informativa fiscale
ISSN 2612-2987

SEAC
Direttore responsabile Giovanni Bort

INFORMATIVA N. 024 – 25 GENNAIO 2021

INFORMATIVA FISCALE

IVA UE

LE CESSIONI A TURISTI EXTRA-UE E LA DEFINIZIONE DI "BAGAGLIO PERSONALE"

RIFERIMENTI

- **Art. 38-quater, DPR n. 633/72**
- **Sentenza Corte Giustizia UE 17.12.2020, Causa C-656/19**

IN SINTESI

Recentemente i Giudici comunitari si sono espressi in merito ai requisiti richiesti ai turisti extraUE che intendono acquistare in Italia beni senza IVA / con rimborso dell'IVA pagata.

Dopo aver evidenziato che l'agevolazione in esame non può essere applicata / richiesta per gli acquisti di beni trasportati nel proprio "bagaglio personale" fuori dall'UE, destinati alla rivendita nello Stato terzo, i Giudici hanno chiarito la portata applicativa della disposizione agevolativa e fornito una precisa individuazione dei beni che possono beneficiare della non imponibilità / rimborso dell'IVA.

SERVIZI COLLEGATI
settimana professionale
SOfisco SCHEDE OPERATIVE
il notiziario

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

La **non imponibilità IVA** prevista per le cessioni di beni trasportati nel "bagaglio personale", al di fuori del territorio dell'UE, **da un privato extraUE** che si trova in viaggio in Italia, **non è riconosciuta** se il soggetto **trasporta i beni** con sé al di fuori dell'UE **a fini commerciali**, in vista della loro **rivendita in uno Stato terzo**.

Questo il principio sancito dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza 17.12.2020, relativa alla causa C-656/19, nella quale i Giudici definiscono anche i "***beni destinati ad essere trasportati nel bagaglio personale dei viaggiatori***", come quei beni, generalmente di **piccole dimensioni** o in **piccole quantità**, che una persona fisica trasporta con sé durante un viaggio, di cui ha bisogno nel corso di tale spostamento, utilizzabili nell'ambito dell'uso privato / della sua famiglia.

Nella sentenza vengono anche indicati i seguenti importanti "**principi comunitari**":

- se le condizioni per fruire della non imponibilità non sono soddisfatte ma comunque i beni sono stati effettivamente trasportati al di fuori dell'UE, le Amministrazioni tributarie nazionali devono verificare se risulta applicabile la non imponibilità prevista per le "cessioni all'esportazione", anche se le formalità doganali non sono state espletate e anche se, al momento dell'acquisto, l'acquirente non intendeva veder applicato lo specifico trattamento IVA concesso ai viaggiatori esteri;
- anche se il cedente nazionale ha emesso in malafede il modulo in base al quale l'acquirente si è avvalso della non imponibilità, utilizzando poi i beni per fini commerciali, non può essere automaticamente negata al cedente nazionale la non imponibilità IVA prevista per le cessioni all'esportazione, laddove venga accertato che i beni hanno lasciato il territorio dell'UE.

  Tale violazione, in forza del diritto nazionale, può essere soggetta a sanzioni amministrative proporzionate, quali l'irrogazione di sanzioni pecuniarie, ma non può essere penalizzata con il diniego della non imponibilità se l'esportazione dei beni si è effettivamente realizzata.

IL FATTO OGGETTO DELLA CAUSA C-656/19

Una società di diritto ungherese vendeva una consistente quantità di **prodotti alimentari**, **cosmetici e per la pulizia a privati**, consegnando i beni in un magazzino affittato dagli acquirenti in Ungheria.

Quest'ultimi **trasportavano in Serbia** "nel loro bagaglio personale" tali beni utilizzando un'autovettura privata. Successivamente gli acquirenti (privati), inviavano alla società ungherese la **copia del modulo di domanda di rimborso** dell'IVA vistato dall'Autorità doganale di uscita e la società **rimborsava loro l'IVA** pagata al momento dell'acquisto.

Le Autorità tributarie ungheresi contestavano alla società che i beni ceduti **eccedessero l'ambito delle esigenze personali e familiari** degli acquirenti e che tali beni erano acquistati al fine di una successiva rivendita.

Inoltre, secondo l'Amministrazione fiscale locale, la società ungherese non poteva **nemmeno beneficiare** della non imponibilità IVA per **le "cessioni all'esportazione"** in quanto la stessa non aveva avviato la **corretta procedura di uscita doganale** dei beni e non disponeva dei documenti necessari a tale fine.

