

RISOLUZIONE N. 98/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 10 novembre 2014

OGGETTO: Cessioni all'esportazione di cui all'articolo 8, primo comma, lettera b), del DPR 26 ottobre 1973, n. 633 – Sentenza Corte di Giustizia UE emessa il 19 dicembre 2013 nel procedimento C-563/12 – nuovo orientamento

Da più parti sono stati richiesti chiarimenti in merito alla corretta applicazione della disposizione contenuta nell'articolo 8, primo comma, lettera b), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, che disciplina le esportazioni di beni con trasporto a cura del cessionario non residente (c.d. esportazione indiretta), stabilendo che tali cessioni possono godere del regime di non imponibilità a condizione che i beni escano dal territorio comunitario entro 90 giorni dalla consegna al cessionario non residente.

In particolare, laddove non si acquisisca la prova dell'avvenuta esportazione, ovvero quest'ultima avvenga oltre i 90 giorni dalla data di cessione della merce, il contribuente, al fine di non incorrere nella sanzione di cui all'articolo 7, comma 1, del D.Lgs n. 471 del 1997 (50% del tributo), è tenuto a regolarizzare l'operazione entro i successivi 30 giorni dallo spirare dei 90 giorni.

Al riguardo, è stato chiesto di riesaminare l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria secondo cui, quando la merce fuoriesce dal territorio dell'Unione Europea oltre i 90 giorni previsti dal predetto articolo 8, primo comma, lettera b), l'operazione è imponibile, a nulla rilevando la circostanza che la merce sia stata comunque esportata, alla luce della sentenza della Corte di Giustizia della UE, emessa in data 19 dicembre 2013 nel procedimento C-563/12.

Con la citata sentenza emessa nel procedimento C-563/12, la Corte di Giustizia ha valutato la legittimità del termine di 90 giorni previsto dalla legislazione ungherese - molto simile a quella italiana - ai fini della detassazione delle cessioni all'esportazione di cui all'articolo 146, paragrafo 1, lett. b), della direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, e, più in generale, la possibilità per i singoli Stati membri di vincolare l'esenzione dell'operazione al rispetto di un determinato termine per il trasferimento fisico dei beni all'estero.

Al riguardo, i Giudici della Corte hanno precisato che l'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), della direttiva n. 2006/112, che consente di esentare le cessioni di beni spediti o trasportati fuori dall'Unione da un acquirente, o per conto del medesimo da un terzo deve essere letta in combinato disposto con l'articolo 14, paragrafo 1, della stessa direttiva, ai sensi del quale si considera «cessione di beni» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.

In particolare, la Corte ha chiarito che *“dal termine «spediti», contenuto nell'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), deriva che l'esportazione di un bene si perfeziona e l'esenzione della cessione all'esportazione diviene applicabile quando il potere di disporre del bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente, il fornitore prova che tale bene è stato spedito o trasportato al di fuori dell'Unione e che, in seguito a tale spedizione o trasporto, esso ha lasciato fisicamente il territorio dell'Unione”* (cfr. par. 25).

Per quanto concerne il termine stabilito dallo Stato membro entro il quale i beni devono essere spediti fuori della UE, i Giudici hanno evidenziato, sia che *“Contrariamente alle disposizioni della direttiva 2006/112 relative al diritto a detrazione richiamate dal governo ungherese, ai sensi delle quali tale diritto è esercitato, in via di principio, nel corso dello stesso periodo durante il quale è sorto, l'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), di tale direttiva non prevede una condizione in base alla quale il bene destinato all'esportazione deve aver lasciato il territorio dell'Unione entro un termine preciso”* (cfr. par. 26), sia che *“Tuttavia, come deriva dall'articolo 131 della direttiva 2006/112, le esenzioni*

previste ai capi da 2 a 9 del titolo IX di tale direttiva, di cui fa parte l'articolo 146 della stessa, si applicano alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la corretta e semplice applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso” (cfr. par. 28).

