

**RISCOSSIONE**

## ***Le nuove misure sanzionatorie: le violazioni legate alle esportazioni***

di **Stefano Rossetti**

Convegno di aggiornamento

### **Sanzioni, ravvedimento e riscossione: novità e criticità della riforma**

Scopri di più

Il D.Lgs. 87/2024, con decorrenza dallo scorso **1.9.2024**, ha modificato l'[articolo 7, D.Lgs. 471/1997](#), in materia di **violazioni connesse alle esportazioni**.

Il comma 1, dell'[articolo 7, D.Lgs. 471/1997](#), nella vigente formulazione, prevede l'applicazione di una sanzione amministrativa del **50% dell'imposta non applicata**, qualora i beni non vengano trasportati o spediti fuori dal territorio comunitario **entro 90 o 180 giorni dalla loro consegna**, in esecuzione delle **operazioni di esportazione** ex [articolo 8, comma 1, lett. b\) e b-bis\), D.P.R. 633/1972](#).

La sanzione non si applica se, nei **30 giorni successivi**, viene eseguito, **previa regolarizzazione della fattura**, il **versamento dell'imposta**.

Tale **fattispecie sanzionatoria si applica**, nella maggioranza dei casi, alle **esportazioni** ex [articolo 8, comma 1, lettera b\), D.P.R. 633/1972](#).

In base a tale disposizione, il cedente può applicare la non imponibilità se, **entro 90 giorni** dalla consegna, l'acquirente, o un soggetto per suo conto, **trasporta o spedisce i beni fuori dal territorio unionale**. Tale disposizione **non si applica alle cessioni dei beni destinati a dotazione o provvista di bordo di imbarcazioni** o navi da diporto, di **aeromobili da turismo** o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato e dei **beni da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio dell'Unione Europea**.

In relazione a questo contesto normativo, la Corte di Giustizia Europea, con la sentenza n. C-563/12, ha affermato che la presenza di un **termine entro il quale i beni devono essere esportati**, al fine di fruire della non imponibilità, **è contrario** ai principi contenuti nella **Direttiva n. 2006/112/CE**.

Infatti, la norma nazionale, per essere conforme al dettato unionale, deve **permettere di poter dimostrare la fuoriuscita anche dopo i 90 giorni dalla consegna dei beni** con mantenimento del

**regime di non imponibilità.**

Preso atto della pronuncia della Corte di Giustizia, l'Amministrazione finanziaria, con la circolare n. 98/E/2014, ha affermato che la disposizione interna **non contrasta con la direttiva comunitaria**, in quanto:

- il regime di non imponibilità, proprio delle esportazioni, si applica 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 esce dal territorio comunitario **dopo il decorso del termine di 90 giorni** previsto dal citato [articolo 8, primo comma, lettera b\), D.P.R. 633/1972](#), purché, ovviamente, sia **acquisita la prova dell'avvenuta esportazione**;
- è possibile recuperare l'Iva nel frattempo versata, ai sensi dell'[articolo 7, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#). Il contribuente potrà procedere all'emissione di una **nota di variazione ex articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972**, entro il termine per la **presentazione della dichiarazione annuale** relativa all'anno cui è avvenuta l'esportazione. In alternativa, il contribuente potrà sempre azionare la **richiesta di rimborso, ai sensi dell'articolo 21, D.Lgs. 546/1992**, entro il termine di **2 anni dal versamento** o dal verificarsi del presupposto del rimborso;
- 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, D.Lgs. 471/1997](#), e si abbia prova dell'avvenuta esportazione, il contribuente potrà **esimersi** dal versamento dell'imposta **senza per questo incorrere in alcuna violazione sanzionabile**.

Quanto sopra visto si applica anche alle **violazioni commesse fino al 31.8.2024**, ma in tal caso si applica la previgente sanzione che va dal **50% al 100% dell'Iva non addebitata**.

Analogamente a quanto visto per le esportazioni, è assoggettato alla sanzione del **50% dell'Iva non applicata** anche il **contribuente che effettua cessioni intracomunitarie non imponibili**, qualora il bene sia trasportato in altro Stato membro dal cessionario o da terzi per suo conto e il **bene non risulti pervenuto in detto Stato entro 90 giorni dalla consegna**. Anche in relazione a questa fattispecie, la sanzione non si applica se, nei 30 giorni successivi, viene eseguito, previa regolarizzazione della fattura, il **versamento dell'imposta**. Questa disposizione è stata introdotta dal D.Lgs. 87/2024, pertanto **non è applicabile alle condotte poste in essere ante la data dell'1.9.2024**.

Le **altre modifiche** apportate all'[articolo 7, D.Lgs. 471/1997](#), riguardano:

- la sanzione a cui è **soggetto il fornitore dell'esportatore** abituale che emette la fattura senza applicazione dell'Iva in **manca della dichiarazione d'intento**. Le **violazioni commesse successivamente alla data dell'1.9.2024** sono punite con una **sanzione pari al 70% del tributo**, fermo l'obbligo di versamento dell'imposta. Le **violazioni commesse fino allo scorso 31.8.2024** sono, invece, punite con una **sanzione che va dal 100% al 200% dell'imposta non addebitata** (comma 3);



- la sanzione applicabile alle **dichiarazioni doganali**; infatti, ai sensi del comma 5, *“chi, nelle fatture o nelle dichiarazioni in dogana relative a cessioni all'esportazione, indica quantità, qualità o corrispettivi diversi da quelli reali, è punito con la sanzione amministrativa del **settanta per cento** dell'imposta che sarebbe dovuta se i beni presentati in dogana fossero stati ceduti nel territorio dello Stato, calcolata sulle differenze dei corrispettivi o dei valori normali dei beni. La sanzione non si applica per le differenze quantitative non superiori al cinque per cento”*. Le **violazioni commesse fino allo scorso 31.8.2024** sono punite con una **sanzione che va dal 100% al 200% dell'imposta dovuta**.