

# *Aspetti operativi e interpretativi delle cessioni all'esportazione*

*A cura del Dott. Riccardo Zavatta*

*Bologna, 30 ottobre 2019*

---

# Argomenti

- ❑ Le cessioni all'esportazione (art. 8, D.P.R. n. 633/1972)
- ❑ Il regime Iva degli acconti su esportazioni
- ❑ L'incidenza delle rettifiche e delle note di variazione nella determinazione del plafond

# *Le cessioni all'esportazione (art. 8, D.P.R. n. 633/1972)*

# Cessioni all'esportazione

## Definizione

L'espressione utilizzata nella normativa Iva è quella di "**cessione all'esportazione**", da ciò deducendosi una differenziazione rispetto alla più ampia portata che il termine "esportazione" ha nella disciplina doganale.

Cessione all'esportazione

In linea di principio, le cessioni all'esportazione devono avere ad oggetto **beni** usciti dal territorio dell'Unione europea che hanno dato luogo ad **esportazioni definitive dal punto di vista doganale**.

Oggetto

Un'**esportazione definitiva doganale**, invece, non implica necessariamente la realizzazione di una cessione all'esportazione in senso «*fiscale*».

Esportazione definitiva doganale

## Definizione

art. 8, D.P.R. n. 633/1972

L'art. 8, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 disciplina le cessioni all'esportazione **non imponibili**, per configurare le quali **devono ricorrere contemporaneamente due condizioni**:

➔ **trasferimento fisico dei beni al di fuori del territorio comunitario**, con la relativa uscita risultante dalla documentazione doganale;

➔ **trasferimento** dei beni a titolo **traslativo della proprietà**, inteso nell'accezione giuridica di matrice civilistica.

Trasferimento  
dei beni

## Definizione

art. 8, D.P.R. n. 633/1972

L'ulteriore requisito dell' "**onerosità**", ossia che alla cessione corrisponda un pagamento proveniente dall'estero con relativa rimessa valutaria, **non** appare **essenziale** ai fini della rilevanza ai fini Iva dell'operazione.

Onerosità



Può, pertanto, essere emessa fattura non imponibile ai sensi dell'art. 8, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 **anche** nel caso di **cessioni gratuite**.

L'irrilevanza del requisito dell'onerosità sembra confermata anche dall'Amministrazione finanziaria la quale, sebbene in tema di operazioni triangolari, ha ribadito che i beni possono essere inviati all'estero gratuitamente, con la procedura del cosiddetto "**franco valuta**" (C.M. n. 12 del 9 aprile 1981 e R.M. n. 416596 del 4 novembre 1986).

## Definizione

art. 8, D.P.R. n. 633/1972

Il requisito dell'“**onerosità**” di una cessione all'esportazione non imponibile assume, però, rilevanza ai fini del cosiddetto “**plafond**” degli esportatori abituali.

L'assenza del corrispettivo rende, infatti, le operazioni “*franco valuta*” **ininfluenti** ai fini della formazione del “*plafond*” (nota Ministero delle finanze n. 10367 dell'11 febbraio 1998).

Plafond

L'**onerosità**, quindi, è il terzo requisito che, unitamente al **trasferimento fisico dei beni fuori del territorio comunitario** ed alla **traslazione della proprietà**, consente di configurare una **cessione all'esportazione a tutti gli effetti Iva**.

## Definizione

Le fattispecie nelle quali è evidente la discrasia esistente tra i concetti di “**esportazione (definitiva)**” (dal punto di vista doganale) e di “**cessione all'esportazione**” (nell'ottica fiscale della normativa Iva), sono le seguenti:

- ✓ le esportazioni “*franco valuta*”;
- ✓ le esportazioni “definitive” senza passaggio della proprietà;
- ✓ le esportazioni di beni ceduti a titolo gratuito.

## Esportazioni «franco-valuta»

Sono le esportazioni che avvengono **senza** che sia **pagato un corrispettivo** quando si effettua la **procedura doganale di esportazione definitiva**

Un esempio tipico è quello dei **trasferimenti di beni all'estero in depositi** situati in Paesi extracomunitari in attesa di una futura (e programmata) vendita.

La logica dei trasferimenti **in c/deposito all'estero** è quella di razionalizzare la logica distributiva delle merci all'estero, semplificando le procedure e riducendo i costi di spedizione e trasporto.

Trasferimento  
di beni all'estero  
in deposito

## Esportazioni «franco-valuta»

I **beni trasferiti all'estero in conto deposito** rimangono di proprietà dell'impresa che provvede alla relativa vendita; l'effetto traslativo della proprietà si verifica (eventualmente) solo in un momento successivo, allorchè viene individuato il cliente.

**Solo** con la **cessione al cliente estero** sorge l'obbligo di **emettere la "fattura"**.

Prima del momento della cessione, deve essere semplicemente "*monitorato*" il trasferimento fisico dei beni dall'impresa al deposito all'estero.

Trasferimento  
di beni all'estero  
in deposito

La cessione e la  
fattura

## Esportazioni «franco-valuta»

Risoluzione n. 520657 del 4.12.1975

La **R.M. n. 520657 del 4 dicembre 1975** affronta il problema del rapporto esistente tra le operazioni di esportazione dei beni, destinati in **deposito "franco valuta"**, ossia senza il pagamento di corrispettivi provenienti dall'estero, e le successive fatturazioni nei confronti dei clienti esteri (oppure nei confronti dei propri commissionari, se l'invio dei beni all'estero avviene in favore del commissionario non residente), una volta avvenuta la vendita dei beni in precedenza esportati.

Sebbene **superata dalla più recente evoluzione interpretativa in merito agli aspetti specifici della fatturazione**, la risoluzione rimane comunque valida con riferimento agli adempimenti operativi e procedurali da osservare

N.B.

## Esportazioni «franco-valuta»

Risoluzione n. 520657 del 4.12.1975

- ✓ In particolare, secondo la **R.M. n. 520657 del 4 dicembre 1975** all'atto dell'invio all'estero dei beni si configura **un'esportazione definitiva dal punto di vista doganale**, con emissione del relativo documento in cui l'operazione viene catalogata fra le transazioni che **comportano un trasferimento della proprietà, sia pure successivo e solo previsto**, per le quali avrà luogo un futuro pagamento.
- ✓ In **assenza di fattura di vendita** (non ancora emessa), è necessario elencare i beni oggetto di esportazione definitiva in apposita **"lista valorizzata"**, redatta su carta intestata del soggetto esportatore, od in altro documento di analogo contenuto.

Lista valorizzata

## Esportazioni «franco-valuta»

Risoluzione n. 520657 del 4.12.1975

All'atto della vendita, **quando i beni già si trovano all'estero**, dovrà essere **emessa la relativa fattura**.

Per poter dimostrare il necessario **collegamento** fra le operazioni, la risoluzione prevede la seguente procedura:

- ✓ **annotazione in apposito registro**, tenuto a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972, delle spedizioni all'estero in c/deposito, riportando per ogni singola annotazione **gli estremi del documento doganale di esportazione**;
- ✓ **emissione successiva della fattura di vendita**, la quale rechi il **riferimento alla relativa annotazione nel registro** riguardante gli stessi beni oggetto di fatturazione.

Fattura

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni «franco-valuta»

Risoluzione n. 58 del 5.05.2005

Con specifico riferimento alla fatturazione in regime di non imponibilità ex art. 8 del D.P.R. n. 633/1972, la R.M. n. 520657/1975 è **stata superata dal nuovo orientamento interpretativo** consolidatosi negli anni dal 1997 al 2005, secondo cui la **cessione dei beni esistenti all'estero** deve essere considerata **un'operazione fuori campo Iva ai sensi dell'art. 7-bis, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.**

Fattura

**Attenzione, però, alle  
ulteriori precisazioni di cui alla  
risoluzione n. 94/E  
del 13 dicembre 2013**

L'Agenzia delle entrate, nel pronunciarsi in merito alla fattispecie del **consignment stock agreement** in Paesi extracomunitari, con la **risoluzione n. 58 del 5 maggio 2005**, ha ribadito la **non applicabilità dell'art. 8** del decreto Iva per le **cessioni di beni esistenti in Paesi non appartenenti alla U.E., presso depositi propri.**

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni «definitive» senza trasferimento della proprietà

Nota prot. 1248 del 6.05.1997

La fattispecie rappresentata dalle **esportazioni “definitive” ai fini doganali**, non comportanti il trasferimento della proprietà dei beni in senso giuridico, è stata esaminata dall'Amministrazione finanziaria con la nota del Ministero delle finanze - Dipartimento delle Dogane e delle Imposte Indirette - prot. n. 1248, del 6 maggio 1997.