Sul punto, la Corte ha, altresì, affermato che *“In particolare, quanto al principio di proporzionalità (...) gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, portino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa dell'Unione in questione” (par. 30) e “anche se è legittimo che i provvedimenti adottati dagli Stati membri tendano a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'erario, essi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine” (par. 31).*

Poiché la lotta contro evasioni, elusioni ed eventuali abusi è un obiettivo riconosciuto ed incoraggiato dalla direttiva 2006/112, in via di principio è *“consentito agli Stati membri stabilire un termine ragionevole per le esportazioni, che tenga conto delle pratiche commerciali nell'ambito delle esportazioni negli Stati terzi, al fine di verificare se un bene oggetto di una cessione all'esportazione sia effettivamente uscito dall'Unione” e “imporre al venditore di un bene destinato all'esportazione un termine preciso entro il quale tale bene deve aver lasciato il territorio doganale dell'Unione costituisce un mezzo appropriato a tal fine” (par. 34 e 35).*

Conseguentemente, aggiungono i Giudici, *“il fatto che una cessione di beni destinati all'esportazione sia assoggettata all'imposta in forza di una normativa come quella di cui al procedimento principale qualora il bene in questione non abbia lasciato il territorio dell'Unione entro il termine previsto dalla stessa, non comporta, di per sé, che tale normativa debba essere ritenuta non proporzionata” (par. 37). “Conformemente al principio fondamentale inerente al sistema comune dell'IVA, tale imposta si applica ad ogni operazione di produzione o di distribuzione (...). Ne deriva che 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 ragionevole stabilito dalla normativa nazionale applicabile, le condizioni dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera b), della direttiva 2006/112" (par. 37).

Tuttavia, la Corte, pur ammettendo la presenza di un termine al fine di verificare se un bene oggetto di una cessione all'esportazione sia effettivamente uscito dal territorio della Comunità, ha ritenuto che *"una normativa nazionale (...) che assoggetta l'esenzione all'esportazione a un termine di uscita, con l'obiettivo, in particolare, di lottare contro l'elusione e l'evasione fiscale, senza per questo consentire al soggetto passivo di dimostrare, al fine di beneficiare di tale esenzione, che la condizione è stata soddisfatta dopo lo scadere di tale termine, e senza prevedere un diritto del soggetto passivo al rimborso dell'IVA già corrisposta in ragione del non rispetto del termine, qualora fornisca la prova che la merce ha lasciato il territorio doganale dell'Unione, eccede quanto necessario per il conseguimento di detto obiettivo"*. (par. 39).

Con riferimento alla disciplina interna, rispetto all'orientamento della Corte, emerge che il termine di 90 giorni stabilito dall'articolo 8, primo comma, lettera b), del DPR n. 633 del 1972, entro il quale la merce deve essere esportata affinché la cessione sia considerata un'operazione non imponibile ai fini dell'IVA, non contrasta con la Direttiva comunitaria.

Del pari, risulta aderente al tessuto comunitario anche la procedura di regolarizzazione prevista dall'articolo 7, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997, da attuare, da parte del cedente nazionale, allo spirare del suddetto termine di 90 giorni, laddove non abbia la prova che il bene è uscito dal territorio nazionale.

Diversamente, non è in linea con la decisione della Corte la soluzione di negare il beneficio della non imponibilità, nonostante sia possibile dimostrare l'uscita dei beni dal territorio doganale dell'Unione, seppure dopo lo scadere del predetto termine, e di non consentire il recupero dell'IVA corrisposta in sede di regolarizzazione.

Pertanto, preso atto dell'indirizzo della Corte europea, si ritiene che il regime di non imponibilità, proprio delle esportazioni, si applichi sia quando il bene sia stato esportato entro i 90 giorni, ma il cedente ne acquisisca la prova oltre il termine dei 30 giorni previsto per eseguire la regolarizzazione, sia quando il bene esca dal territorio comunitario dopo il decorso del termine di 90 giorni previsto dal citato articolo 8, primo comma, lettera b), del DPR n. 633 del 1972, purché, ovviamente, sia acquisita la prova dell'avvenuta esportazione.

Si ritiene, altresì, possibile recuperare l'IVA nel frattempo versata ai sensi dell'articolo 7, comma 1, del citato decreto n. 471 del 1997.

In particolare, per quanto concerne le modalità di recupero dell'imposta versata in sede di regolarizzazione, il contribuente potrà procedere all'emissione di una nota di variazione ex articolo 26, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972, entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui è avvenuta l'esportazione.

In alternativa, il contribuente potrà sempre azionare la richiesta di rimborso ai sensi dell'articolo 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992, entro il termine di due anni dal versamento o dal verificarsi del presupposto del rimborso.

E' evidente, infine, che laddove la merce risulti esportata oltre i 90 giorni ma, comunque, entro i 30 giorni previsti, ai fini della regolarizzazione, dall'articolo 7, comma 1, del decreto n. 471 del 1997, e si abbia prova dell'avvenuta esportazione, il contribuente potrà esimersi dal versamento dell'imposta senza per questo incorrere in alcuna violazione sanzionabile.

* * *

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE