobre 2007, n. 21946; del 26 ottobre 2011, n. 22233; del 5 dicembre 2012, n. 21809; del 28 agosto 2013, n. 19750; del 6 settembre 2013, n. 20487; nonché le ordinanze della Cassazione, del 2 dicembre 2014, nn. 25456 e 25527.

tale orientamento, può essere attribuita ad elementi conoscitivi indiretti, sprovvisti del carattere di certezza ed incontrovertibilità; solo le attestazioni di Pubbliche amministrazioni del Paese di destinazione sono idonee a comprovare l'avvenuta presentazione della merce in Dogana e, quindi, quale necessario presupposto, la loro uscita dal territorio doganale europeo. Dunque, documenti di natura privata, sprovvisti dei requisiti di certezza propri degli atti delle Amministrazioni pubbliche, quale la documentazione bancaria attestante l'avvenuto pagamento, non possono costituire prova idonea a tal fine.

Posto che la disciplina IVA sul punto richiama la documentazione doganale, la stessa si deve ritenere richiamata nella sua versione più recente, all'esito dell'evoluzione normativa che l'ha interessata. In considerazione di ciò, non può non rilevarsi come l'orientamento appena analizzato non sia più in linea con le vigenti regole europee in materia⁴⁴⁸, né con le indicazioni fornite dai giudici europei, secondo cui la reale ricorrenza dei requisiti richiesti dal sistema dell'IVA non può essere ingiustificatamente compressa, sul piano della prova, in forme tali

⁴⁴⁸ Né con l'interpretazione, pur precedente alla novella normativa, dell'Agenzia delle Dogane la quale, già con la circolare 75/D/2002 contemplava, tra la documentazione finalizzata a consentire l'istruttoria da parte dell'Ufficio doganale ai fini della prova circa l'avvenuta effettiva uscita della merce dal territorio europeo, la fattura commerciale o documento fiscale equipollente ed il documento bancario attestante l'avvenuto pagamento della vendita all'estero. Alle obiezioni che potrebbero sorgere circa il fatto che la disciplina europea appena ricostruita riguarda il regime probatorio delle esportazioni ai fini doganali, non le prove richieste per l'applicazione dello specifico regime IVA si risponde, sin da subito, sottolineando come, ai fini della prova dell'avvenuta esportazione effettiva, la disciplina IVA, di fatto, si limiti a richiamare la disciplina doganale sul punto (ciò che si è già rilevato evidenziando le differenze fra esportazione doganale ed esportazione ai fini IVA – Sul punto si veda, Bancalri M. Coaloa F.T., *Cass. n. 21956 del 27 ottobre 2010 – La non imponibilità IVA delle esportazioni dirette*, in *Fisco*, 2010, pp. 7285 e ss.) dovendosi, quindi, ritenere richiamato anche quanto tale regime prevede in punto di prove c.d. "alternative". Di fatto, quindi, per poter legittimamente applicare lo specifico regime IVA previsto per le cessioni di beni destinati ad essere immessi in consumo fuori dall'Unione europea, l'operatore economico deve provare di aver realizzato un'esportazione doganale e, quindi, sarebbe del tutto asistemático non permettere, anche ai fini IVA, agli operatori, l'utilizzo degli strumenti di prova considerati dalla disciplina doganale, come idonei a provare l'avvenuta esportazione. Soprattutto alla luce del fatto che la nuova normativa doganale sul punto, novellata in ossequio ad una sempre più incisiva collaborazione tra Autorità doganale ed operatori economici ed attenta alle esigenze, anche economiche, di questi ultimi, nonché alle necessità del commercio internazionale, ha riconosciuto efficacia probatoria dell'avvenuta conclusione delle operazioni di esportazione anche alle fatture commerciali, alle prove del pagamento ed ai documenti di trasporto (benché vidimati a destino). Infine pare utile precisare che essendo di competenza esclusiva dell'Unione e, quindi, disciplinata con fonte regolamentare, tale disciplina è direttamente applicabile nei singoli Stati membri. (art. 346 del TULD?).

da impedire agli operatori economici il godimento dei diritti derivanti dal sistema dell'IVA stesso⁴⁴⁹.

⁴⁴⁹ In tal senso si veda, Corte di Giustizia UE, sentenze del 27 settembre 2007, causa C-184/05, *Twoh International*, ECLI:EU:C:2007:550; del 27 settembre 2007, causa C-146/05, *Albert Collee*, ECLI:EU:C:2007:549; 27 settembre 2007, causa C-409/04, *Teleos*, ECLI:EU:C:2011:371.

CAPITOLO IV: CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

L'analisi svolta permette di trarre delle prime conclusioni sul regime delle cessioni all'esportazione nel sistema dell'IVA.

Il regime è stato ricostruito utilizzando gli elementi tradizionali.

Si sono, quindi, prese le mosse, anzitutto dalla questione relativa alla territorialità, che ha presentato sin dall'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto in Italia, con particolare riguardo al regime previsto dalle direttive per il commercio con l'estero, alcune criticità applicative.