**Esportazione definitiva doganale di beni da sottoporre a lavorazione all'estero e da reimportare «sotto forma di prodotti compensatori»**

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni «definitive» senza trasferimento della proprietà

Nota prot. 1248 del 6.05.1997

La nota del 6 maggio 1997  
è intervenuta in merito al REGIME DOGANALE utilizzabile  
in presenza di invio di beni in Paesi extracomunitari  
da sottoporre a lavorazione o trasformazione  
e da reimportare una volta effettuato il ciclo delle lavorazioni,  
*“sotto forma di **prodotti compensatori**”.*

## Esportazioni «definitive» senza trasferimento della proprietà

### Criteria procedurali illustrati nella nota del 6 maggio 1997

- a) Per i beni inviati all'estero in lavorazione e destinati a rientrare in Italia sotto forma di prodotti «**compensatori**» (risultanti dalla fase di lavorazione), **non è necessario ricorrere alla temporanea esportazione**, poiché non sussiste alcun obbligo di utilizzare il regime del “perfezionamento passivo” (soggetto a preventiva autorizzazione), in quanto lo stesso costituisce un'agevolazione per l'operatore economico, il quale ha, quindi, la facoltà di ricorrervi o meno.

## Esportazioni «definitive» senza trasferimento della proprietà

### Criteria procedurali illustrati nella nota del 6 maggio 1997

- b) L'operatore interessato, anche al fine di evitare l'espletamento della procedura prevista per il "perfezionamento passivo", può, quindi, decidere liberamente di scegliere l'esportazione definitiva.
- c) L'effettuazione, dal punto di vista doganale, dell'esportazione definitiva, **non implica il realizzarsi di una cessione all'esportazione ai fini Iva ai sensi dell'art. 8, del D.P.R. n. 633/1972 e, pertanto, non vi è costituzione di "plafond"**.

## Esportazioni «definitive» senza trasferimento della proprietà

### Criteria procedurali illustrati nella nota del 6 maggio 1997

In assenza del trasferimento della proprietà dei beni e, quindi, **in assenza di una cessione all'esportazione rilevante ai fini Iva**, non ha luogo l'emissione della fattura ed il documento necessario per l'effettuazione della pratica doganale di esportazione definitiva può essere costituito da:

- ✓ **lista valorizzata**, redatta su carta intestata dell'impresa "esportatrice" con l'indicazione dei beni inviati all'estero, da annotare in apposito registro Iva, tenuto e conservato ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972;
- ✓ **documento di trasporto o di consegna**, di cui all'articolo unico, comma 3, del D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472, da conservare sempre a norma dell'art. 39 del decreto Iva.

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni «definitive» senza trasferimento della proprietà

### Criteria procedurali illustrati nella nota del 6 maggio 1997

Gli Uffici doganali provvedono ad invalidare la documentazione presentata dall'esportatore a corredo della bolletta di esportazione definitiva emessa, con la dicitura ***“non valida ai fini dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972”***.

L'aspetto più importante della nota n. 1248 del 6 maggio 1997 è, però, contenuto nel periodo con cui essa si chiude, dove si afferma che:

*“resta inteso che, ove le merci esportate dovessero durante la permanenza all'estero formare oggetto di cessione, tale transazione **non assume rilevanza ai fini dell'IVA**, ai sensi dell'art. 7, comma 2 del D.P.R. n. 633/1972”* (ora art. 7-bis, comma 1)

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni «definitive» senza trasferimento della proprietà

### Cessione di beni trasferiti in regime di esportazione temporanea

Le conclusioni raggiunte con la nota del 6 maggio 1997, sono state, inoltre, **confermate** dal Ministero delle Finanze con la **circolare n. 156/E del 15 luglio 1999** e, successivamente, dalla **nota n. 839/Div/V/Sd, del 5 giugno 2000** del **Dipartimento delle dogane**, dove viene ribadito il **ricorso all'art. 7, comma 2, del D.P.R. 633/72 (ora art. 7-bis, comma 1)**, con conseguente disapplicazione dell'art. 8 dello stesso decreto, per i casi di **cessione di beni precedentemente trasferiti in Paesi terzi in regime di esportazione temporanea, ex art. 214 del Testo unico delle leggi doganali** e con utilizzo di carnet A.T.A., ex art. 91 del Regolamento CEE 12 ottobre 1992, n. 2913 (Codice doganale comunitario).

Circolare n. 156/E del 15.07.1999

Nota n. 839/Div/V/Sd del 5.06.2000

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni «definitive» senza trasferimento della proprietà

La **nota del 5 giugno 2000** ha ad oggetto, in modo specifico, **l'invio di beni all'estero per tentata vendita**, con successiva cessione degli stessi in Paesi extracomunitari.

Anche in tali ipotesi, è affermato che **l'operazione deve ritenersi al di fuori del campo di applicazione dell'Iva**, in assenza del requisito della territorialità, in quanto i beni non si trovano nel territorio dello Stato nel momento in cui si realizzano gli effetti traslativi della proprietà con la loro cessione.

Tentata vendita

Nota n. 839/Div/V/Sd del 5.06.2000

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni «definitive» senza trasferimento della proprietà

Gli istituti doganali richiamati nella nota del 5 giugno 2000, relativi al regime della **temporanea esportazione ai sensi dell'art. 214 del T.U.L.D.** ed all'utilizzo del carnet A.T.A. ex art. 91 del Codice doganale comunitario, paiono riferibili ed applicabili anche alle **manifestazioni fieristiche**, le quali, unitamente alla **tentata vendita**, sono espressamente annoverate tra le fattispecie rientranti nel **"traffico internazionale" in regime di temporanea importazione ed esportazione** (art. 214, comma 2, del D.P.R. n. 43/1973).

Nota n. 839/Div/V/Sd del 5.06.2000

Fiere

## Esportazioni «definitive» senza trasferimento della proprietà

### Il contratto di consignment stock

Con la **risoluzione n. 58 del 5 maggio 2005**,  
l'Agenzia delle Entrate, esaminando il caso di un contratto di  
**consignment stock** in Paesi extracomunitari, sottolinea come,  
**in mancanza** di un rapporto riconducibile a tale schema contrattuale,  
***“la rivendita effettuata nel paese terzo non rileverà agli effetti dell'IVA”***,  
ai sensi **dell'art. 7, comma 2 (ora art. 7-bis, comma 1)**.

Risoluzione n. 58 del 5.05.2005

... le aperture della  
risoluzione n. 94/E/2013

# Cessioni all'esportazione

## Cessioni di beni in deposito in Paesi extracomunitari

Risoluzione n. 58/E del 5.05.2005

**Viene evidenziato che, nel caso di specie ...**

*“all’atto dell’espletamento delle formalità doganali di esportazione si è in presenza di una **cessione a titolo oneroso** delle merci in uscita, cessione che, in virtù delle pattuizioni di cui al contratto di consignment stock, **è realizzata** secondo un procedimento che **si perfezionerà solo in un secondo momento**, all’atto del **prelievo** dal deposito”.*

**Cessione di beni con effetti traslativi della proprietà dei beni differiti**

**Cessione all'esportazione non imponibile  
ex art. 8, comma 1, lett. a), D.P.R. n. 633/1972**

Il plafond si costituisce **nel momento** e nella misura in cui i beni sono **prelevati** dall'acquirente e fatturati dal fornitore residente

# Cessioni all'esportazione

## Cessioni di beni in deposito in Paesi extracomunitari

Risoluzione n. 58/E del 5.05.2005

### CASO A

**FATTURAZIONE EX ART. 8, COMMA 1,  
LETT. A, D.P.R. N. 633/1972**

**PRESENZA**  
**di un contratto di consignment stock**

Beni immagazzinati in un deposito  
**di proprietà** dell'acquirente estero  
o di un soggetto terzo cui può **accedere**  
**esclusivamente** l'acquirente stesso

### CASO B

**FATTURAZIONE EX ART. 7-BIS, COMMA 1,  
D.P.R. N. 633/1972**

**ASSENZA**  
**di un contratto di consignment stock**

Beni inviati in un  
**deposito del fornitore** residente  
in un Paese extracomunitario  
per la successiva rivendita in loco

## Cessioni di beni in deposito in Paesi extracomunitari

Risoluzione n. 94/E del 13 dicembre 2013

**Integrato il contenuto della risoluzione n. 58/E del 2005**

**Esteso ad ipotesi anche diverse**  
dal contratto di consignment stock inteso  
nella sua accezione "*canonica*"  
come delineata nelle precedenti pronunce dell'Agenzia delle entrate

