

**Risposta n. 182/2024**

***OGGETTO: Trattamento ai fini IVA ai sensi dell'articolo 8, primo comma, lett. b bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

**QUESITO**

La Società istante *ALFA* (di seguito anche "*la Società*" o "*l'Istante*"), quale rappresentante del *Gruppo IVA ALFA*, intende conoscere il trattamento da riservare ai fini IVA alla cessione di beni, effettuata a titolo gratuito dalla società *GAMMA* (di seguito anche "*la Società*"), partecipante al medesimo Gruppo IVA, nei confronti della Pubblica Amministrazione *DELTA*, con il fine di fornire sostegno al settore X del Paese Y.

In particolare, l'Istante afferma che a seguito dei danni che le infrastrutture del settore X del Paese Y hanno di recente subito a causa di un evento bellico, "*la Società* - in coerenza con i propri valori aziendali - ha deciso di mettere a disposizione la propria

*esperienza aderendo all'iniziativa non-profit promossa dalla Pubblica Amministrazione DELTA, volta a fornire sostegno al settore X del Paese Y".*

Stando a quanto riportato dall'Istante, tale iniziativa denominata (...), cui la Società ha deciso di aderire, si colloca "*nell'ambito degli interventi di sostegno al settore X del Paese Y promossa, in ambito internazionale, da (...)*".

L'iniziativa consisterebbe "*nella cessione a titolo gratuito di materiali ed attrezzature (...) necessari per il mantenimento in operatività degli impianti dei principali operatori del settore X del Paese, da trasportare e consegnare, a tale scopo, alle autorità del Paese Y*".

L'istante puntualizza che con la cessione a titolo gratuito dalla Società nei confronti dell'Amministrazione DELTA, il materiale (...) verrà "*consegnato, inizialmente, a cura della Società, presso un punto di raccolta nazionale che la stessa Pubblica Amministrazione DELTA ha individuato nel magazzino della (...) della Regione (...), sito in (...) e successivamente affidato dalla Pubblica Amministrazione DELTA ad un broker appositamente individuato dalla Commissione europea, il quale provvederà al trasporto ed alla messa a disposizione dei beni alle Autorità del Paese Y "... in conformità con le procedure unionali attivate per la gestione dell'emergenza..."*, secondo quanto espressamente precisato nell'accordo sottoscritto tra le parti".

Infine, l'Istante afferma che, in base agli accordi intercorsi tra le parti, è previsto l'onere in capo alla Pubblica Amministrazione DELTA di inviare alla Società una comunicazione scritta attestante l'avvenuta ricezione del materiale ceduto a titolo gratuito presso il punto di raccolta nazionale e un'ulteriore comunicazione scritta

attestante l'avvenuta consegna dei beni ceduti alle autorità del Paese Y *"con il dettaglio della natura, qualità e quantità dei beni definitivamente esportati nel Paese Y"*.

Tanto premesso, l'Istante prospetta i seguenti quesiti:

- con il **primo quesito** chiede di sapere se, in relazione alle cessioni dei beni oggetto della presente istanza di interpello, possa o meno rendersi applicabile il regime di non imponibilità IVA previsto dall'articolo 8, primo comma, lett. b-bis) del d.P.R. n. 633 del 1972 (di seguito anche "Decreto IVA");

- con il **secondo quesito** chiede di conoscere le modalità attuative previste per l'applicazione di tale regime, tenendo conto della mancata emanazione del Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze previsto dalla citata disposizione e delle modalità con le quali, in ambito comunitario, è stata regolamentata la consegna del materiale (...) alle Autorità del Paese Y. In particolare l'Istante chiede di sapere se la mancata emanazione del Decreto Ministeriale previsto dal citato articolo 8, primo comma, lettera b-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 possa o meno essere considerata ostativa all'applicazione del regime di non imponibilità IVA e se, in luogo della documentazione doganale richiesta dall'articolo 8, primo comma, lettera b-bis del medesimo decreto, *"la prova dell'avvenuta esportazione dei beni possa essere validamente fornita mediante l'apposita attestazione che la Pubblica Amministrazione DELTA provvederà a rilasciare alla società Istante"*.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

In merito al **primo quesito**, l'Istante ritiene che *"sussistano i presupposti richiesti dalla citata disposizione per l'applicazione del regime di non imponibilità"*

IVA", argomentando, in tal senso, la sussistenza di tutti gli elementi costitutivi previsti dall'articolo 8, primo comma, lettera b-bis del d.P.R. n. 633 del 1972.

