Esportazioni indirette: i termini per la consegna dei beni

Le **cessioni all'esportazione** (c.d. "indirette") di beni consegnati in Italia al cessionario non residente sono non imponibili Iva, ai sensi dell'art. 8 comma 1 lett. b) del Dpr 633/72, qualora il trasporto o la spedizione al di fuori del territorio dell'Ue sia effettuato, entro il termine di 90 giorni dalla consegna, direttamente dal cessionario ovvero da un "terzo" per suo conto (es. il vettore o lo spedizioniere). Nella pratica commerciale, è frequente che tali operazioni siano realizzate attraverso l'uso della **clausola EXW** ("Ex Works"), che consente al fornitore di mettere a disposizione i beni ceduti all'interno dei propri locali (es. stabilimento, deposito, ecc.), mentre spettano al cessionario il caricamento dei beni sul mezzo di trasporto e lo sdoganamento per l'esportazione.

Per la non imponibilità Iva devono, in ogni caso, ricorrere le condizioni previste dal citato art. 8 comma 1 lett. b) del Dpr 633/72.

Con riferimento specifico al termine (pari a 90 giorni) entro cui il **cessionario non residente** è tenuto a trasferire i beni fuori dal territorio dell'Ue, si rileva come, a livello unionale, l'art. 146 par. 1 lett. b) della direttiva 2006/112/Ce si limiti a stabilire che gli Stati membri "esentano" dall'Iva le "cessioni di beni spediti o trasportati da un acquirente non stabilito nel loro rispettivo territorio, o per conto del medesimo, fuori della Comunità", senza subordinare la detassazione a ulteriori condizioni.

In merito all'interpretazione della citata norma, la Corte di Giustizia Ue ha chiarito che gli Stati membri possono legittimamente stabilire un termine ragionevole per le

esportazioni, onde accertare se un bene sia “fisicamente” uscito dal territorio dell’Ue; peraltro, il mero superamento di detto termine non può “**privare definitivamente** il soggetto passivo della esenzione” ove dimostri “che la condizione di uscita è stata soddisfatta dopo lo scadere di tale termine” (causa C-563/12).

Coerentemente, in ambito nazionale, la ris. Agenzia delle Entrate n. 98/2014 ha affermato che il trattamento di **non imponibilità Iva**, proprio delle esportazioni, si applica anche “quando il bene esca dal territorio comunitario dopo il decorso del termine di 90 giorni” di cui all’art. 8 comma 1 lett. b) del Dpr 633/72, sempreché “sia acquisita la prova dell’avvenuta esportazione”.

Per quanto concerne la decorrenza dei 90 giorni, in base al **tenore letterale** della disposizione, si ritiene rilevante il momento della “consegna” dei beni. A tal fine, occorre avere riguardo alla data risultante dal documento di consegna o di trasporto, che può essere il documento di trasporto (Ddt) previsto dal Dpr 472/96 o la lettera di vettura internazionale (Cmr). Se, però, la data di consegna non risultasse da un apposito documento, il termine decorrerebbe dalla data della fattura (C.M. n. 26/79).

Dunque, in presenza del documento idoneo a comprovare la consegna, la data di emissione della fattura rimane irrilevante “anche nell’ipotesi in cui sia **anteriore** rispetto a quella della consegna, per esempio perché è stato pagato, in tutto o in parte, il corrispettivo o perché è stata anticipata la fattura per esigenze contabili”.

La sanzione scatta decorsi 90 giorni

L’esportazione dei beni effettuata oltre il termine summenzionato comporta, ai sensi dell’art. 7 comma 1 del Dlgs. 471/97, l’irrogazione al cedente della sanzione amministrativa dal 50 al 100% dell’imposta, ferma restando la possibilità di

avvalersi del **ravvedimento operoso** (Cm. n. 23/99). Tuttavia, la sanzione non si applica se, nei 30 giorni successivi al decorso dei 90 giorni, tale soggetto passivo provvede al versamento dell'imposta, previa regolarizzazione della fattura.

Qualora sia acquisita la prova dell'esportazione, l'operazione resta non imponibile e, per recuperare l'imposta versata in sede di regolarizzazione, il cedente può emettere una **nota di variazione** ex art. 26 comma 2 del Dpr 633/72 oppure azionare la richiesta di rimborso ex art. 21 del Dlgs. 546/92 (si veda ora l'art. 30-ter comma 1 del Dpr 633/72) entro il termine di due anni dal versamento o dal verificarsi del presupposto del rimborso (ris. Agenzia delle Entrate n. 98/2014).

(MF/ms)