## Cessioni di beni in deposito in Paesi extracomunitari

Risoluzione n. 94/E del 13 dicembre 2013

### LA FATTISPECIE

Fornitura in esclusiva di beni (pompe) ad una società statunitense da installare all'interno di macchinari complessi

Per garantire le tempistiche di consegna, il fornitore residente si impegna a costituire un proprio deposito negli Stati Uniti presso i locali di una sua società controllata americana, ove stoccare i beni

Beni esportati con procedura doganale di "franco valuta", in quanto non ancora giuridicamente venduti e destinati ad essere stoccati nel deposito, pronti per essere consegnati all'unico acquirente rispettando le tempistiche di approvvigionamento di quest'ultimo

## Cessioni di beni in deposito in Paesi extracomunitari

Risoluzione n. 94/E del 13 dicembre 2013

### LA FATTISPECIE

Fino al momento della successiva vendita i beni rimangono di proprietà del fornitore residente

La vendita dei beni all'unico cliente americano è l'effetto "naturale" dell'esportazione, in presenza di obblighi contrattuali vincolanti assunti da entrambe le parti

Il passaggio della proprietà è già previsto ed è solo differito al momento di esecuzione del contratto di compravendita conseguente gli ordini trasmessi dal cliente

# Cessioni all'esportazione

## Cessioni di beni in deposito in Paesi extracomunitari

Risoluzione n. 94/E del 13 dicembre 2013

### ELEMENTO DI DIFFERENZIAZIONE

La particolarità della fattispecie oggetto della risoluzione n. 94/E del 2013, è rappresentata dal fatto che i beni sono stoccati in un deposito che non è di proprietà dell'acquirente o di un terzo, in cui i beni sono custoditi per conto dell'acquirente che ha l'accesso ai locali, ma è nella disponibilità del fornitore residente

Differenza rispetto a fattispecie  
risoluzioni n. 58/E/2005 e n. 44/E/2000

Deposito **non** di proprietà dell'**acquirente**  
o con accesso esclusivo  
bensì nella disponibilità  
del **fornitore** residente

**IMPORTANTE!**

# Cessioni all'esportazione

## Cessioni di beni in deposito in Paesi extracomunitari

Risoluzione n. 94/E del 13 dicembre 2013

Nonostante la presenza dell'importante elemento di differenziazione connesso alla disponibilità del deposito, l'Agenzia **estende comunque gli aspetti fiscali del consignment stock anche alla fattispecie oggetto d'interpello** evidenziando che ...  
*“le merci, ancorché stoccate in un deposito di proprietà della controllata statunitense, di cui l'interpellante ha la disponibilità in virtù del contratto di locazione appositamente stipulato, appaiono **vincolate, sin dall'inizio**, all'**esclusivo** trasferimento in proprietà del cliente estero in relazione alla sue esigenze di approvvigionamento”.*

Analogia con  
consignment stock

# Cessioni all'esportazione

## Cessioni di beni in deposito in Paesi extracomunitari

Risoluzione n. 94/E del 13 dicembre 2013

### PROCEDURA

- ✓ Le cessioni all'esportazione non imponibili ex art. 8, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, rilevanti anche ai fini del plafond, si considerano effettuate **al momento del prelievo** dei beni dal deposito per la consegna all'acquirente.
- ✓ Viene **confermata** la validità delle indicazioni fornite con la **risoluzione n. 520657 del 04.12.1975**, relative alla dimostrazione del collegamento tra i beni esportati con procedura "*franco valuta*", documentati con fattura *pro forma* o lista valorizzata, in assenza di vendita, e quelli ceduti secondo gli accordi contrattuali, documentati da regolare fattura.

# Cessioni all'esportazione

## Cessioni di beni in deposito in Paesi extracomunitari

Risoluzione n. 94/E del 13 dicembre 2013

### MODALITÀ PER DIMOSTRARE IL COLLEGAMENTO TRA ESPORTAZIONE E CESSIONE

- ✓ Annotazione delle spedizioni dei beni all'estero in apposito registro tenuto ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972, *“riportando per ciascuna annotazione gli estremi del documento di esportazione”*
- ✓ Indicazione nella fattura di vendita, emessa al momento della consegna dei beni al cliente estero, della *“corrispondente annotazione del registro relativa ai medesimi prodotti”*

Risoluzione n. 520657 del 04.12.1975

# Cessioni all'esportazione

## Cessioni di beni esistenti all'estero in temporanea esportazione

Il nuovo e più recente orientamento della Corte di Cassazione

Cessioni di beni all'estero  
nelle fiere

Con la **sentenza n. 5168 del 16 marzo 2016**  
che ribadisce il contenuto della precedente **sentenza n. 5894 dell'8 marzo 2013**,  
entrambe aventi ad oggetto  
la cessione di beni all'estero nell'ambito di **esposizioni fieristiche**,  
la Cassazione ha affermato che: *«l'esportazione temporanea,  
a fini di **esposizione fieristica e tentativo di vendita**,  
con successiva cessione, dei beni esportati, con controllo dell'autorità doganale ed  
adempimento dei relativi incombeni (D.P.R. 43 del 1973, art. 214),  
vale certamente ad integrare la cessione all'esportazione ex art. 8, lett. a) e b), come tale  
riconducibile al plafond costituito nell'anno precedente,  
utilizzabile, nell'anno successivo, ai fini dell'acquisto senza applicazione dell'Iva».*

# Cessioni all'esportazione

## Cessioni di beni esistenti all'estero in temporanea esportazione

### Il nuovo e più recente orientamento della Corte di Cassazione

Con tali sentenze, la Corte di Cassazione dimostra di attribuire principale rilievo al concetto di esportazione sotto l'aspetto doganale, lasciando in secondo piano gli aspetti giuridico-fiscali connessi al concetto di **«cessione all'esportazione»** che si fondano sugli artt. 31 e 32 della direttiva n. 2006/112/CE.

Si afferma, infatti, che *«la vendita della merce temporaneamente esportata, che conserva - come detto - la condizione giuridica di bene nazionale, vale, pertanto, a determinare, nel caso di specie, la **trasformazione dell'esportazione temporanea, cui la merce è vincolata, per effetto del compimento delle formalità doganali e per le finalità di cui al D.P.R. n. 43 del 1973, artt. 199 e 214 in esportazione definitiva, come tale rilevante anche ai fini della non imponibilità delle operazioni di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 8, lett. c)».***

Cassazione, sentenza n. 5168 del 16 marzo 2016

# Cessioni all'esportazione

## Cessioni di beni esistenti all'estero in temporanea esportazione

### Il nuovo e più recente orientamento della Corte di Cassazione

Agli stessi esiti finali delle sentenze n. 5168 del 16 marzo 2016 e n. 5894 dell'8 marzo 2013, era giunta anche la **sentenza n. 23588 del 20 dicembre 2012** sebbene con un percorso interpretativo diverso, fondato sul vincolo **«finalistico»** fra l'**esportazione** ed il **successivo trasferimento** della **proprietà**:  
 ...**«non si riscontra disposizione nè esigenza sistematica che imponga una sequenza temporale vincolata degli effetti della transazione nel senso della necessaria anteriorità dell'effetto traslativo del diritto reale rispetto a quello dell'uscita delle merce dal territorio comunitario»**.  
 Pertanto, *«l'accezione "cessione all'esportazione", utilizzata dalla disposizione, appare, infatti, denunciare la necessaria **ricorrenza di un vincolo finalistico tra trasferimento della proprietà e esportazione**, ma non anche quella di un'obbligata successione temporale tra i due termini dell'operazione.*

Cassazione, sentenza n. 23588 del 20 dicembre 2012

# Cessioni all'esportazione

## Cessioni di beni esistenti all'estero in temporanea esportazione

### Il nuovo e più recente orientamento della Corte di Cassazione

La sentenza continua affermando che  
...«*sul piano sistematico, poi, l'osservanza del richiamato principio della tassazione dei beni nel luogo di consumazione richiede solo il **carattere definitivo dell'operazione**, sicchè ciò che risulta essenziale, e che la norma persegue al fine di evitare iniziative fraudolente, è la prova (il cui onere grava sul contribuente) che l'operazione, **fin dalla sua origine** e nella relativa rappresentazione documentale, sia stata **concepita** in vista del **definitivo trasferimento e cessione della merce all'estero**».*

Cassazione, sentenza n. 23588 del 20 dicembre 2012

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni «franco-valuta»

Stabile organizzazione  
in Paese extraUe

Un altro esempio di esportazione definitiva ai fini doganali effettuata **«franco valuta»**, è rappresentato dalla spedizione dei beni presso la propria **stabile organizzazione** istituita in un Paese extacomunitario, da parte di imprese residenti.