In particolare, fino a che con il termine "esportazioni" si è inteso far riferimento anche alle cessioni fra Stati membri della Comunità, ossia fino a che con la direttiva 91/680/CEE⁴⁵⁰ non è stata dettata una disciplina specifica per gli scambi fra Stati membri che, in qualche modo, li differenziasse dalle cessioni all'esportazione, la difficoltà nel giustificare sistematicamente la previsione dell'esenzione all'esportazione ha portato il legislatore interno a prevedere la c.d. finzione giuridica di non territorialità, per giustificare la non imponibilità stessa di tali operazioni. Del resto, le operazioni convenzionalmente denominate "non imponibili" appartengono alla categoria delle operazioni rilevanti ai fini della sfera di applicazione dell'imposta, infatti l'esclusione delle medesime, che dovrebbe conseguire alla carenza del presupposto di territorialità non trova un immediato riscontro nella Sesta direttiva, la quale distingue nel capo decimo tra le esenzioni all'interno del Paese, quelle all'importazione, quelle delle operazioni all'esportazione fuori dall'Unione (nonché delle operazioni assimilate e dei trasporti internazionali), mentre la previgente Seconda Direttiva, pur prevedendo esenzioni per le cessioni all'esportazione, era *in parte qua* molto meno precisa ed analitica. Nel momento in cui il mercato unico e le sue quattro libertà sono sanciti, con un'effettiva unione doganale, diviene più semplice anche a livello nazionale comprendere la *ratio* della esenzione all'esportazione che, in un'ottica di soppressione delle frontiere fiscali all'interno dell'allora Comunità, era proprio quella di garantire l'applicazione del principio di tassazione nel paese di destinazione, che governa il commercio internazionale e, per l'effetto, giungere ad

⁴⁵⁰ Che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE, recepita in Italia con il D.L. 30 agosto 1993, n. 331.

un vero e proprio mercato unico. Quella territorialità, che nell’IVA si fa criterio, relativamente alle operazioni con l’estero diventa propriamente europea, conferendo al mercato unico i connotati di un mercato interno, in particolar modo nei confronti dei Paesi terzi rispetto al territorio doganale europeo. Gli indirizzi delle direttive, dunque, si fanno sempre più chiari nelle intenzioni del legislatore europeo man mano che cresce la consapevolezza di quello che effettivamente dovrà essere il mercato unico. Conseguentemente, al fine di armonizzare la base imponibile, nella prospettiva di migliorare la neutralità del tributo, era necessario prevedere un regime che rendesse più omogenee le fattispecie di esenzione in concreto, poi, disciplinate dagli Stati membri. Questo obiettivo, con particolare riguardo al regime delle esenzioni all’esportazione, è stato realizzato con la Sesta direttiva, nella quale l’esenzione *de qua*, originariamente prevista – con un’articolazione che potremmo definire ancora embrionale – dall’art. 10 della Seconda direttiva, nell’art. 15 il quale, poi, è stato pressoché integralmente ripreso – con le sole modifiche conseguenti alla direttiva 91/680/CEE che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE – dalla direttiva di rifusione 2006/112/CEE.

Nel perseguimento dell’ambizioso progetto di creazione di un mercato unico, con le caratteristiche di un mercato interno, la territorialità, dunque, assume una diversa valenza per gli scambi interni, fra Stati membri, e per gli scambi internazionali, fra Stati membri e Paesi terzi. Nel primo caso, come si è detto, diviene criterio per il corretto riparto del potere di applicazione dell’imposta, nel secondo caso porta, invece, all’esclusione dell’operazione dal campo di applicazione del tributo ovvero alla non imponibilità della stessa.

È emerso, dunque, come le cessioni all’esportazione siano territorialmente rilevanti nel Paese dell’Unione in cui risiede o è stabilito il cedente, Paese dal quale i beni partono per essere trasportati o spediti in un mercato terzo rispetto al territorio doganale europeo, per ivi essere immessi in consumo. La territorialità, quindi, in relazione al commercio internazionale, diventa propriamente europea, connotando il mercato unico in termini di vero e proprio mercato interno rispetto ai Paesi terzi. Questo trova conferma nei risultati della comparazione, dai quali è emersa una tendenziale uniformità nell’attuazione dello specifico regime previsto

per il commercio con l'estero, tale per cui una volta che i beni oggetto di cessione all'esportazione vengono spediti o trasportati fuori dal territorio doganale europeo, inteso nel suo complesso, l'imposta sul valore aggiunto diviene inapplicabile, permanendo in capo ai soggetti passivi – esportatori – il diritto alla detrazione, nel rispetto del principio di neutralità – in questo caso nella sua accezione internazionale – e del principio di tassazione nel paese di destinazione, che governa il commercio internazionale.

L'analisi è, poi, proseguita spostando l'attenzione sul profilo oggettivo dell'operazione.

Si è visto che, ai fini IVA, la “cessione di beni” è una fattispecie unica in tutto il sistema dell'imposta, che non viene connotata in maniera particolare a seconda del tipo di operazione – commercio nazionale, intraeuropeo o internazionale – che i soggetti passivi pongono in essere. Questo comporta che, anche nel caso di cessioni all'esportazione, è necessario, anzitutto il trasferimento del diritto sui beni – ciò che consente, peraltro, di differenziarle dalle esportazioni doganali – nonché l'onerosità dell'operazione. Ciò che, però, differenzia le cessioni all'esportazione dalle cessioni di beni interne e che, quindi, ne giustifica la riconducibilità allo specifico regime di non imponibilità, sono gli aspetti esecutivi dell'operazione, ovvero il trasporto o la spedizione fuori dal territorio doganale europeo, aspetti esecutivi che, nelle operazioni di commercio con l'estero, assumono una rilevanza che si è definita “sostanziale”, nel senso che integrano il regime, giustificandolo, al punto da essere essi stessi la vera esportazione, che senza trasporto non si avrebbe che una “ordinaria” cessione di beni, assolutamente imponibile e per la quale l'imposta tornerebbe ad essere esigibile.

Si è visto, poi, come ciò che rileva è che tutti gli aspetti essenziali dell'operazione, ovvero il profilo oggettivo rappresentato dalla cessione completa di tutti i suoi elementi, come definita all'art. 2 del Decreto IVA, - che giustifica l'esistenza stessa dell'operazione – ed il trasporto dei beni fuori dal territorio doganale europeo, emergano dal regolamento contrattuale delle parti, senza necessità di una determinata scansione temporale.

