

## IVA

---

### ***Per le esportazioni "franco fabbrica" il termine di 90 giorni non è perentorio***

di **Marco Peirola**

Con la circolare Assonime n. 10 del 17 marzo 2014 viene esaminato l'orientamento espresso dalla Corte di giustizia nella [causa C-563/12 del 19 dicembre 2013](#), riguardante la rilevanza da attribuire ad una previsione che, al pari di quella contenuta nell'**art. 8, comma 1, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972**, subordini il **regime di non imponibilità IVA delle cessioni all'esportazione assura del cessionario non residente** al rispetto di un **termine** oltre il quale i beni devono essere fisicamente trasportati/spediti al di fuori del territorio doganale comunitario.

I giudici comunitari hanno affermato che una tale previsione è contraria alla normativa comunitaria se, dal **mero superamento del termine** (pari a 90 giorni in Italia), derivi l'**imponibilità in via definitiva** della cessione all'esportazione, cioè senza possibilità alcuna, per l'operatore nazionale, di provare l'avvenuta esportazione dei beni.

In altri termini, agli Stati membri è consentito prevedere un **termine ragionevole per l'invio all'estero dei beni**, che tenga conto delle usuali pratiche commerciali.

Questa possibilità, giustificata dalla duplice **esigenza di assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni e di prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso (art. 131 della Direttiva n. 206/112/CE)**, deve tuttavia rispettare i **principi generali dell'ordinamento comunitario**, quali – in particolare – i principi di certezza del diritto, di proporzionalità e di tutela del legittimo affidamento.

Con un **approccio sostanziale**, è stato allora affermato che la normativa interna **eccede gli obiettivi** tutelati dal citato art. 131 della Direttiva n. 2006/112/CE se non consente di applicare il regime proprio delle cessioni all'esportazioni laddove l'operatore **dimostri** che i beni sono stati trasportati/spediti al di fuori della UE, sia pure oltre la scadenza del termine stabilito.

Dalla conclusione della Corte di giustizia si evince l'**illegittimità** della posizione espressa dalla Corte di Cassazione (**sent. n.21956 del 27 ottobre 2010**), in base alla quale il termine di 90 giorni è **perentorio**, sicché è irrilevante la circostanza che la violazione sia stata commessa dallo spedizioniere doganale e che i beni siano stati comunque esportati.

Nello stesso senso sembrerebbe porsi l'Amministrazione finanziaria, per lo meno nella **circolare n. 50 del 12 giugno 2002 (§ 24.2)**, ove è stato precisato che "(i)l mancato adempimento degli obblighi da parte del cessionario impone al cedente di procedere alla regolarizzazione dell'operazione con applicazione dell'imposta e conseguente versamento dell'IVA

*dovuta*".

Tale indicazione trova, però, giustificazione nell'**art. 7, comma 1, del DLgs. n. 471/1997**, in base al quale al cedente è irrogata la sanzione amministrativa **dal 50% al 100% dell'IVA** *"qualora il trasporto o la spedizione fuori del territorio dell'Unione europea non avvenga nel termine ivi prescritto"*.

A rigori, in considerazione della pronuncia della Corte UE, **la sanzione in esame è illegittima** quando il cedente è in grado di provare l'avvenuta esportazione, sia pure oltre il termine di 90 giorni.

Di conseguenza, secondo Assonime, la sanzione dal 50 al 100% dell'imposta dovrebbe essere applicata nel solo caso in cui l'operazione è stata considerata non imponibile, ma i beni effettivamente **non sono stati inviati all'estero**, oppure **non è stata fornita la prova** di tale trasferimento.

Questa conclusione, peraltro, sembrerebbe desumersi dalla **C.M. 25 gennaio 1999, n. 23/E (Cap. 2, § 3.1)**, secondo la quale il *"cedente, ove non sia in grado di provare l'avvenuto trasporto o spedizione, è altresì soggetto al pagamento dell'imposta"*.

Nell'attesa che l'Agenzia delle Entrate sciogla ogni dubbio al riguardo, l'Associazione osserva che il regime di non imponibilità proprio delle cessioni all'esportazione potrebbe applicarsi anche in alcuni casi in cui i beni non siano inviati al di fuori del territorio doganale comunitario, ma il cedente **non sia responsabile della violazione**. Sulla scia dell'orientamento espresso dalla Corte di giustizia in merito alle **cessioni intracomunitarie**, andrebbe infatti attribuita rilevanza alla **buona fede del cedente**, ai fini del riconoscimento della non imponibilità dell'operazione, in presenza di un comportamento fraudolento imputabile **esclusivamente** al cessionario (**sent. 21 febbraio 2008, causa C-271/06**).