Come affermato dall'Agenzia delle entrate con la **risoluzione n. 306/E del 21 luglio 2008**, dette esportazioni **non costituiscono «cessioni all'esportazione»** ai sensi dell'art. 8, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, non concorrendo, pertanto, né alla formazione del *plafond*, né alla qualifica di esportatore abituale, in quanto l'invio dei beni all'estero *«costituisce una mera esportazione «franco valuta» in cui manca uno degli elementi caratterizzanti le «cessioni all'esportazione» di cui al citato art. 8»* e, cioè, **«il trasferimento del diritto di proprietà sui beni stessi»**

Risoluzione n. 306/E del 21.07.2008

## Esportazioni di beni ceduti a titolo gratuito

### Omaggi

Le cessioni di beni **a titolo gratuito (destinati ad omaggio)**,  
inviati fuori del territorio comunitario,  
**configurano un'esportazione**,  
non solo ai fini doganali, ma anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto,  
con il conseguente regime di **non imponibilità**  
ai sensi dell'**art. 8, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.**

## Esportazioni di beni ceduti a titolo gratuito

### Omaggi

A tali conclusioni si può giungere sulla base di un triplice ordine di considerazioni:

si è in presenza a tutti gli effetti di **un'operazione doganale di esportazione definitiva;**

**l'immissione in consumo** dei beni ceduti gratuitamente **avviene all'estero** e non nel territorio dello Stato;

i beni vengono trasferiti al soggetto estero **a titolo traslativo della proprietà.**

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni di beni ceduti a titolo gratuito

### Omaggi

In presenza di tali presupposti, quando l'invio gratuito di beni in Paesi extracomunitari configura **una cessione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 4), del D.P.R. n. 633/1972**, come avviene nel caso di beni ordinariamente prodotti o commercializzati dall'impresa, si ritiene corretto, **ai fini della fatturazione**, procedere con le seguenti modalità:

### Fatturazione

- ✓ **emissione di regolare fattura**, recante il titolo di non imponibilità ex art. 8, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972;
- ✓ **indicazione del prezzo d'acquisto** o, in mancanza, del prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinato nel momento in cui è effettuata la cessione a titolo gratuito (ex art. 13, comma 2, lett c), del D.P.R. n. 633/1972);
- ✓ **annotazione** che si tratta di **omaggi**.

NO PLAFOND

## Esportazioni di beni ceduti a titolo gratuito

### Omaggi e plafond

Nonostante le cessioni di beni in omaggio costituiscano esportazioni nell'ottica dell'art. 8, la loro rilevanza ai fini Iva non è "piena", in quanto **non costituiscono titolo per la costituzione del "plafond"**.

Anche se, da un punto di vista "fiscale", **gli omaggi** di beni di propria produzione o commercio costituiscono **cessioni "assimilate"** ai fini impositivi, per effetto dell'art. 2, comma 2, n. 4), del D.P.R. n. 633/1972, ciò non è sufficiente per realizzare compiutamente il requisito dell' "onerosità", necessario per la concorrenza dell'operazione al "plafond" degli esportatori abituali.

## Tipologie di cessioni all'esportazione

### Definizione

La nozione di “**cessione all'esportazione**”  
è contenuta nell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972  
e riguarda **esclusivamente** i rapporti con **paesi extracomunitari**.

## Tipologie di cessioni all'esportazione

Seguendo l'elencazione contenuta nell'art. 8 del decreto Iva, le cessioni all'esportazione possono tipologicamente distinguersi nelle seguenti categorie:

- 1. cessioni all'esportazione dirette** (art. 8, comma 1, lett. a), a loro volta classificabili in:
  - ✓ semplici;
  - ✓ triangolari;
- 2. cessioni all'esportazione indirette** (art. 8, comma 1, lett. b);
- 3. cessioni all'esportazione "assimilate"** (art. 8, comma 1, lett. c).

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni dirette semplici

Le esportazioni dirette sono disciplinate nel primo comma dell'art. 8 alla **lettera a)**, il cui testo è il seguente:

*“le cessioni, **anche tramite commissionari**, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni **fuori del territorio della Comunità economica europea**, a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, **anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi**. I beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, **a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni**. 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 D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627, o, se questa non è prescritta, sul documento di cui all'art. 21, quarto comma, terzo periodo, lettera a). Nel caso in cui avvenga tramite servizio postale l'esportazione deve risultare nei modi stabiliti con decreto del Ministro delle Finanze di concerto con il Ministro delle poste e delle telecomunicazioni”.*

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni dirette semplici

Ai sensi di quanto previsto dalla lett. a), dell'art. 8, nell'ambito delle cessioni all'esportazione "**dirette**" sono ricomprese fattispecie diverse a seconda degli elementi che di volta in volta le contraddistinguono.

Gli elementi che **devono comunque ricorrere** sono :

- ✓ la **destinazione** dei beni **fuori del territorio comunitario**;
- ✓ la cessione con **effetti traslativi della proprietà**.

Elementi  
obbligatori

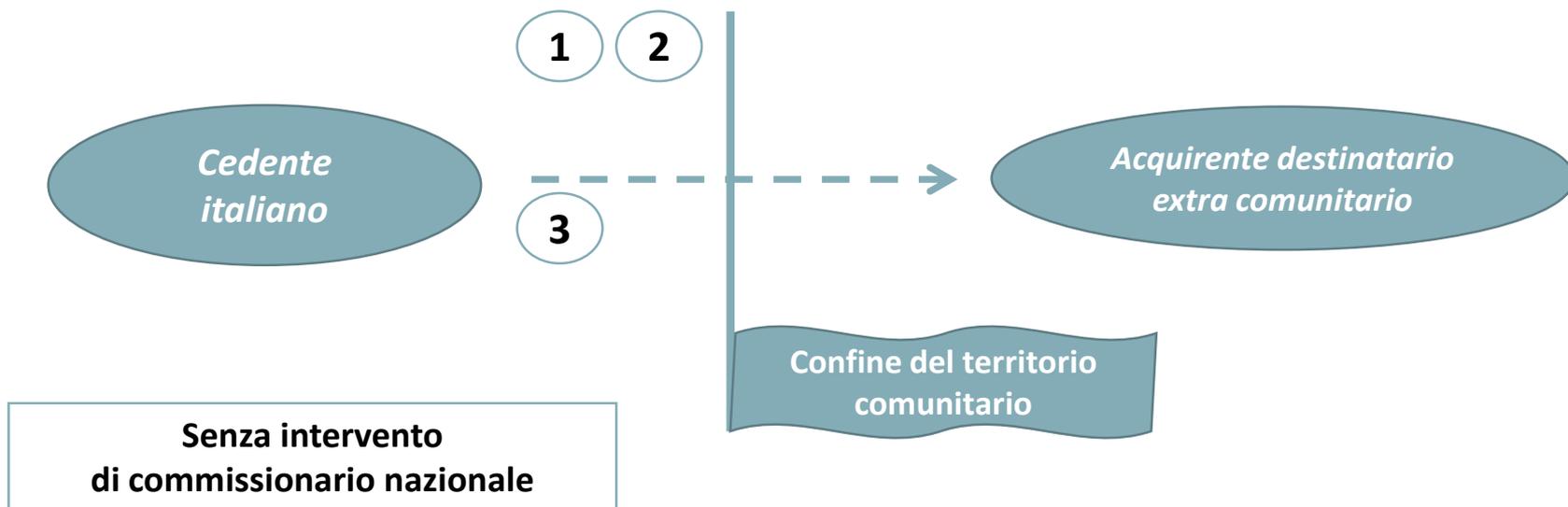
Gli altri **fattori variabili**, invece, sono rappresentati dalla circostanza che:

- ✓ il **trasporto o la spedizione** dei beni avvenga **a cura del soggetto cedente**, oppure **a suo nome** con l'intervento di terzi (vettori o spedizionieri);
- ✓ il **trasferimento dei beni** all'estero sia effettuato o meno **tramite l'interposizione di commissionari**.

Elementi  
variabili

## Esportazioni dirette semplici

Esportazione diretta "semplice" a nome del cedente con incarico del trasporto conferito a terzi



## Esportazioni dirette semplici

- 1) Il cedente emette fattura in regime di non imponibilità ex art. 8, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, con l'annotazione *"operazione non imponibile"*.
- 2) La cessione a titolo oneroso costituisce **"plafond"**.
- 3) Il **vettore italiano** emette fattura in regime di non imponibilità ex art. 9, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 633/1972, con l'annotazione *"operazione non imponibile"*, per l'**intero** corrispettivo addebitato al committente nazionale soggetto passivo d'imposta (a decorrere dall'anno 2010 non rileva più la distinzione fra la tratta del trasporto percorsa in territorio nazionale e quella eseguita fuori da esso).