Dunque, senza trasporto, la cessione, perfetta in tutti i suoi elementi, rimarrebbe una cessione nazionale, per la quale l'imposta sarebbe assolutamente applicabile

e, dunque, esigibile. L'(in)esigibilità è, necessariamente, legata alla prova dell'effettivo trasporto dei beni fuori dal territorio doganale europeo.

Tale prova, si è visto, è strettamente legata alle disciplina doganale delle esportazioni, che si deve ritenere richiamata nella sua versione più recente, all'esito dell'evoluzione normativa che l'ha interessata. Sul punto è bene sottolineare le indicazioni fornite dai giudici europei, secondo cui la reale ricorrenza dei requisiti richiesti dal sistema dell'IVA non può essere ingiustificatamente compressa, sul piano della prova, in forme tali da impedire agli operatori economici il godimento dei diritti derivanti dal sistema dell'IVA stesso⁴⁵¹.

Alla luce di questa ricostruzione, si ritiene che il regime di non imponibilità IVA – esenzione all'esportazione per utilizzare i termini della Direttiva IVA – non possa in alcun modo essere considerato un regime speciale. Al contrario, come conferma anche la permanenza del diritto a detrazione in capo all'esportatore, altro non è che il risultato della coerente applicazione del sistema IVA, nel rispetto dei principi di neutralità – con particolare riferimento alla neutralità esterna/internazionale – e del principio di tassazione nel paese di destinazione.

⁴⁵¹ In tal senso si veda, Corte di Giustizia UE, sentenze del 27 settembre 2007, causa C-184/05, *Twoh International*, ECLI:EU:C:2007:550; del 27 settembre 2007, causa C-146/05, *Albert Collee*, ECLI:EU:C:2007:549; 27 settembre 2007, causa C-409/04, *Teleos*, ECLI:EU:C:2011:371.

BIBLIOGRAFIA

- Antal, Harmonization of turnover taxes in the Common Market, in *Common Market Law Review*, 1963;
- Acampara G., “Esportazione e servizi internazionali nell'Iva”, in *Boll. Trib. D'informazione*, 1975, fasc. 17;
- Adoninno P., *Armonizzazione fiscale nell'Unione europea* Enc. Dir., agg. III, 1999;
- Adonnino P., “La territorialità nell'Iva”, in *Riv. Dir. Fin. sc. Fin.*, 1973,I;
- Amato A., *Il fattore fiscale nelle unioni economiche internazionali*, in *Rivista bancaria*, 1959, pp. 348 e ss;
- Amatucci A., *Brevi note in tema di adattamento dell'ordinamento giuridico italiano alla sesta direttiva della CEE*, in *Dir. e prat. trib.*, 1980, I, 652;
- Amatucci A., *Struttura ed effetti della fattispecie imponibile contenuta nelle norme istitutive dell'IVA*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1976, I, pp. 579 e ss;
- Arendonk v. H., Jansen S., Paardt v.d. R., “VAT in an EU and International perspective: essays in honor of Han Kogels”, *IBFD*, Amsterdam, 2011;
- Armella S., Baldi V., *Prove della esportazione alternative al DAU e ai “risultati di uscita”*, in *Corr. Trib.* n. 45/2013;
- Armella S., “La prova dell'esportazione e le conseguenze del mancato riconoscimento del regime Iva”, in *Corr. Trib.*, 2003;
- Astolfi A., voce *Incoterms*, in *Enc. Giur. Treccani*, 1995;
- Baggio R., “Il principio di territorialità ed i limiti all potestà tributaria”, Milano, *GIUFFRÈ*, 2009;

- Baggio R., “Il principio di territorialità e le esportazioni, in *Aa. Vv., L'imposta sul valore aggiunto*, in *Giur. Sist. Dir. Trib.*, diretta da F. Tesauro, Torino, 2001, 813;
- Ballarino T., *Lineamenti di diritto comunitario*, Padova, 1994;
- Ballarino T., *Manuale breve di diritto dell'Unione europea*, CEDAM, 2004;
- Bancalri M., Coaloa F.T., *Cass. n. 21956 del 27 ottobre 2010 – La non imponibilità IVA delle esportazioni dirette*, in *Fisco*, 2010;
- Beghin M., “Diritto tributario – Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza”, Torino, 2011;
- Berlin D., “Droit Fiscal Communautaire”, Paris, *Presses Universitaires de France*, 1988;
- Berliri A., *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971;
- Berliri A., *L'imposta sul valore aggiunto, Studi e scritti vari*, Milano, Giuffrè, 1973;
- Berliri A., *Problematica giuridica dell'IVA*, in *Aspetti giuridici ed economici dell'IVA*, Milano, Giuffrè, 1973;
- Bernaerts Yves, Robinson Philips, “The 2010 VAT Directive and the Case Law of the Court of Justice of the European Union”, Mortsel : *Intersentia*, 2010;
- Bonell M.J., *Le regole oggettive del commercio internazionale*, Milano, 1976;
- Boria P., “Diritto Tributario Europeo”, Milano, *GIUFFRÈ*, 2010;
- Boria P., *Il sistema tributario*, UTET, Torino, 2008;
- Bosello F., *L'attuazione delle direttive comunitarie in tema di imposta sul valore aggiunto: l'esperienza italiana*, in *Riv. dir. trib.*, 1977, I, 705;
- Bosello F., “L'imposta sul valore aggiunto: aspetti giuridici”, Bologna, *CLUEB*, 1979;

- Bosello F., *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in *Dir. prat. trib.*, , 1981, I, pp. 1434 e ss;
- Bosi P., Guerra M.C., *I tributi nell'economia italiana*, Bologna, 2010;
- Brands J., Comment: "Trade-off between Subsidiary and Neutrality", in K. Vogel, J. Brands, K. Van Raad, "Taxation of cross-border income, harmonization, and Tax neutrality under European Community Law. An Institutional Approach", Kluwer International Law, Amsterdam, 1994;
- Burgess M., Vollaard H., "State territoriality and European integration", Amsterdam, 2013;
- Camera dei deputati – Segretariato generale – Servizio studi legislazione e inchieste parlamentari, *L'imposta sul valore aggiunto nei paesi della CEE: testi legislativi e documenti comunitari*, Roma, 1970
- Candian, Trasferimento di volumetria, in *Digesto discipline privatistiche*, sez. civ., Aggiornamento, I, Torino 2000, p. 735
- Carinci A., *I profili di rilevanza fiscale del contratto: spunti di riflessione*, in *Corrispettività, onerosità e gratuità – Profili tributari*, a cura di V. Ficari e V. Mastroiacovo, Torino, 2014;
- Cattedra A., "Il regime Iva per le esportazioni", in *L'amministrazione italiana*, 1973, fasc. 3-4;
- Carpentieri L., "Il principio di territorialità nell'imposta sul valore aggiunto", in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, I;
- Carpentieri L., *Le fonti del diritto tributario*, in AA.VV. *Diritto Tributario*, a cura di Fantozzi A., Torino, 2012;
- Casertano A., "Iva: Import-export ed operazioni connesse", in *legislazione e giurisprudenza tributaria*, 1973;
- Cavazzuti F., *La clausola CIF*, Bologna, 1969;

- Cecamore L., *L'armonizzazione delle imposte indirette. L'IVA: luci e ombre*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 589;
- Cecamore L., "L'Iva nei rapporti internazionali", in *Il diritto tributario dei rapporti internazionali*, *Quad. rass. Trib.*, n. 2/86;
- Centore P., Cessione e prestazione IVA «a continuo confronto», in *Corr. trib.*, 2007, 3708 ss;
- Centore P., "Esenzione e non imponibilità a confronto", in *Corr. Trib.*, 2007, n. 5;
- Centore P., Funzionalità delle spese accessorie ai fini dell'esenzione IVA, in *Corr. trib.*, 2006,
- Centore P., I confini dell'accessorietà nelle operazioni IVA, in *Corr. trib.*, 2006;
- Centore P., "Iva Europea – Percorsi commentate della giurisprudenza euro-unionale", IPSOA, 2016;
- Centore P., "La nuova Iva europea e nazionale", *IPSOA*, 2010;
- Centore P., La transoggettività delle operazioni complesse ai fini IVA, in *Riv. giur. trib.*, 2011, p. 373 ss;
- Centore P., "Le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione", in *Corr. Trib.*, 2002;
- Centore P., "Manuale dell'Iva europea", *IPSOA*, 2008;
- Centore P., Operazioni complesse e operazioni accessorie nel regime di territorialità, in *Corr. trib.*, 2007;
- Cerato S., Le prestazioni "complesse" – Territorialità IVA, in *Fisco*, 2010;
- Cervone T., "Iva, nuovo regime delle esportazioni", in *Boll. Trib. D'informazione*, 1981, fasc. 3;

- Cimmino - La cessione di cubatura nel diritto civile, in Riv. not., 2003, 5, p. 1113;
- Cipollina S., *La legge civile e la legge fiscale*, Padova, 1992;
- Comelli A., “Iva nazionale e Iva comunitaria”, *CEDAM*, 2000;
- Comelli A., *Sul requisito dell'onerosità delle operazioni soggette all'I.V.A.*, in Riv. dir. trib., fasc. 4, 2003, pp.85 e ss.;
- Comporti M., *Diritti reali in generale*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, già diretto da A. Cicu, F. Messineo, L. Mengoni, continuato da P. Schlesinger, Giuffrè, seconda edizione, 2011;
- Comunità Economica Europea – Commissione, Rapporto del Comitato fiscale e finanziario, 1962;
- Cordiero Guerra R., “L'imposta sul valore aggiunto (IVA), in Russo P., *Manuale di Diritto Tributario*, Milano, 1999;
- Cosciani C., “Problemi fiscali della Comunità europea de carbone e dell'acciaio”, in *Bancaria*, settembre 1953, pp. 30 e ss;
- Cosciani C., *Problemi fiscali del mercato comune*, Giuffrè, Milano, 1958;
- Cosciani C., “Scienza delle finanze”, Torino, 1991
- Cosciani C., “Studi di finanza pubblica – Studi sull'Iva”, Milano, *GIUFFRÈ*, 1968;
- Cosciani C., *Tassazione nel paese di origine o in quello di destinazione?*, in Valeschi A., Stammati G., Ceccarelli L. (a cura di), *L'integrazione economica europea all'inizio della seconda tappa*, Roma, 1962;
- Cucuzza O., *Territorialità dell'IVA*, in *Il fisco*, 1988, p. 1363;
- D'Agostino G., “Cessioni all'esportazione e operazioni assimilate, servizi internazionali o cessioni all'esportazione”, in *L'Iva e gli altri tributi erariali*, 1972, fasc. 3;

- D'Albergo E., *Il fattore fiscale e le unioni economiche*, in Rivista di politica economica, 1950, pp. 1-16
- D'Angelo G., *Integrazione europea e interpretazione del diritto tributario*, Padova, CEDAM, 2013;
- D'Angelo G., *Italian VAT Practice Conflicts With Directive, ECJ Says remarks to ECJ, C-95/07, Ecotrade*, «TAX NOTES INTERNATIONAL», 2008, 5/2008, pp. 520 – 521;
- D'Angelo G., *La territorialità del tributo nell'era di internet*, «IANUS DIRITTO E FINANZA», 2014, 2014, pp. 28 – 44;
- Da Empoli D., “Studio effettuato nell’ambito del gruppo di ricerca presso il Consiglio Nazionale delle Ricerche”. Direttore della ricerca: Prof. Cesare Cosciani, in Studi sull’imposta sul valore aggiunto, Giuffrè – Milano, 1968;
- De la Feria R., “The EU VAT System and the Internal Market”, Volume 16, Doctoral Series, IBFD, 2009;
- Delfini F., *Autonomia privata e contratto*, GIAPPICHELLI, Torino, 2017;
- De Mita E., *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, in Riv. dir. trib., I, 1995, pp. 145 e ss.;
- De Mita E., “Principi di Diritto Tributario”, VI ed., Milano, GIUFFRÈ, 2011;
- Devereux-Pearson, *Corporate tax harmonization and economic efficiency*, Londra, 1989;
- Di Pietro A., *estado de la fiscalidad en la union europea*, in: Lasarte J., armonizacion y coordinacion fiscal en la Union europea. Situacion actual y posibles lineas de reforma, Madrid, centro estudios financieros, 2010, 1, pp. 13 - 47 (atti di: armonizacion y coordinacion fiscal en la Union europea. Situacion actual y posibles lineas de reforma, sevilla, 18-20 luglio 2009);

