

A tutti i gentili Sigg. Clienti

A tutti i gentili Sigg. Collaboratori

1

CIRCOLARE N. 23/2023

Milano, 10 marzo 2023

Oggetto: Nuovo chiarimento dall'Agenzia delle Entrate in tema di esportazioni indirette

Con la recente **risposta a interpello n. 32 del 13 gennaio 2023** l'Agenzia delle entrate ha fornito importanti chiarimenti in merito alle esportazioni indirette di beni.

Secondo quanto stabilito dall'articolo 8, comma 1, lettera b), D.P.R. 633/1972 sono considerate cessioni all'esportazioni non imponibili *"le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità economica europea entro novanta giorni dalla consegna, a cura del cessionario non residente o per suo conto"*.

Si tratta della c.d. esportazione *"indiretta"* in cui il trasporto fuori dal territorio della UE è curato dal cessionario non residente, il quale deve trasferire i beni nel territorio *extra* UE entro 90 giorni dalla consegna. In buona sostanza, questa tipologia di esportazione è caratterizzata dai seguenti elementi:

- i soggetti coinvolti sono 2: cedente nazionale e cessionario *extra* UE;
- il trasporto o spedizione dei beni è curato (direttamente o tramite vettore terzo) dal cessionario non residente;
- la consegna dei beni al cessionario avviene in territorio nazionale (c.d. *"franco fabbrica"*);
- l'uscita dei beni al di fuori del territorio comunitario deve avvenire entro 90 giorni dalla consegna dei beni.

Secondo quanto stabilito dall'articolo 7, D.Lgs. 471/1997 il cedente nazionale è punito con una sanzione del 50% dell'imposta dovuta, nel caso in cui il trasporto non avvenga entro il predetto termine di 90 giorni. Tale sanzione non si applica se la regolarizzazione da parte del cedente avviene entro 30 giorni dallo spirare del termine di 90 giorni (in buona sostanza entro 120 giorni dalla consegna).

Il precedente intervento della Corte di Giustizia Ue

In merito alle esportazioni indirette si deve tenere in considerazione quanto chiarito dalla Corte di Giustizia UE, che con il procedimento C563/12, ha in passato chiarito che l'esportazione di un bene si perfeziona e la non imponibilità Iva della cessione all'esportazione diviene applicabile quando il potere di disporre del bene come proprietario è stato trasmesso all'acquirente. Il fornitore deve pertanto provare che il bene è spedito e che ha lasciato il territorio dell'Unione Europea.

Sebbene non sia stabilito un termine preciso per l'uscita dal territorio della UE, gli Stati membri possono stabilire condizioni per prevenire evasione, elusione e abusi. Tuttavia, gli Stati membri devono assicurare il rimborso dell'Iva assolta nel caso in cui venga fornita la prova dell'avvenuta esportazione, anche se tardiva, ed è riconosciuta la possibilità di introdurre condizioni ragionevoli finalizzate a prevenire eventuali fenomeni evasivi.

I termini previsti dalla normativa italiana sono stabiliti con la risoluzione n. 90/2014, che recepisce la citata sentenza della Corte di Giustizia UE. La non imponibilità si applica nel caso in cui il bene sia esportato entro 90 giorni ma il cedente ne acquisisca la prova oltre il termine di 30 giorni previsto per la regolarizzazione. Nel caso in cui sia acquisita la prova la non imponibilità si applica anche superato il termine indicato, di 90 giorni.

Per recuperare l'imposta versata, in questa ipotesi, sono previste 2 strade:

1. la nota di variazione Iva, sulla base dell'articolo 26, comma 2, Decreto Iva;
2. la richiesta di rimborso.

La prima deve essere emessa entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui è avvenuta l'esportazione. Il rimborso può essere richiesto, invece, entro il termine di 2 anni dal versamento o dal verificarsi del presupposto per tale rimborso.

Nel caso in cui l'esportazione avvenga oltre i 90 giorni ma entro i 30 giorni previsti per la regolarizzazione dell'imposta e il contribuente abbia la prova dell'esportazione, lo stesso potrà evitare di provvedere al versamento.

Il nuovo chiarimento dell'Agenzia

Nella recente risposta a interpello n. 32/E/2023 l'Agenzia delle Entrate precisa che nel caso delle esportazioni indirette devono quindi essere presi in considerazione 2 momenti:

- la consegna della merce nel territorio dello Stato italiano al cessionario non residente;
- la successiva esportazione fisica della merce stessa.

Per la regolarizzazione della situazione, ed evitare la sanzione, dovrà quindi essere emessa una nota di debito e si dovrà versare l'imposta. Una volta ottenuta la prova dell'uscita dei beni dal territorio della UE, per recuperare l'importo versato per la regolarizzazione l'istante può emettere la nota di variazione, così come previsto dall'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972.

La scadenza per l'emissione coincide con il termine di presentazione della dichiarazione annuale, relativa all'anno in cui si è realizzato il presupposto.

Il termine per l'emissione della nota di variazione decorrerà dalla data di emissione della nota di debito. In sintesi, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che:

- se l'emissione della nota di credito avviene entro il 31 dicembre 2022, il termine per operare la detrazione coinciderà con il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'annualità 2022, ovvero il 30 aprile 2023;
- se l'emissione della nota di credito avviene tra il 1° gennaio 2023 e il 30 aprile 2023, il termine per operare la detrazione coinciderà con il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'annualità 2023, ovvero il 30 aprile 2024.

Nel caso in cui non sia più consentita l'emissione della nota di variazione, invece, il contribuente potrà richiedere il rimborso, sulla base di quanto previsto dall'articolo 30-ter, Decreto Iva. In questo caso il termine da considerare è quello di 2 anni dalla data del versamento dell'imposta o dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

Si rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Cordiali saluti.

Sodiet Consulting S.r.l.