Senza intervento di  
commissionario nazionale

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni dirette semplici

### Fattura differita

Nelle esportazioni dirette *semplici*, **non vi è la possibilità per l'esportatore di ricorrere alla fattura differita**, considerando che si rende necessario esibire la fattura per l'espletamento della pratica doganale (C.M. n. 35/E del 13 febbraio 1997).

Con la risoluzione n. 108/E del 20 agosto 1998, è stato ribadito che la facoltà di emettere fattura differita è limitata alle sole ipotesi in cui **“più soggetti siano interessati di fatto all'operazione di esportazione e tutti debbano poter fornire la prova dell'effettiva uscita della merce dal territorio comunitario”**, come avviene, ad esempio, nel caso delle triangolazioni.

Risoluzione n. 108/E del 20.08.1998

**Attenzione!**

## Prova dell'uscita delle merci

### Sistema doganale ECS

La **prova** dell'**uscita dei beni** dal territorio comunitario ha sempre rappresentato l'elemento decisivo ai fini dell'accertamento della non imponibilità delle cessioni all'esportazione.

**Dal 1° luglio 2007**, è entrato in funzione il **sistema doganale ECS** per il controllo informatizzato delle operazioni d'esportazione (prima fase del progetto AES – Sistema Automatizzato delle Esportazioni), attuato attraverso lo scambio di **messaggi telematici fra la dogana d'esportazione e la dogana di uscita dal territorio comunitario**.

La seconda fase – ECS fase 2 – è operativa **dal 1° luglio 2009**, unitamente alle nuove modalità di presentazione telematica delle dichiarazioni d'esportazione.

## Prova dell'uscita delle merci

In sintesi, la procedura prevede che:

- ✓ l'ufficio doganale di esportazione metta a disposizione del dichiarante il **Documento di Accompagnamento delle Esportazioni (DAE)**.
- ✓ Il DAE sostituisce la copia n. 3 del Documento Amministrativo Unico (DAU), con la funzione di accompagnare la merce dalla dogana di esportazione alla dogana di uscita.

Il DAE riporta gli estremi del **Movement Reference Number (MRN)**, attraverso il quale l'operatore può interrogare il sistema informatico per seguire le fasi della movimentazione delle merci oggetto di esportazione.

## Prova dell'uscita delle merci

- ✓ A conclusione delle formalità di uscita, non viene apposto alcun timbro di visto uscire sul retro del DAE, in quanto **l'ufficio doganale di uscita invia alla dogana di esportazione il messaggio, in via telematica, con i "risultati di uscita"** al più tardi il giorno lavorativo successivo a quello in cui le merci lasciano il territorio doganale della Comunità.

Tale messaggio costituisce la prova dell'uscita delle merci dal territorio comunitario per le operazioni svolte in ambito AES.

# Cessioni all'esportazione

## Prova dell'uscita delle merci

### Follow up

#### Validità delle prove alternative

Con la **Nota n. 88970 del 30.06.2009** (par. 6) e la **Nota n. 166840/RU del 16.12.2009** l'Agenzia delle dogane commenta la procedura di **"follow up"** relativa al controllo delle operazioni di esportazione effettuate a decorrere dal 1° luglio 2009 in "Ecs fase 2", disciplinata dagli artt. 796 quinquies bis e 796 sexies del regolamento (CEE) 2 luglio 1993, n. 2454, e, in osservanza a tali disposizioni, illustra il sistema delle **prove alternative** delle esportazioni che viene attivato qualora, dopo **90 giorni** dallo svincolo delle merci, l'Ufficio doganale di esportazione non abbia ricevuto il messaggio **"risultati di uscita"**, così configurandosi una **"esportazione scaduta"**

Le prove alternative richieste all'esportatore

(se l'"ufficio di uscita" non conferma l'uscita della merce) sono le seguenti:

- a) la prova del pagamento **oppure** la fattura di vendita  
**unitamente a**
- b) copia della bolla di consegna firmata o autenticata dal destinatario fuori dal territorio doganale della Comunità **oppure** un documento di trasporto con attestazione di arrivo a destino del rappresentante del vettore

# Cessioni all'esportazione

## "Prove" all'esportazione

### ECS fase 2

A decorrere dal **1 luglio 2009** è iniziata la **FASE 2** del sistema **ECS** (Export Control System), senza che ciò abbia comportato novità normative in materia di documentazione da predisporre ai fini fiscali, anche in tema di prove, per le operazioni di esportazione dirette, semplici ed in triangolazione

### ADEMPIMENTI DOCUMENTALI

**Art. 8, comma 1, lett. a),  
D.P.R. n. 633/1972**

**Art. 13, comma 1,  
legge 30 dicembre 1991, n. 413**

**INTEGRA** la disposizione dell'art 8, comma 1, lett. a),  
D.P.R. n. 633/1972

Prevede, per le operazioni triangolari, la **presentazione in Dogana delle fatture sia** del cedente **che** del cessionario (promotore)

# Cessioni all'esportazione

## “Prove” all'esportazione

### ECS fase 2

La prova dell'esportazione può essere fornita con **documenti alternativi** rispetto ai metodi ordinari previsti «a regime» per dimostrare l'effettiva uscita dei beni dal territorio comunitario

### VALIDITA' DELLE PROVE ALTERNATIVE ALL'ESPORTAZIONE

Art. 346,  
D.P.R. n. 43 del 23 gennaio 1973  
Testo Unico delle Leggi Doganali  
TULD

richiamato espressamente dalla  
C.M. n. 35/E del 13 febbraio 1997

Art. 796 quinquies bis,  
Reg. (CEE) 2 luglio 1993, n. 2454,  
paragrafi 3 e 4

da rileggere alla luce  
dell'art. 335 del Regolamento d'esecuzione  
n. 2015/2447 del 24 novembre 2015

# Cessioni all'esportazione

## “Prove” all'esportazione

### ECS fase 2

#### **Riconoscimento delle attestazioni rilasciate da autorità estere**

«Il Ministero delle finanze, può, in via generale, consentire che:

- a) l'uscita delle merci dal territorio doganale possa essere provata, agli effetti doganali, anche per mezzo di **attestazioni e certificazioni rilasciate da una dogana o da altre pubbliche amministrazioni estere**, ovvero per mezzo di idonei documenti di trasporto internazionale;
- b) alle **attestazioni** apposte da autorità estere, sui documenti doganali emessi a scorta di merci introdotte nel territorio doganale **sia riconosciuta**, a condizione di reciprocità, **la medesima efficacia attribuita alle analoghe attestazioni apposte dalle dogane italiane** sui documenti relativi alla spedizione di merci estere da una ad altra dogana.»

Art. 346 TULD

# Cessioni all'esportazione

## “Prove” all'esportazione

### ECS fase 2

L'**art. 335 del Regolamento n. 2015/2447** (attuativo dell'art. 267 del nuovo CDU – Codice Doganale dell'Unione europea – Regolamento n. 952/2013) prevede che:



**dopo 90 giorni** dallo **svincolo** delle **merci per l'esportazione**, se l'Ufficio di esportazione non è stato informato dall'Ufficio di uscita in merito all'avvenuta esportazione, può **chiedere informazioni** all'**esportatore**;



l'**esportatore** può **fornire tali informazioni** di **propria iniziativa** precisando data di uscita e Ufficio doganale di uscita;



per confermare, certificandola, l'uscita delle merci, l'**Ufficio d'esportazione** chiede **informazioni** all'**Ufficio di uscita** che risponde **entro 10 giorni**;



decorso tale termine, l'**Ufficio d'esportazione** informa il **dichiarante** che **può fornire la prova** dell'esportazione, ricorrendo alle **prove alternative**.