La Società rileva, primariamente, che *"le cessioni dei beni vengono effettuate nei confronti di una "Amministrazione Pubblica", potendo considerare DELTA, dall'Istante qualificato come cessionario dei beni, "una struttura generale della (...) avente, tra le funzioni di indirizzo e coordinamento relative all'area di specifica competenza, anche quella di coordinare la partecipazione del Servizio Nazionale della Pubblica Amministrazione DELTA alle politiche di (...) dell'Unione europea e l'intervento in occasione di emergenze all'estero"*; in secondo luogo che *"il "trasporto o spedizione" dei beni avviene fuori del territorio della UE, nel Paese Y, a cura o a nome del cessionario residente"*, sostenendo in particolar modo che *"In base agli accordi intercorsi con la Pubblica Amministrazione DELTA, la Società provvede a consegnare i beni in Italia, presso il punto di raccolta nazionale, con onere, a carico del cessionario (DELTA), di curarne il trasporto a destinazione nel Paese Y"*; infine l'Istante osserva che la cessione è realizzata in attuazione di finalità umanitarie, come richiesto dalla norma, in considerazione del sostegno al Paese Y nel ripristino delle infrastrutture gravemente danneggiate a seguito dell'evento bellico.

In merito al **secondo quesito**, la Società ritiene che la disposizione di cui all'articolo 8, primo comma, lett. b-bis) del d.P.R. n. 633 del 1972 possa considerarsi pienamente operativa *"non costituendo"* a suo parere *"elemento ostativo la mancata emanazione del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze che, in base a quanto previsto nella stessa disposizione, avrebbe dovuto stabilire le "modalità" con cui effettuare le cessioni gratuite in discorso"*.

Nelle more dell'emanazione del citato D.M., può farsi, infatti, utilmente riferimento alle disposizioni contenute nel Decreto del Ministero delle Finanze n. 379 del 10 marzo 1988 (attuativo delle disposizioni contenute nell'articolo 14 della Legge n. 49 del 26 febbraio 1987), *"la cui vigenza"*, afferma l'Istante, *"è stata espressamente confermata dal Legislatore anche dopo l'introduzione del regime di non imponibilità IVA ex articolo 8-bis previsto dalla Legge n. 125/2014"* successivamente sostituito da quello contenuto nella lettera b-bis del primo comma dell'articolo 8, attualmente in vigore.

A tale proposito, l'Istante afferma che: *"la conferma di avvenuta esportazione dei beni rilasciata dalla Pubblica Amministrazione DELTA- in quanto proveniente direttamente da una struttura facente parte dell'Amministrazione (...) - sia in ogni caso idonea a garantire pienamente l'Amministrazione finanziaria circa l'assenza di qualsivoglia rischio di elusione fiscale in merito al regolare assolvimento delle formalità previste a livello comunitario, costituendo prova idonea ai sensi di quanto disposto dal DM 379/1988 della destinazione finale dei beni nel Paese Y"*.

Infatti, *"l'articolo 1, comma 4 del Decreto del Ministero delle Finanze n. 379 del 10 marzo 1988, se ad oggi ancora in vigore, prevede che per le cessioni di beni per finalità umanitarie effettuate nei confronti delle Amministrazioni dello Stato, la prova dell'avvenuta esportazione "... può essere data anche mediante attestazione rilasciata dal competente funzionario delle stesse Amministrazioni, dalla quale risulti la natura, la qualità e la quantità dei beni esportati ..."*.

**PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Il presente parere riguarda il trattamento ai fini IVA delle cessioni a titolo gratuito effettuate nei confronti della Pubblica Amministrazione *DELTA* in attuazione di finalità umanitarie, ai sensi dell'articolo 8, lettera b-bis, del Decreto IVA.