La società, avverso le richieste dell'Ufficio che recuperava l'IVA applicando le conseguenti sanzioni, proponeva ricorso, che veniva rigettato dalla Direzione dei ricorsi. In sede contenziosa, però, il Giudice nazionale si interrogava:

- sulla **nozione di bagaglio personale**

e

- sulla possibilità, in assenza dei presupposti per la non imponibilità IVA in capo ai viaggiatori esteri, di **applicare la non imponibilità prevista per l'esportazione** anche nel caso in cui siano state omesse le relative formalità doganali.

Il Giudice nazionale, pertanto, ha deciso di sospendere il procedimento e proporre alla Corte di Giustizia UE le seguenti questioni pregiudiziali, sulla corretta interpretazione della non imponibilità IVA prevista per i beni trasportati al di fuori del territorio dell'UE da un privato extraUE.

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it

"1) Se sia compatibile con l'articolo 147 della [direttiva IVA], la prassi di uno Stato membro che identifica la nozione di «bagaglio personale», stabilita come elemento concettuale delle cessioni di beni a viaggiatori stranieri esenti dall'imposta sul valore aggiunto, con la nozione di effetti personali utilizzata nella Convenzione sulle facilitazioni doganali in favore del turismo, firmata a New York il 4 giugno 1954 [Recueil des traités des Nations unies, vol. 276, pag. 230], e nel relativo protocollo aggiuntivo, e con la nozione di «bagagli» di cui all'articolo 1, punto 5, del [regolamento delegato 2015/2446].

2) In caso di risposta negativa alla precedente questione pregiudiziale, si chiede come debba essere definita la nozione di «bagaglio personale» di cui all'articolo 147 della direttiva IVA, tenuto conto del fatto che in tale direttiva manca una definizione al riguardo. Se sia conforme alle disposizioni del diritto comunitario la prassi nazionale secondo cui le autorità tributarie di uno Stato membro tengono conto esclusivamente del «significato ordinario dei termini».

3) Se gli articoli 146 e 147 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che, quando un soggetto passivo non ha diritto all'esenzione per le cessioni di beni a favore dei viaggiatori stranieri ai sensi dell'articolo 147 di detta direttiva, occorre esaminare, nel caso concreto, se sia applicabile l'esenzione delle cessioni di beni all'esportazione ai sensi dell'articolo 146 della stessa direttiva, anche qualora siano state omesse le formalità doganali previste dal codice doganale dell'Unione e dalla normativa delegata.

4) Nel caso in cui la risposta alla precedente questione pregiudiziale sia che, quando non è applicabile l'esenzione a favore dei viaggiatori stranieri, l'operazione può beneficiare di un'esenzione dall'IVA a titolo di esportazione, se sia possibile qualificare il negozio giuridico come cessione di beni all'esportazione esente dall'IVA contrariamente all'intenzione espressa dal cliente al momento dell'ordine.

5) In caso di risposta affermativa alla terza e alla quarta questione pregiudiziale, in una situazione come quella del procedimento in esame, in cui l'emittente della fattura sapeva, al momento della cessione dei beni, che gli stessi erano stati acquistati ai fini della rivendita, ma che l'acquirente straniero intendeva ciononostante portarli fuori dal territorio nell'ambito del regime dei viaggiatori stranieri, cosicché l'emittente della fattura ha agito in mala fede rilasciando il modulo di domanda di rimborso dell'imposta previsto a tal fine in detto regime e rimborsando, a titolo di esenzione a favore dei viaggiatori stranieri, l'imposta sul valore aggiunto ripercossa, se sia compatibile con gli articoli 146 e 147 della direttiva IVA e con i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità del diritto dell'Unione la prassi di uno Stato membro in base alla quale l'autorità tributaria nega il rimborso dell'imposta erroneamente dichiarata e versata a titolo di cessioni di beni a viaggiatori stranieri, senza qualificare tali operazioni come cessioni di beni all'esportazione e senza effettuare la corrispondente rettifica, nonostante sia incontestabile che i beni siano usciti dall'Ungheria come bagaglio dei viaggiatori".

LA SENTENZA 17.12.2020 C-656/19

I Giudici comunitari hanno innanzitutto precisato che l'esenzione prevista dall'art. 147, Direttiva n. 2006/112/CE, riguarda i **beni trasportati come bagaglio personale** fuori dall'UE da un **privato extraUE**, entro il **terzo mese successivo alla cessione** e di valore **superiore a € 175**.

In particolare, hanno evidenziato che le esenzioni costituiscono **nozioni autonome del diritto dell'UE** e la locuzione "*beni destinati ad essere trasportati nel bagaglio personale dei viaggiatori*", nel suo **senso abituale** nel linguaggio comune, riguarda i beni, **generalmente di piccole dimensioni o in piccole quantità**, che una persona fisica **trasporta con sé durante uno spostamento**, di cui ha bisogno nel corso di quest'ultimo e destinati **all'uso privato o a quello della propria famiglia**, compresi i beni **acquistati durante lo spostamento**.