## “Prove” all'esportazione

In tema di prove all'esportazione, si cita l'importante **sentenza n. 19750 del 28.08.2013 della Corte di Cassazione** che, in sostanza, riassume le problematiche ad esse connesse assumendo una posizione chiara su vari aspetti interpretativi

Viene confermato che **in assenza dell'esemplare n. 3 del DAU**,  
la **prova** della **spedizione dei beni**  
**fuori** del **territorio doganale della comunità europea**  
può essere fornita con **documenti alternativi**,  
purchè aventi carattere di **“certezza ed incontrovertibilità”**,  
ribadendo sul punto la validità degli strumenti di prova indicati nell'**art. 346 del TULD**

**Non** possono, invece, costituire idonea **prova** dell'**esportazione** «*semplici documenti di origine privata, come la documentazione bancaria dell'avvenuto pagamento*»

Possibili «aperture» da art. 335 del Regolamento UE n. 2015/2447 di attuazione del nuovo Codice doganale

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni dirette semplici

Esportazione diretta "semplice" con intervento di un commissionario italiano



## Esportazioni dirette semplici

### Con intervento di commissionario nazionale

- 1) Il **cedente** emette fattura in regime di non imponibilità ex art. 8, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 con l'annotazione "*operazione non imponibile*", in quanto nel rapporto tra cedente e commissionario si configura una cessione all'esportazione.
- 2) La cessione a titolo oneroso costituisce plafond "**libero**" per l'intero importo del corrispettivo fatturato (100).
- 3) Il **commissionario italiano** emette fattura in regime di non imponibilità ex art. 8, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, con l'annotazione "*operazione non imponibile*".
- 4) La cessione a titolo oneroso costituisce **plafond** in parte "**libero**", per (30), **ed** in parte "**vincolato**", per (100).

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni dirette semplici

### Con intervento di commissionario nazionale

Nel caso di esportazione tramite commissionario, le **operazioni doganali** avvengono mediante esibizione della fattura emessa da questi al cliente extracomunitario.

L'intervento del commissionario non interrompe l'operazione di esportazione che, di fatto, viene considerata unitariamente; in questo caso, anche se i beni vengono trasferiti fuori del territorio comunitario ad opera del commissionario italiano, vengono considerate "**esportazioni dirette**" **entrambi i passaggi** (C.M. n. 28/520372 dell' 11 agosto 1976) :

- ✓ quello **dal cedente (italiano) al proprio commissionario (italiano)**;
- ✓ quello **dal commissionario (italiano) all'acquirente finale extracomunitario**.

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni dirette semplici

### Con intervento di commissionario nazionale

Il **commissionario** è un operatore commerciale che agisce, in sostanza, quale **intermediario** nelle operazioni di compravendita, ottenendo il proprio vantaggio economico dalla differenza tra prezzi di acquisto e prezzi di vendita; egli, infatti, agisce **in nome proprio e per conto del committente**, risultando soggetto destinatario delle fatture, in relazione agli acquisti di merci, e soggetto emittente delle stesse con riguardo alle cessioni nei confronti dei cessionari esteri.

### Impresa commissionaria

L'Amministrazione finanziaria ha sottolineato che l'impresa può considerarsi una "**commissionaria**" solamente nel caso in cui agisca in base ad un tipico contratto di commissione e, quindi, acquisti o venda beni "*in nome proprio e per conto del committente*" (R.M. n. 521060 del 6 luglio 1976).

Risoluzione n. 521060 del 6.07.1976

**Attenzione!**

## Esportazioni in triangolazione

### Definizione

L'art. 8, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 comprende tra le **esportazioni dirette** anche quelle definite ***“in triangolazione”***, richiamando espressamente le cessioni effettuate mediante trasporto o spedizione di beni al di fuori del territorio comunitario *“a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi”*.

## Esportazioni in triangolazione

Il beneficio del regime di non imponibilità ai fini Iva viene esteso anche ai rapporti trilaterali, dove intervengono, limitatamente alle triangolari in esportazione, **due operatori economici italiani**, dando luogo alla seguente configurazione dei rapporti commerciali:

- ✓ 1° rapporto: **cedente nazionale – cessionario/venditore nazionale** (“promotore” della triangolazione);
- ✓ 2° rapporto: **cessionario/venditore nazionale – acquirente finale extracomunitario.**

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni in triangolazione

### Soggetti nella triangolazione

I soggetti sono tre:

- ✓ il **fornitore** dei beni **italiano**;
- ✓ il **promotore** dell'operazione triangolare **italiano**;
- ✓ l'**acquirente** destinatario finale dei beni **extracomunitario**.

L'operazione si articola su **due rapporti autonomi, ma tra loro collegati dal punto di vista operativo**, in quanto il promotore della triangolare incarica il proprio fornitore di provvedere al trasporto od alla spedizione dei beni nel Paese extracomunitario direttamente o tramite terzi per suo conto.

## Le triangolari in esportazione

### Meccanismo applicativo

A differenza di quanto avviene per le triangolari **comunitarie** e le triangolari **«nazionali»**, dove è necessaria la presenza di tre soggetti passivi Iva al fine di realizzare le cessioni e gli acquisti intracomunitari (con transazioni a titolo oneroso), nelle **triangolari in esportazione** la norma **non prevede espressamente** una **seconda cessione a titolo oneroso** effettuata ad un soggetto terzo.

## Le triangolari in esportazione

### Meccanismo applicativo

La stessa Amministrazione finanziaria in numerose pronunce, secondo un orientamento consolidato da molti anni, ha più volte dimostrato di **non ritenere rilevante**, ai fini della configurabilità dell'operazione triangolare e, più specificamente, ai fini della non imponibilità della cessione al promotore residente, **il fatto che quest'ultimo effettui l'acquisto dei beni in vista di una contestuale rivendita**, ben potendo l'invio dei predetti beni dipendere da necessità del promotore di disporre all'estero **per esigenze proprie**.

C.M. n. 12 del 09.04.1981; R.M. n. 416596 del 04.11.1986;  
R.M. n. VII-15-58 del 15.09.1993; R.M. n. 72/E del 26.05.2000  
confermata con R.M. n. 223 del 10.08.2007

# Cessioni all'esportazione

## Le triangolari in esportazione

### Meccanismo applicativo

Ai fini della triangolare in esportazione, quindi, rileverebbero gli **aspetti oggettivi** dell'operazione intesi nella loro materialità, rappresentati dall'**uscita fisica** dei beni dal territorio comunitario per effetto del trasporto unico, con conseguente **consumo dei beni stessi all'estero** (R.M. n. 357136 del 3 marzo 1986)

Risoluzione n. 357136 del 3.03.1986

Nella triangolare all'esportazione, inoltre, **non sarebbe necessario** che il cessionario/promotore residente abbia la qualifica di **soggetto passivo d'imposta**, proprio per il carattere oggettivo dell'operazione disciplinata nell'art. 8, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972

(R.M. n. 357136 del 03.03.1986; R.M. n. 416596 del 04.11.1986 e R.M. n. VII-15-58 del 15.09.1993).

# Cessioni all'esportazione

## Le triangolari in esportazione

### Meccanismo applicativo

L'orientamento consolidato dell'Amministrazione finanziaria è stato posto in discussione dalla **risoluzione n. 17/E del 23 gennaio 2009**, con cui l'Agenzia delle entrate si è pronunciata su una particolare ipotesi di triangolazione con Paese di destinazione la **Repubblica di San Marino**.

**Ancora più tranciante è la posizione della Cassazione nella sentenza n. 22172 del 27 settembre 2013**

Risoluzione n. 17/E del 23.01.2009

## Le triangolari in esportazione

### Meccanismo applicativo

Successivamente alla risoluzione n. 17/E del 23 gennaio 2009,  
è intervenuta anche la **Corte di Cassazione**  
con la **sentenza n. 22172 del 27 settembre 2013**  
ad «incrinare» l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria,  
sebbene con una pronuncia relativa ad un caso specifico  
avente ad oggetto il **contratto di leasing**

Corte di Cassazione, sentenza 27 settembre 2013, n. 22172

# Cessioni all'esportazione

## Le triangolari in esportazione

Cassazione, sentenza n. 22172 del 27.09.2013

La sentenza riguarda  
la cessione di un bene spedito all'estero  
a seguito della stipulazione  
di un contratto di leasing

Cedente nazionale



(1)

Promotore nazionale  
(società di Leasing)



(2)

Utilizzatore dei beni  
residente in un paese  
estero (utilizzatore)

(1) Non è possibile applicare il regime di non imponibilità Iva nel caso in cui il trasferimento all'estero (2) dipende dalla stipulazione di un contratto di leasing tra il promotore nazionale (locatore) e il cliente finale estero (utilizzatore).

Per i giudici di Cassazione, il contratto di leasing si configura come **prestazione di servizi e non muta la sua natura**, anche se al termine del contratto sia prevista **l'opzione per l'acquisto del bene locato da parte dell'utilizzatore**.

## Le triangolari in esportazione

Cassazione, sentenza n. 22172 del 27.09.2013

Per effetto della sentenza ogni qualvolta il primo fornitore non ha la ragionevole certezza che i beni saranno venduti all'estero, dovrebbe fatturare con Iva.