- Di Pietro A., *La crisi dell'armonizzazione delle imposte indirette*, in: *La finanza pubblica italiana Rapporto 2007*, Bologna, il Mulino, 2007, pp. 301 - 327 (La finanza pubblica italiana);
- Di Pietro A., *L'attuazione del regime infracomunitario iva in Italia: attualità e prospettive*, in: *Las operaciones intracomunitarias en impuesto sobre el valor anandido y en los impuestos especiales armonizados*, Madrid, Instituto de Estudios fiscales, 2004, pp. 219 – 241;
- Di Pietro A. (a cura di), *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea – L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Dipartimento delle Politiche Fiscali del Ministero dell'Economia e Guardia di Finanza – Scuola di Polizia Tributaria, Giugno 2003, Tomo I e Tomo II;
- Di Pietro A. (a cura di), “Per una costituzione fiscale Europea”, Padova, 2008;
- Di Pietro A., *Regime fiscale della concessione e delle convezioni edilizie ed urbanistiche*, Maggioli Editore, Rimini, 1985;
- Di Pietro A. – Tassani T. (A cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013;
- Di Tonno T. ,“Territorialità dell'Iva”, in *Gazzetta val. e del comm. Int.*, 1984, n. 18;
- Dus. A., “L'Imposta sul valore aggiunto”, Torino, *UTET*, 1981;
- Fabio M., *Guida pratica per le aziende*, *Il Sole 24 Ore*, n. 10, ottobre 2009;
- Fabio M., *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano, IPSOA, 2016;
- Falsitta G., *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, CEDAM, Padova, 2015,
- Falsitta G., “Manuale di Diritto Tributario – parte speciale”, CEDAM, Padova, 2016;

- Fantozzi A., “Il sistema tributario italiano verso il mercato unico europeo”, in *Rass. Trib.*, 1989, I
- Fantozzi A., “Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell’IVA”, in *Riv. Dir. Fin.*, n. 1/1973, pp. 138 e ss;
- Fantozzi, *Presupposto e soggetti passivi dell’imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. e prat. trib.*, 1972, I, 728;
- Fantozzi A., *Realtà e prospettive in tema di Iva*, in *Rass. Trib.*, 1988, p. 499;
- Farmer P., Lyal R., *EC Tax Law*, Oxford – Clarendon Press, 1994;
- Fava P. (a cura di), *Il contratto*, GIUFFRÉ, 2012;
- Favaro M., *Guida ragionata agli Incoterms® 2010*, Venezia, 2011;
- Fazzini E., “Il principio di territorialità nel tributo sul valore aggiunto”, Padova, 1995;
- Fedele A., *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell’IVA*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, I, pp. 146 e ss;
- Ferri R., *L’imposta sul valore aggiunto*, in Santamaria B., *Lineamenti di diritto tributario – Parte speciale*, Milano, 1996;
- Filippi P., *L’IVA nei rapporti internazionali*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, a cura di V. Uckmar, Padova, CEDAM, 2002
- Filippi P., *Le cessioni di beni nell’imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984;
- Filippi P., Relatoría General en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo I, “Efectos del Iva en la economía”, Quito, 2004;
- Filippi P., “Valore aggiunto (imposta)”, in *Enc. Dir.*, 1993, 141;

- Forte F., *Il consumo e la sua tassazione*, vol. II, *Le imposte sulle vendite e sul valore aggiunto*, Einaudi, Torino, 1973;
- Forte F., *L'armonizzazione tributaria della comunità economica europea, La riforma fiscale in Italia*, Milano, 1967;
- Forte F., *La riforma della tassazione indiretta*, in *La riforma fiscale in Italia*, Franco Angeli, Milano, 1967;
- Forte N., *Il nuovo manuale dell'IVA 2015*, Maggioli ed. 2015;
- Frasoni G., “La territorialità nel Diritto Tributario”, *GIUFFRÈ*, 2004;
- Frasoni G., “Spunti sulla nozione di “consumo” di beni e di servizi nell’IVA con particolare riferimento alle operazioni internazionali”, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 10, 2004, p. 543;
- Gabelli M. – Rossetti D., *Regime IVA del software: il caso della personalizzazione del software standardizzato*, in *Fisco*, 2009;
- Gaffuri G., *I redditi diversi*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, p. 769;
- Galgano F. (a cura di), *Atlante di diritto privato comparato*, *ZANICHELLI*, V ed., 2011;
- Gallo F., *L'IVA verso un'ulteriore revisione*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, I, 602;
- Gallo F., “Profili di una teoria dell’Imposta sul valore aggiunto”, Roma, 1974;
- Gallo F., *Tassazione delle attività finanziarie e problematiche dell’elusione*, in *Rass. trib.*, 1994, p.190;
- Gangemi L., *Pressione tributaria, produzione e scambi internazionali*, in *Politica economica internazionale*, Seeber, Firenze, 1935, pp. 109-167;
- Garbarino C., “Manuale di tassazione internazionale”, I ed, *IPSOA*, 2005;
- Gargano G., “Iva - art.8 come modificato dal D.L. 29 gennaio 1983 n.76 (convertito con L. 27 febbraio 1984 n. 17)”, in *Rass. Dir. Doganale*, 1984;