Inoltre, secondo i Giudici comunitari, l'esenzione è **riservata alle persone fisiche** che **non agiscono**

RIPRODUZIONE VIETATA

in qualità di operatore economico e quindi la stessa **non può essere applicata** ai beni che vengono trasportati da un privato fuori dall'UE a **fini commerciali**, in vista della loro **rivendita in uno Stato terzo**.

Se, tuttavia, i requisiti per applicare l'**esenzione di cui al citato art. 147 non sono soddisfatti**, **nulla vieta che si possa applicare l'esenzione per le cessioni all'esportazione** prevista dall'art. 146 della citata Direttiva. L'art. 147 costituisce infatti solo un **caso specifico** di applicazione dell'esenzione prevista dall'art. 146, par. 1, lett. b), e il fatto che le condizioni previste da detto art. 147 non siano soddisfatte **non può escludere** che possano essere soddisfatte le condizioni previste dall'art. 146.

Di conseguenza, **se i beni sono effettivamente trasportati fuori dall'UE**, come nel caso di specie, è applicabile **l'esenzione (non imponibilità IVA) prevista per le "cessioni all'esportazione"**, anche se le formalità doganali **non sono state espletate** e pure se, al **momento dell'acquisto**, l'acquirente **non intendesse** veder applicato tale **specifico trattamento**. Al cedente nazionale, quindi, non può essere **automaticamente negata** l'applicazione dell'esenzione prevista per le **cessioni all'esportazione** solo per il fatto che ha **emesso in malafede il modulo** in base al quale l'acquirente si è avvalso dell'esenzione prevista per i viaggiatori esteri. L'apposizione del visto di uscita su tale modulo, infatti, costituisce **prova dell'esportazione dei beni** e l'obbligo di vincolare gli stessi beni al "regime doganale" dell'esportazione **rappresenta solo un requisito formale**.

Secondo la Corte di Giustizia UE, l'esenzione per le cessioni all'esportazione **può essere negata** solo quando la **violazione di un requisito formale comporta l'impossibilità di fornire la prova** certa della **sussistenza dei requisiti sostanziali** o qualora venga accertato che il soggetto passivo **sapeva o avrebbe dovuto sapere** che l'operazione in questione rientrava nell'**ambito di una frode**.

Concludono i Giudici comunitari, evidenziando che è possibile che una **tale violazione** possa, in forza del **diritto nazionale**, essere soggetta a **sanzioni amministrative proporzionate**, quali l'irrogazione di sanzioni pecuniarie, ma non può essere penalizzata con il **diniego del beneficio** dell'esenzione se l'esportazione dei beni è effettivamente avvenuta e dimostrata.

LA DISCIPLINA NAZIONALE

In Italia, la normativa di riferimento è contenuta nell'art. 38-quater, DPR n. 633/72 che, in linea con la Direttiva n. 2006/112/CE, prevede che i **soggetti privati extraUE** che soggiornano per un breve periodo in Italia possano acquistare beni senza essere gravati dell'IVA.

Deve trattarsi di prodotti ceduti da commercianti al dettaglio, **acquistati per uso personale o familiare del viaggiatore**, **non destinati alla successiva commercializzazione**, trasportati fuori dell'UE entro il terzo mese successivo a quello in cui l'operazione si considera effettuata e di valore superiore a € 154,94 (IVA inclusa).

Al riguardo, in linea con la sentenza in commento, con la Risoluzione 11.4.97, n. 58/E il Ministero delle Finanze ha chiarito che i beni:

- devono essere, in via generale, **privi di qualsiasi interesse commerciale**;
- possono riguardare **anche eventuali familiari** del viaggiatore con lui non viaggianti.

Inoltre, sempre in linea con l'interpretazione dei Giudici comunitari, è previsto che qualora i beni ceduti **eccedano il fabbisogno personale o familiare** del viaggiatore oppure se i beni sono ingombranti per essere trasportati nel bagaglio del viaggiatore o non possono viaggiare come "bagaglio appresso", il cedente **può in alternativa** "attivare" una **cessione all'esportazione** ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a), DPR n. 633/72 ricorrendo alle **procedure doganali di esportazione** previste per gli scambi commerciali, potendo così utilizzare i benefici connessi con tali operazioni. Quest'ultima parte, ora, potrebbe essere "rivista" alla luce della sentenza in esame che appare meno rigida dell'orientamento nazionale.

■

RIPRODUZIONE VIETATA

38121 Trento – Via Solteri, 74 – Tel. 0461 805111 – Fax 0461 805161 – Internet: http://www.seac.it - E-mail: info@seac.it