La non imponibilità spetta "naturalmente" alla vendita nei confronti del cessionario non residente, mentre la detassazione della cessione interna è solo una agevolazione data dal legislatore, in quanto è considerata strumentale alla realizzazione dell'esportazione o della cessione intracomunitaria.

**Tale posizione rischia di rendere illegittime molte prassi in uso**

Conseguentemente il fornitore nazionale che non sappia dell'esistenza di una seconda vendita (e delle generalità dell'ultimo acquirente) dovrebbe **sempre fatturare con Iva** a prescindere dalla destinazione estera.

**Questo introdurrebbe obblighi d'informativa che pregiudicano la riservatezza commerciale dell'operazione finale.**

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni in triangolazione

Condizione assolutamente necessaria affinché possa realizzarsi l'operazione triangolare in regime di non imponibilità è che i beni vengano trasportati o spediti all'estero **"a cura o a nome"** del primo soggetto del rapporto (fornitore italiano), **senza** che **i beni stessi vengano previamente consegnati nel territorio dello Stato** al soggetto promotore della triangolare (**cessionario italiano**).

**Importante!**

Condizione necessaria  
per la triangolazione

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni in triangolazione

### REQUISITI OGGETTIVI

I requisiti oggettivi dell'operazione triangolare sono due:

primo requisito



i beni **non** devono essere **“consegnati”** nel territorio dello Stato all'operatore economico nazionale cessionario/venditore;

secondo requisito



il **trasporto o la spedizione** dei beni fuori del territorio comunitario devono essere effettuati **a cura o a nome** del **fornitore**.

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni in triangolazione

### Primo requisito

La **consegna dei beni nel territorio dello Stato avrebbe l'effetto di interrompere l'operazione triangolare**, scindendola, di fatto, in due distinte operazioni commerciali:

- ✓ una **cessione "interna"**, assoggettata ad Iva, tra fornitore e cessionario italiani;
- ✓ una **cessione all'esportazione diretta**, non imponibile, realizzata dal cessionario italiano promotore della triangolazione.

Risoluzione n. 621268 del 21.02.1990

Con la risoluzione n. 621268 del 21 febbraio 1990, il Ministero delle Finanze ha negato la configurabilità della triangolazione nel caso di beni consegnati *"franco dogana italiana"* e, cioè, in territorio nazionale.

**N.B.**

## Esportazioni in triangolazione

### Secondo requisito

Quanto al **trasporto o spedizione dei beni fuori dal territorio comunitario**, nel paragrafo 2 della C.M. n. 35/E del 13 febbraio 1997, viene precisato che il **“vero esportatore”** è il **soggetto promotore della triangolare**, il quale, nel duplice ruolo di acquirente – cedente, può comprovare l'avvenuta esportazione dei beni tramite il documento doganale.

C.M. n. 35/E del 13.02.1997

Viene, quindi, ribadito che l'esportazione triangolare sussiste solamente quando *“il primo cedente compri di aver provveduto, su incarico del proprio acquirente, anche tramite terzi, a trasportare o spedire i beni direttamente fuori dal territorio comunitario”*.

**Importante!**

## Esportazioni in triangolazione

**Trasporto o spedizione  
"a cura o a nome"  
del fornitore nazionale**

Con **l'art. 13 della legge 30 dicembre 1991, n. 413** viene specificato che, ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità di cui all'art. 8, primo comma, lettera a), del D.P.R. n. 633/1972, **a nulla rileva**, per la documentazione della cessione all'esportazione, che i documenti contabili di cui all'art. 21 del decreto Iva (fatture) *"siano emessi dagli spedizionieri o trasportatori nei confronti **dei cedenti o altri soggetti**"*.

Il legislatore, pertanto, ha ritenuto **ininfluente l'elemento formale dell'intestazione della fattura del trasportatore o dello spedizioniere**, ritenendo ammissibile la triangolazione anche in assenza d'intestazione della stessa in capo al fornitore italiano.

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni in triangolazione

### Prova della consegna

**Trasporto o spedizione  
"a cura o a nome"  
del fornitore nazionale**

A ribadire la preminenza degli aspetti sostanziali su quelli formali è intervenuta anche la circolare ministeriale n. 13 del 23 febbraio 1994 che, sebbene riguardante la specifica fattispecie della triangolare nazionale con trasporto o spedizione dei beni in uno Stato comunitario, di cui all'art. 58, comma 1, del D.L. n. 331/1993, si può fondatamente ritenere che esprima un principio di carattere generale.

Viene ivi previsto che *"la **prova** che consente di superare la presunzione di consegna nello Stato può essere rappresentata dalla **documentazione relativa al trasporto ovvero** da qualsiasi altro documento dal quale risulti che l'**incarico** del trasporto o della spedizione è stato conferito al cedente dal proprio cessionario"*.

C.M. n. 13 del 23.02.1994

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni in triangolazione

**Trasporto o spedizione  
"a cura o a nome"  
del fornitore nazionale**

L'Amministrazione finanziaria ha affrontato più direttamente il problema riguardante la definizione dell'espressione "**altri soggetti**" di cui all'art. 13 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, in relazione ai possibili intestatari delle fatture relative alle spese di trasporto.

### Intestatari della fattura di trasporto

Con la **risoluzione n. 51/E del 4 marzo 1995** viene sottolineata **l'ampiezza dell'espressione usata nell'art. 13 della legge n. 413/1991**, la quale consente di legittimare, nell'ambito di una operazione in triangolazione, *"la possibilità di emettere fattura nei confronti del cessionario residente, in qualità di soggetto che provvede concretamente al pagamento della prestazione di trasporto o di spedizione **pur non avendola direttamente commissionata**".*

R.M. n. 51/E del 4.03.1995

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni in triangolazione

**Trasporto o spedizione  
"a cura o a nome"  
del fornitore nazionale**

Sul tema, si segnala l'ulteriore intervento dell'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n. 35/E del 13 maggio 2010**. Con tale pronuncia, l'Amministrazione finanziaria ritiene che l'**incarico** del trasporto dei beni **possa essere affidato anche dal promotore della triangolare**, a condizione, tuttavia, che tale soggetto stipuli il relativo contratto **in nome e su incarico** del primo fornitore nazionale (**mandato con rappresentanza**), con ciò ritenendosi garantito il fatto che il promotore non avrà la disponibilità dei beni nel territorio nazionale.

Si tratta di una presa di posizione che offre una soluzione parziale e che non pare tenere conto né delle esigenze concrete degli operatori, né dell'orientamento ormai consolidato della giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Risoluzione n. 35/E del 13.05.2010

## Esportazioni in triangolazione

**Trasporto o spedizione  
"a cura o a nome"  
del fornitore nazionale**

A partire dalla **sentenza della Corte di Cassazione n. 4098 del 4 aprile 2000**, infatti, l'approccio del Giudice di legittimità appare improntato ad un atteggiamento di natura "**sostanzialista**", volto a privilegiare gli aspetti operativi e l'effettiva volontà delle parti di realizzare l'operazione in triangolazione (lo scopo della norma, infatti, è quello d'impedire operazioni fraudolente collegate all'entrata in possesso dei beni nel territorio nazionale da parte del cessionario/cedente).

In linea con tale impostazione sono le successive sentenze della Cassazione n. 6114 del 13 marzo 2009, n. 2590 del 4 febbraio 2010, n. 21956 del 27 ottobre 2010 e n. 6898 del 25 marzo 2011.