- Giovannini A., *L'imposta sul valore aggiunto*,
- Granelli E., *L'imposizione generale sulle vendite*, Torino, Utet, 1964;
- Granelli E., "Osservazioni sulla VI direttiva comunitaria intorno ai problemi di armonizzazione dell'Iva", in *Notiz. Guardia di fin.*, 1979, II;
- Greggi M., Fatturazione (inesistente) e obblighi formali nell'IVA: presupposti, limiti e condizioni alla variazione delle fatture emesse, in *Giurisprudenza delle imposte*, Vol. 90, n. 4, 2015;
- Greggi M., Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina del'IVA, in *Dir. prat. trib.*, 1/2016;
- Greggi M., Frodi IVA e operazioni con l'estero, in *Novità Fiscali*, Vol. 6, n. 1, 2015;
- Greggi M., Il principio d'inerenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto: profili nazionali e comunitari, in *Saggi di diritto tributario*, Pacini Ed., Vol. 7, n.1, 2012;
- Greggi M., Il principio di neutralità dell'IVA e il suo bilanciamento con i contrasto alle Frodi fiscali, in *Fisco e Reato*, Pacini Editore srl, Vol. 1, n. 1, 2016;
- Greggi M., Il rimborso dell'Iva indebitamente applicata in via di rivalsa (profili di diritto tributario comunitario), in *Riv. dir. trib.*, 2007;
- Greggi M., Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto, CEDAM, 2013;
- Greggi M., Rethinking the Place of Consumption: New Issues Under the VAT System, in *Tax notes international*, vol. 59, n. 13, 2010;
- Guerra M., Tommasini G., "L'imposta sul valore aggiunto nei rapporti economici internazionali", Giuffrè, 1974;
- Gulmanelli E., *Beni immateriali (trib.)*, in *Enc. Giur.*, V, Roma, 1993;

- Han-Shaw, “Value-Added Taxation: The Economic Consequences” in *Journal of world trade*, 1970;
- Hinnekens L., *The Challenges of Applying VAT and Income Tax Territoriality Concepts and Rules to International Electronic Commerce*, in *Intertax*, 1998;
- Ingrosso M., *Le operazioni imponibili ai fini dell’IVA*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, I, pp. 470 e ss;
- La Mesa C. (a cura di), *L’imposta sul valore aggiunto: lavori preparatori e norme di attuazione, Parte I: la discussione sulla delega al Governo per la riforma tributaria; Parte II: commento analitico al DPR 26 ottobre 1972, n. 633; Appendice: le direttive della Comunità europea, la legislazione italiana Camera dei deputati*, Segretariato generale, Roma, 1973;
- Leo M., *Trasferimento di cubatura*, in *Dizionario enciclopedico del notariato*, Aggiornamento, V, Roma 2002;
- Liberatore G., *Esportazioni “improprie”: L’effettività prevale sulla normativa nazionale*, in *il fisco*, n. 17 del 28 aprile 2014, pag. 1643;
- Logozzo M., *La qualificazione unitaria dell’operazione ai fini IVA*, in *Riv. giur. trib.*, 2006;
- Lupi R., *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. Giur. Treccani*, XVI, Roma, 1989;
- Lupi R. – M. Giorgi, *Imposta sul valore aggiunto (IVA)*, in *Enc. giur. Treccani*, 2006;
- Lupi R., *L’elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali*, in *Rass. trib.*, 1994, p. 227;
- Lupi R., *Territorialità del tributo*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXXI, Roma, 1994;

- Macarro Osuna J.M., *El principio de neutralidad fiscal en el IVA*, Thomson Reuters Aranzardi, Navarra, 2015;
- Majocchi A., *Effetti sul commercio internazionale di un'imposta generale sulle vendite nell'ipotesi di concorrenza perfetta*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1967, pp. 242-263
- Manca D., Manca F., "IVA: il presupposto della territorialità", *IPSOA*, 2013;
- Mandò, "Manuale dell'imposta sul valore aggiunto", *IPSOA*, 2010;
- Manganelli A., "Territorialità dell'imposta", *Dig. disc. Priv. sez. comm.*, Torino, 1998;
- Manzoni I., "L'imposta sul valore aggiunto. Le deviazioni dalla neutralità nel modello italiano", Torino, 1973;
- Manzoni I., *Le deviazioni dalla neutralità nel modello italiano*, Giappichelli, Torino, 1973;
- Martha R. S., "The jurisdiction to tax in international law", *Kluwer*, Deventer, 1989;
- Massari P., *Prova dell'esportazione e operazioni triangolari, la Cassazione "docet"*, in *L'IVA*, n. 4/2015;
- Mattarelli F., *I rapporti con l'estero*, in Aa.Vv., *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001;
- Messina A., "Novità legislative in materia di Iva all'esportazione", in *Boll. Trib. D'informazione*, 1984;
- Melis G., *Osservazioni a margine della Proposta di modifica della VI Diretiva CEE sul regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici*, in *Rass. Trib.*, 2001, pp. 715 e ss;

- Messinetti D., voce *Beni immateriali (dir. priv.)*, in *Enc. giur. it. Treccani*, 1988;
- Micheli G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1974;
- Micheli G.A., *Dalle Direttive comunitarie sull'Iva alla nuova legislazione italiana*, in *Riv. Dir. Fin. sc. Fin.*, 1979, I, pp. 663 e ss.;
- Micheli G.A., *L'Iva dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in *Riv. dir. fin.*, 1973, I, 431;
- Mondini A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Ospedaletto (PI), Pacini Editore, 2012;
- Mondini A., "Il principio di neutralità dell'iva tra "mito" e (perfettibile) realtà", in *I principi europei del diritto tributario*, a cura di A. Di Pietro e T. Tassani, CEDAM,
- Mondini A., *L'emissione di fatture soggettivamente false impedisce al cedente intracomunitario di avvalersi del regime di non imponibilità della cessione*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, XXI,
- Mori, *La cessione di cubatura*, in *Casi e Questioni di diritto privato per la pratica notarile, parte prima*, Milano 1995;
- Mortelmans, "The common Market, the internal market and the single market, what's in a market?" in *Common Market Law Review*, 1998;
- Musgrave, *Fiscal sistem*, New Heaven, 1969;
- Newmark F., *Problèmes relatifs à l'harmonisation des impôts dans la Communeauté économique européenne*, in *Cahiers de l'Institut de Science Economique Appliquée*, ottobre 1961;
- OECD,(2017), *International VAT/GST Guidelines OECD Publishing*, Paris;
- Parenza G., "L'Iva nelle prestazioni di servizi internazionali: il requisito della territorialità", in *Dir. Comm. Int.*, 1989;

- Parravicini G., *Dazi generali ad valorem all'importazione e all'esportazione: della loro simmetria con riferimento anche ad altre imposte*, in *Giornale degli economisti*, novembre-dicembre 1953;
- Patti F. – Russo F., *La cessione di cubatura tra diritto privato e diritto pubblico*, in *Vita not.*, 2001, 3;
- Pennetta P., *Unione doganale*, Enc. Dir., agg. V, 2001;
- Periolo M., *“Il nuovo obbligo di comunicazione delle lettere d'intento in capo all'esportatore abituale”*, in *il fisco*, n. 48 del 22 dicembre 2014, pag. 4732;
- Peirolò M., *La prova dell'esportazione nel regime del transito comunitario*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, n.9/2002;
- Peirolò M., *“La valenza del termine di esportazione per i beni ceduti al cliente non residente”*, in *Corr. Trib.*, n. 25/2014 pag. 1924 e ss;
- Peirolò M., *“Nel disegno di legge Iva la detassazione delle esportazioni si adegua alle norme comunitarie”*, in *Corr. Trib.*, 2011, fasc. 16;
- Perrone L., *“L'armonizzazione dell'Iva: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente”*, in *Rass. Trib.*, 2006;
- Perrone Capano R., *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977;
- Pérez Herrero L.M., *“La sexta Directiva del Iva”*, Cedecs Editorial S.L., 1° ed., Barcellona, 1997;
- Philippe Jean-Jacques, *“la taxe sur la valeur ajoutée: technique et économie”*, Paris: Berger-Levrault, 1973;
- Pierro M., *La reprografia: cessione di beni o prestazione di servizi?*, in *Corr. trib.*, 2010;

- Plagnet Bernard, Néel Brigittes, “La fiscalité du commerce extérieur : TVA-droits de douane”, in *Atti del Colloque de la Société française de droit fiscal*, svoltosi a Le Havre il 13 e 14 settembre 1990.;
- Potito E., “*Le imposte indirette sugli affari*”, Milano, GIUFFRÈ, 1995;
- Portale R., “*Iva – Estero*”, Milano, 2011;
- Portale R., “*Iva – Estero e Dogane*”, Giuffrè, 2014;
- Portale R., *IVA – L'imposta sul Valore Aggiunto 2016*, Milano, Giuffrè, 2016;
- Preston C., “*United Kingdom: the Doctrine of Direct Effect in the Context of EC Directives on VAT*”, in *International VAT Monitor*, febbraio 1992;
- Quadri R., *Pubblicità e garanzia nel contratto di cessione dei “diritti edificatori” di cui all’art. 2643, N. 2 BIS., C.C.*, in *Le nuove leggi civili commentate*, CEDAM, n. 2/2016, pp. 291 e ss;
- Ricca F., “*Luogo delle prestazioni generiche e debitore dell'imposta*”, in *L'IVA*, 1/2012;
- Rossi-Maccanico, *Ec Tax Law. L'evoluzione della politica fiscale comunitaria successivamente al tramonto della proposta sull'introduzione del voto a maggioranza in materia di produzione di norme di diritto fiscale europeo*, in *il fisco*, 2001;
- Russo P., Cordiero Guerra R., “*L'armonizzazione fiscale nella Comunità Europea*”, in *Rass. Trib.*, 1990, 9;
- Russo P., *L'interpretazione normativa dei testi comunitari*, Torino, 2009;
- Russotto M., “*Per stabilite il luogo di consegna occorre fare riferimento al contratto e agli incoterms*”, in *L'IVA*, 1/2012;
- Sacchetto C., *Armonizzazione fiscale nella Comunità Europea*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. II;

- Sacchetto C., *L'evoluzione del diritto comunitario in materia tributaria*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del Convegno "I Settanta Anni di «Diritto e Pratica Tributaria»", Cedam 2000, p. 810.
- Sacchetto C., "Territorialità (Diritto Tributario)", in *Enc. Dir.*, XLIV, Milano, 1992, 303 ss.;
- Sacchetto C., Casertano G., *Tributi*, in *Trattato di diritto amministrativo europeo*, 1997, p. 128;
- Sammartino S., Coppa D., "Valore Aggiunto (imposta sul)", in *Noviss. Dig. it., App.*, VII, Torino, 1987, 1071;
- Santacroce B., Sbandi E., "Il regime dell'esportazione e i nuovi oneri di stabilimento nel Codice doganale dell'UE", in *L'IVA*, n. 6/2016;
- Santamaria T., "L'elemento territoriale nell'Iva 1979 e i rapporti con l'estero, commento alle norme modificate con DPR 24/1979 e con DPR 94/1979", in *L'Iva e gli altri tributi erariali*, 1979, fasc. 13;
- Santini G., "Il commercio – Saggio di economia del diritto", Il Mulino, 1979;
- Scarlata Fazio M., *I presupposti dell'imposta sul valore aggiunto. Cessione – Concetto e natura*, in *Boll. trib.*, 1972, pp. 567 e ss;
- Schenk A., Oldman O., "Value Added Tax – A comparative approach", *Cambridge Tax Law Series – Cambridge University Press*, 2007;
- Scotto A., *Problemi fiscali del Mercato Comune nei confronti di un'Associazione tra i Paesi dell'OECE*, in *Rivista di politica economica*, Gennaio – Febbraio, pp. 275-339;
- Scuffi M., Albezio G., Miccinesi M., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, IPSOA, 2013;
- Shoup C.S., "Public Finance", Aldine Publishing Company, Chicago, 1960, p. 246;

