

Export: limiti alla fatturazione elettronica

Le cessioni all'esportazione di cui all'art. 8 comma 1 lett. a) e b) del Dpr 633/72 possono essere documentate, al momento di spedizione dei beni, mediante emissione di fattura in formato analogico o, in alternativa, elettronico via sistema di interscambio, con indicazione, nel campo riferito alla "natura" dell'operazione, del codice "N3.1".

Trattandosi di operazioni nei confronti di soggetti non stabiliti in Italia, il ricorso alla e-fattura via Sdi è infatti da ritenersi facoltativo ai sensi dell'art. 1 comma 3 del D.lgs. 127/2015.

Un aspetto che appare opportuno indagare riguarda la possibilità di documentare le cessioni all'esportazione di cui trattasi mediante la fattura differita, disciplinata dall'art. 21 comma 4 lett. a) del Dpr 633/72 e prevista per le cessioni di beni accompagnati da Ddt o da altro documento idoneo.

La norma appena richiamata non esclude di per sé la possibilità di emettere, anche per le cessioni all'esportazione, un documento unico per più operazioni effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto (sulla base della data di spedizione dei beni), entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione.

Inoltre, sulla base di quanto disposto dall'art. 8 comma 1 lett. a) del Dpr 633/72, tale procedura risulterebbe possibile, atteso che la norma stabilisce 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 Dpr 6 ottobre 1978, n. 627, o, se questa non è prescritta, sul documento di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera a)", lasciando intendere che la prova dell'esportazione possa

risultare anche da Ddt o documenti equivalenti.

Tuttavia, l'assenza di una fattura immediata accompagnatoria, da presentare in Dogana, ai fini della dichiarazione di esportazione, potrebbe costituire un limite di carattere operativo, soprattutto per quanto concerne la determinazione del valore della merce.

Va segnalato che la prassi ministeriale sul punto aveva ritenuto, in passato, che la fattura fosse elemento imprescindibile per il compimento dell'operazione doganale e che, dunque, non vi fosse la possibilità per il cedente nazionale di emettere fattura differita nella fattispecie (cfr. R.m. n. 108/1998; C.m. n. 35/1997).

Più recentemente, tuttavia, considerato l'avvento del sistema Ecs (Export Control System), che consente di ottenere prova dell'esportazione mediante numero elettronico di riferimento della dichiarazione doganale (Mrn), l'Agenzia delle Entrate, ritenendo "non più necessario che la dogana di uscita apponga materialmente sulla fattura il visto uscire", ha riconosciuto la possibilità dell'emissione della fattura in formato elettronico, reputando, conseguentemente, non indispensabile la presentazione del documento "fisico" in Dogana (risposta a interpello n. 130/2019).

Un ulteriore aspetto riguarda il caso delle esportazioni c.d. "triangolari", le quali vedono coinvolti, in linea generale, tre operatori, dei quali il primo (A) cede dei beni al secondo (B), il quale li rivende a sua volta a un terzo (C), extra Ue, con incarico da parte di B ad A di consegnare direttamente i beni a C. Si tratta di una doppia cessione che beneficia del regime di non imponibilità di cui all'art. 8 comma 1 lett. a) del Dpr 633/72, ferma la prova del trasporto o spedizione dei beni al di fuori del territorio dell'Ue.

In relazione a tale fattispecie, la prassi sembrerebbe aver riconosciuto la possibilità per il primo cedente, di avvalersi

della fattura differita, essendo possibile documentare – anche ai fini della prova dell’esportazione – la cessione mediante documento di trasporto ex art. 1 comma 3 del Dpr 472/96 (cfr. C.m. n. 35/1997).

Tuttavia, laddove entrambe le parti intendano ottenere prova dell’esportazione mediante MRN, il primo cessionario dovrebbe inserire nella documentazione doganale i dati della fattura emessa dal primo cedente al fine di ottenere dalla Dogana la prova dell’effettiva triangolazione, rendendo, di fatto, impossibile il ricorso alla fatturazione differita da parte di quest’ultimo.

Esclusa la fatturazione “super-differita”

Dovrebbe, infine escludersi la facoltà di avvalersi della c.d. fatturazione “super-differita” di cui all’art. 21 comma 4 lett. b) del Dpr 633/72, vale a dire del maggiore differimento dei termini di emissione della fattura per le cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente, vale a dire per le operazioni c.d. “triangolari”.

Benché la norma richiamata si riferisca genericamente alle cessioni effettuate dal cessionario nei confronti di un terzo per il tramite del primo cedente, non parendo limitare l’agevolazione alle sole operazioni domestiche, di recente la circ. Agenzia delle Entrate n. 14/2019 ha definito tali operazioni come “triangolazioni nazionali”.

Così facendo, l’Amministrazione finanziaria sembrerebbe implicitamente essersi espressa per una limitazione della fattispecie alle sole operazioni domestiche, escludendo, quindi, le cessioni triangolari nei confronti di soggetti extra Ue.

(MF/ms)