Al riguardo, si ricorda che la Legge 20 novembre 2017 n. 167 (Legge europea 2017), in attuazione dell'articolo 146 della Direttiva 2006/112/CE, ha inserito la lettera b-bis all'articolo 8, comma 1, del Decreto IVA, ai sensi della quale "*costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili: [...] le cessioni con trasporto o spedizione fuori dal territorio dell'Unione europea entro centottanta giorni dalla consegna, a cura del cessionario e per suo conto, effettuate, secondo modalità stabilite con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, nei confronti delle amministrazioni pubbliche e dei soggetti della cooperazione allo sviluppo iscritti nell'elenco di cui all'articolo 26, comma 3, della legge 11 agosto 2014, n. 125, in attuazione di finalità umanitarie, comprese quelle dirette a realizzare programmi di cooperazione allo sviluppo. La prova dell'avvenuta esportazione dei beni è data dalla documentazione doganale.*"

La disposizione sostituisce quanto in precedenza previsto dall'articolo 26, comma 5, della legge n. 125 del 2014, che è stato espressamente abrogato con la legge europea 2017. In sostanza, la novella normativa di cui alla lettera b-bis, dell'articolo 8, primo comma, del Decreto IVA, dispone che sono considerate cessioni all'esportazione non imponibili le cessioni nei confronti *«delle amministrazioni pubbliche e dei soggetti della cooperazione allo sviluppo iscritti nell'elenco di cui all'articolo 26, comma 3, della legge 11 agosto 2014, n. 125»*, ma a determinate condizioni. Il cessionario deve trasportare o spedire i beni fuori del territorio dell'Unione europea, anche attraverso un soggetto che lo effettua per suo conto, entro 180 giorni dalla consegna; le cessioni dei beni

devono avvenire in attuazione di finalità umanitarie, comprese quelle dirette a realizzare programmi di cooperazione allo sviluppo. La norma prevede che la prova dell'avvenuta esportazione dei beni debba essere data dalla documentazione doganale.

Posto quanto sopra, si è del parere che nel caso di specie ricorrano le condizioni previste dal citato articolo 8, comma 1, lettera b-bis, del Decreto IVA.

In primo luogo, l'Istante effettua la cessione dei beni alla Pubblica Amministrazione *DELTA*, che costituisce una delle strutture generali dell'Amministrazione (...), classificata tra le "pubbliche amministrazioni" all'interno della banca dati IPA gestita dall'AGID.

In secondo luogo, in base a quanto dichiarato dalla Società, i beni sono trasportati fuori dal territorio dell'Unione europea *"a cura del cessionario e per suo conto"* entro 180 giorni dalla consegna. In particolare, l'Istante ha dichiarato che *"il trasporto dei beni destinati alle autorità del Paese Y è effettuato direttamente a cura della Pubblica Amministrazione DELTA (soggetto cessionario residente in IT), avvalendosi del broker individuato dalla Commissione Europea ed appositamente attivato dalla stessa Pubblica Amministrazione DELTA"*. e che *"...qualora nel termine di 180 giorni dalla data dell'avvenuta consegna a DELTA, detta attestazione (i.e. attestazione di avvenuta consegna dei beni ceduti alle autorità del Paese Y) non dovesse essere fornita, l'Istante provvederà a riversare, nei 30 giorni successivi, l'IVA non applicata."*

Infine, il trasferimento dei beni avviene in attuazione di finalità umanitarie, comprese quelle dirette a realizzare programmi di cooperazione allo sviluppo. Preme rilevare, in proposito, che la cessione gratuita si inserisce all'interno di un meccanismo unionale cui lo Stato è tenuto a dare attuazione, in ottica di rafforzamento della

cooperazione tra gli Stati membri dell'UE e altri Paesi terzi in materia di (...) al fine di migliorare la prevenzione, la preparazione e la risposta alle catastrofi. Peraltro, l'Istante fa inoltre presente che il Paese Y ha aderito a tale meccanismo lo scorso (...).

Riguardo al Decreto attuativo previsto dalla norma, si evidenzia che, nelle more dell'emanazione dello stesso, continua a trovare applicazione il decreto del Ministro delle finanze 10 marzo 1988 n. 379, applicabile ai sensi dell'articolo 1, comma 140, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

Con riferimento all'ultimo quesito prospettato dall'Istante, ossia la prova dell'avvenuta esportazione, si osserva che l'invio dei materiali e delle attrezzature è coordinato direttamente dalla Commissione europea, attraverso il (...). Le modalità definite in ambito unionale per le spedizioni verso il Paese Y prevedono che i beni vengano convogliati e stoccati in hub logistici intermedi, ubicati nel Paese K e da qui consegnati, di volta in volta, alle autorità del Paese Y. È il broker individuato dall'Unione Europea a curare il trasporto dei beni ceduti dalla società alla Pubblica Amministrazione *DELTA* dal punto di raccolta nazionale fino al punto di raccolta gestito dall'UE. Nel caso di specie, la società istante precisa che i beni da essa ceduti dovrebbero essere trasferiti nell'hub logistico del Paese K. Dal polo logistico UE i beni saranno successivamente messi a disposizione delle Autorità del Paese Y per il ritiro e la consegna nel territorio di destinazione. La Pubblica Amministrazione *DELTA* provvede a notificare alla società la conferma dell'avvenuta consegna dei beni nel Paese Y.

Ai fini della prova dell'avvenuta esportazione, la lettera b-bis dell'articolo 8 del Decreto IVA sembra richiedere esclusivamente la documentazione doganale. Per



meglio comprendere la portata di tale requisito appare, tuttavia, opportuno richiamare i chiarimenti forniti sul punto dalla giurisprudenza di legittimità.

In particolare, sebbene la destinazione della merce all'esportazione debba, in linea di principio, essere provata da adeguata documentazione doganale - oppure dalla vidimazione apposta dall'ufficio doganale sulla fattura o su un esemplare della bolla di accompagnamento o, se quest'ultima non è prescritta, dal documento di trasporto, oppure secondo modi e tempi previsti da appositi decreti ministeriali - la stessa Corte di legittimità ammette che, a determinate condizioni, la prova in commento possa essere fornita con ogni mezzo, *"non potendosi addebitare all'esportatore la mancata esibizione di un documento di cui egli non ha la disponibilità"* (Corte Cass., n. 25454/2018).

Ai fini della validità della prova, la S.C. richiede che la stessa sia certa e incontrovertibile, quale è, per esempio, l'attestazione di pubbliche amministrazioni del Paese di destinazione dell'avvenuta presentazione delle merci in dogana (cfr. Cass., n.1570/2014; Cass., n. 5980/2014; Cass., n. 10356/2022; Cass., n. 11112/2022). Anche la Corte di giustizia dell'UE, nella Causa C-275/18 del 28 marzo 2019, ha disposto che l'articolo 146, paragrafo 1, lettera a), della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, letto in combinato disposto con l'articolo 131 della stessa, deve essere interpretato nel senso che osta a che una disposizione legislativa nazionale subordini l'esenzione IVA prevista per beni destinati a essere esportati fuori dall'UE alla condizione che tali beni siano stati vincolati al regime doganale dell'esportazione, in una situazione nella quale è dimostrato che le condizioni sostanziali dell'esenzione, tra cui in particolare quella che richiede l'uscita effettiva dal territorio dell'Unione dei beni interessati, sono soddisfatte.

Alla luce dell'orientamento sostanzialista della giurisprudenza nazionale e unionale, si ritiene che, nel particolare caso oggetto di interpello, la notifica che la Pubblica Amministrazione *DELTA* è tenuta a effettuare nei confronti della Società istante possa essere qualificata come prova certa e incontrovertibile dell'avvenuta esportazione, presentando i requisiti per un'assimilazione alla documentazione doganale.

Tenuto conto che, come evidenziato dal contribuente, la Pubblica Amministrazione *DELTA* è in grado di ottenere la prova della definitiva uscita dei beni anche mediante interlocuzione diretta con i propri referenti UE, l'apposita attestazione che la Pubblica Amministrazione *DELTA* provvederà a rilasciare alla società cedente può costituire, pertanto, prova idonea della destinazione finale dei beni nel Paese Y.

In ragione di quanto affermato, si ritiene che alle cessioni gratuite di beni e attrezzature (...) in commento, effettuate per finalità umanitarie, sia applicabile il disposto di cui all'articolo 8, lettera b-bis, del Decreto IVA.

Il presente parere viene reso sulla base dei fatti rappresentati nell'Istanza che in questa sede si assumono acriticamente nel presupposto della loro veridicità e correttezza e non si estende a questioni diverse da quelle che hanno costituito espressa richiesta da parte della Società.

**firma su delega del Direttore  
Centrale Capo Divisione aggiunto  
Delega n. 7691 del 31 maggio 2024**

**IL CAPO SETTORE  
(firmato digitalmente)**