- Shoup C.S., “Taxation Aspects of International Economic Integration”, in *Aspects financiers et fiscaux de l’intégration économique internationale*, Travaux de l’Institut International de Finances Publiques, Van Stockum, La Haye, 1953;
- Smith S., *Subsidiarity and neutrality in European Tax Policy: Economic Consideration*, in S. Smith, R. Barents, *Neutrality and Subsidiarity in Taxation*, Foundation for European Fiscal Studies, Kluwer Law International, Londra, 1996;
- Spera – Scalese, “Territorialità e rimborsi Iva”, in *Pratica fiscale e professionale*, 2010, suppl. 7-6;
- Sprague Barnes W. (Director), “Taxation in the United States”, *World Tax Series – Harvard Law school – international program in taxation*, Commerce Clearing House, Chicago, 1963;
- Stefani G., *Per una teoria tributaria dell’integrazione economica internazionale*, in *Rivista di politica economica*, 1960, pp. 18-21;
- Surugo V., “L’imposta sul valore aggiunto negli scambi internazionali di beni e di servizi”, in *L’iva e gli altri tributi erariali*, 1977, fasc. 13.
- Tabet G., *Il diritto d’autore nella normativa tributaria*, in *Rass. Trib.*, 1988, I;
- Tait A.A., “Value added tax: international practice and problems”, Washington D.C., *International Monetary Found*, 1988;
- Tait A.A. (a cura di), “Value added tax: administration and Policy Issues”, Washington D.C., *International Monetary Fund*, 1991;
- Tamburro E., Rivanno C., “Le implicazioni politico economiche e tecnico amministrative della imposta sul Valore Aggiunto in Italia”, Istituto per l’Economia Europea, Roma, 1968
- Tejerizo Lòpez J.M., “Impuesto sobre el valor añadido”, in *Cuerso de Derecho Tributario, Parte especial*, Varios autores, Pons, Madrid, 1993;

- Tellarini G., *Incoterms 2000: i principali aspetti innovativi della nuova edizione redatta dalla Camera di Commercio Internazionale*, in *Resp. comunic. impr.*, Milano, 1999;
- Tellarini G., *Gli Incoterms® tra passato e presente: dall'edizione del 2000 alla nuova versione degli Incoterms® 2010 redatta dalla Camera di Commercio Internazionale*, in *Aracne*, Roma, 2012;
- Tencati A., “Operazioni di Esportazione e Imposta sul valore aggiunto: profili di diritto sostanziale”, in *Rass. Imp.*, 1986;
- B.J.M. Terra, *Sales Taxation: The Case of Value Added Tax in the European Community*, Hardcover – January 1, 1997;
- Terra B.J.M., Kajus J., *A guide to the European VAT Directives*, Amsterdam, IBFD, 2006;
- Terra B.J.M., Wattel P.J., “European Tax Law”, Amsterdam, 2012;
- Tassani T., *Detrazione IVA ed attività economiche preparatorie nell'esperienza comunitaria e nel sistema italiano*, in *Giurisprudenza delle imposte*, 2000;
- Tesauo F. (a cura di), “Giurisprudenza sistematica di Diritto Tributario”, “L'imposta sul valore aggiunto”, Torino, UTET, 2001;
- Tesauo F., *Istituzioni di diritto tributario – Vol. I: Parte Generale*, Torino, 2011;
- Tesauo F., “Profili di fiscalità comunitaria”, in *Boll. Trib.*, 1988;
- Tesauo G., *Diritto dell'Unione Europea*, CEDAM, 2012;
- Torrente A. – Schelsinger P., *Manuale di diritto privato*, a cura di F. angeli e C. Granelli, XXI ed., 2013, Giuffrè;
- Tosello M., Frignani A., *Il contratto internazionale*, in *Tratt. dir. comm. e dir. pubbl. dell'economia*, CEDAM, 2010;

- Tosi L., Baggio R., “Lineamenti di diritto tributario internazionale”, CEDAM, IV ed., 2013;
- Tramontana V.A., *L’IVA strumento di politica economica*, in *Studi sull’IVA*, Milano, 1968, p.168;
- Trapani G., *Normative speciali e circolazione giuridica dei diritti edificatori*, in *Notariato*, n. 4/2012, pp. 428 e ss;
- Tremonti G., *Autonomia contrattuale e normativa tributaria – il problema dell’elusione tributaria*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, III, 1986;
- Ukmar V. (coord. da), *Diritto tributario internazionale*, CEDAM, Milano, 2012;
- Vogelaar, “Tax harmonization in the European Community”, *Common Market Law Review*, 1970, 7, Issue 3;
- Voglino A., *Il ruolo della giurisprudenza nell’interpretazione ed applicazione del diritto tributario*, in *Boll. trib.*, fasc. 10, 1993;
- Zanetti E., *Utilizzazione economica dei beni immateriali e degli altri diritti: trattamento fiscale*, in *Fisco*, 2001;