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni in triangolazione

**Trasporto o spedizione  
"a cura o a nome"  
del fornitore nazionale**

L'approccio "**sostanzialista**" si è ulteriormente **consolidato** (nonostante la sentenza della Cassazione di segno contrario n. 22233 del 26.10.2011) con le sentenze della Cassazione n. 23735 del 21.10.2013, n. 23331 del 15.10.2013 e n. 14186 del 05.06.2013, richiamate nella **sentenza n. 14405 del 25.06.2014** in cui il Giudice di legittimità conclude affermando quanto segue:

*"questo Collegio, **nel dare continuità all'orientamento prevalente**, da ultimo **consolidatosi**, reputa **ininfluente** – ai fini della configurazione di una triangolazione esente da Iva – il fatto che il trasporto all'estero sia avvenuto a cura o in nome del cedente, essendo al contrario decisiva la prova che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata **voluta dalle parti** come cessione nazionale finalizzata al successivo trasporto a cessionario estero".*

**Conferme anche nella recente  
Cassazione n. 2460  
del 31 gennaio 2017**

**Cassazione, sentenza n. 14405 del 25.06.2014**

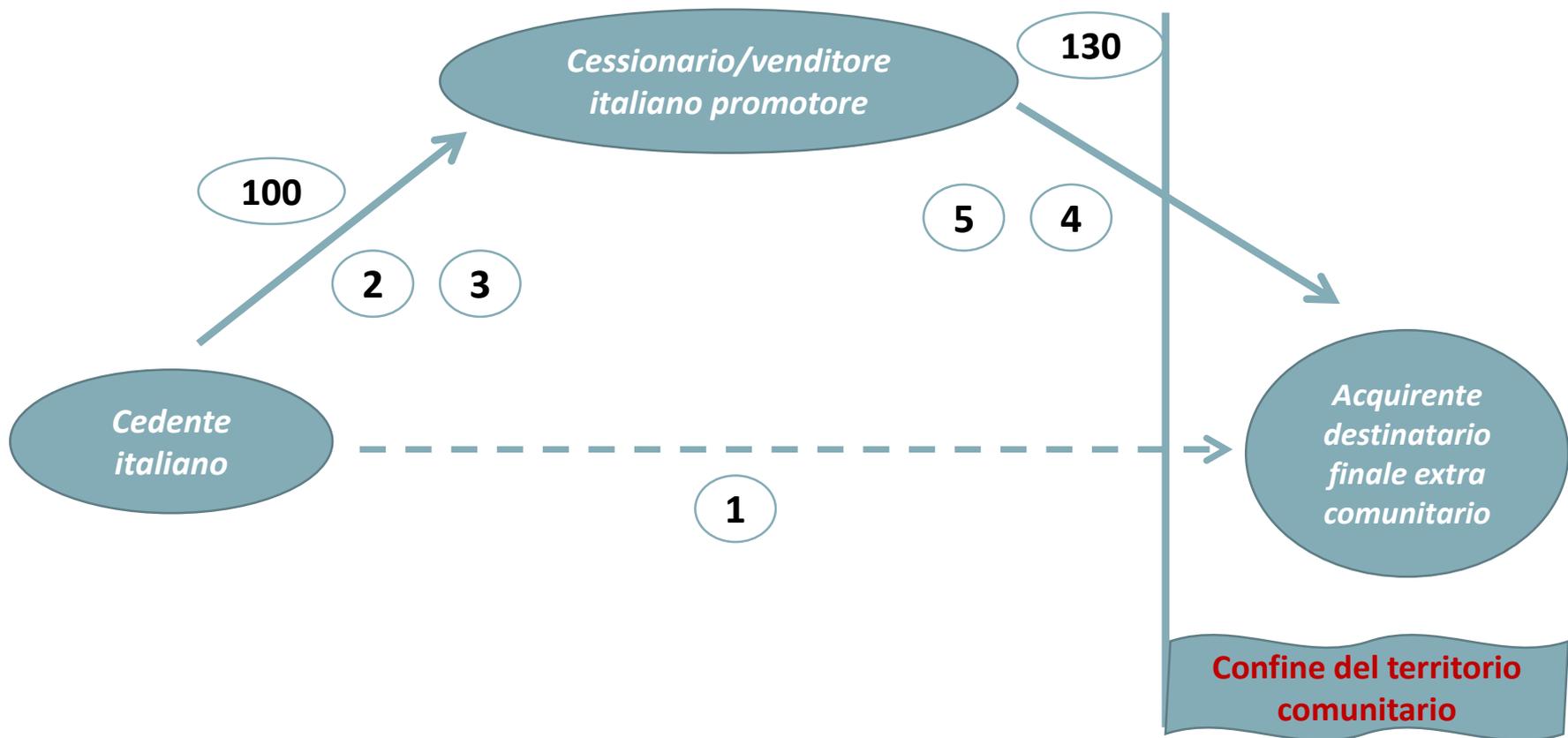
## Ultimi orientamenti della Corte di Cassazione

Con l'**ordinanza n. 25527 del 2 dicembre 2014**, la Corte di Cassazione, nel confermare l'orientamento ormai consolidato secondo cui risulta decisiva la prova che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta dalle parti come triangolare finalizzata al trasporto o spedizione dei beni al cessionario estero, si pronuncia sul tema **dell'onere della prova a carico del fornitore** (primo cedente) idonea a dimostrare la comune volontà delle parti di dar luogo alla triangolazione, come tale concepita fin dall'inizio del rapporto

La Cassazione conferma la sentenza della CTR di Milano che, *«nel corretto esercizio dei poteri suoi propri»*, ha ritenuto decisiva, ai fini dell'assolvimento dell'onere della prova, la documentazione prodotta dal contribuente rappresentata dai **«modelli DAU»** e dalla documentazione *«relativa alle fatture emesse nei confronti della prima cessionaria ed alla merce da quest'ultima esportata»*

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni in triangolazione



## Esportazioni in triangolazione

- 1) I **beni vengono trasportati o spediti direttamente in territorio extracomunitario** senza essere consegnati in Italia al cessionario promotore della triangolare.
- 2) Il **cedente italiano** (fornitore) emette fattura nei confronti del cessionario italiano suo cliente (promotore) con l'annotazione "*operazione non imponibile*" in regime di non imponibilità ex art. 8, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, in quanto nel rapporto tra cedente e cessionario italiani si realizza una cessione all'esportazione.
- 3) La cessione a titolo oneroso costituisce **plafond "libero"** per l'intero importo del corrispettivo fatturato (100).
- 4) Il **cessionario/venditore italiano** (promotore) emette fattura con l'annotazione "*non imponibile*" in regime di non imponibilità ex art. 8, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972.
- 5) La cessione a titolo oneroso costituisce **plafond** in parte "**libero**", per (30), **ed** in parte "**vincolato**", per (100).

## Esportazioni in triangolazione

### “Prove” all'esportazione

Le **prove all'esportazione** devono essere rese **sia dal fornitore che dal cessionario italiani**, in quanto **entrambe** le operazioni in triangolazione costituiscono cessioni all'esportazione ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972.  
(C.M. n. 35/E del 13 febbraio 1997)

C.M. n. 35/E del 13.02.1997

## Esportazioni in triangolazione

### “Prove” all'esportazione

**Fino al 30 giugno 2007**, la procedura era la seguente:

Il **cessionario/venditore (promotore)**, avente la “qualifica” di esportatore, poteva provare l'esportazione con il documento doganale (D.A.U.) su cui era apposto il visto della Dogana di uscita dal territorio comunitario.

Il **cedente (fornitore)** aveva due possibilità:

- ✓ la **prova** era costituita dal **visto** apposto sulla fattura emessa, nei confronti del proprio cessionario, dall'Ufficio doganale al momento dell'effettuazione delle pratiche di esportazione, con l'indicazione degli estremi del documento doganale emesso, **integrato** successivamente con la menzione dell'uscita dei beni dal territorio comunitario, apposta dallo stesso ufficio doganale su presentazione dell'esemplare del documento di esportazione recante il visto della Dogana di uscita;
- ✓ la **prova** poteva essere fornita conservando, insieme alla **fattura di vendita**, la **copia o fotocopia del documento doganale vistato** dalla Dogana di uscita dal territorio comunitario.

**ATTENZIONE!**

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni in triangolazione

### “Prove” all'esportazione

**Dal 1° luglio 2007** con l'avvio della Fase 1 del progetto comunitario **ECS**, la cui base giuridica è rappresentata dal **regolamento CE n. 1875/2006 del 18 dicembre 2006**, tale situazione è mutata.

L'Agenzia delle dogane, tuttavia, non si è pronunciata in modo chiaro ed esauriente sulle prove in tema di operazioni triangolari.

Nella **nota n. 3945 del 27 giugno 2007**, nel paragrafo 4 dedicato alla documentazione a corredo del DAE, l'Agenzia delle dogane, dopo aver premesso che il sistema ECS supera l'uso dell'esemplare n. 3 del DAU, con lo scambio dei messaggi elettronici tra le dogane coinvolte nell'operazione di esportazione documentata dal DAE, si limita ad accennare come *“nessun cambiamento interviene sull'ulteriore eventuale documentazione richiesta per motivi fiscali (ad esempio, l'apposizione del visto doganale sulle fatture commerciali in caso di triangolazioni), la cui funzione e relativa applicazione risultano al momento invariate”*.

Nota n. 3945 del 27.06.2007

**ATTENZIONE!**

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni in triangolazione: "prove" all'esportazione

### ECS fase 2

A decorrere dal **1 luglio 2009** è iniziata la **FASE 2** del sistema **ECS** (Export Control System), senza che ciò abbia comportato novità normative in materia di documentazione da predisporre ai fini fiscali, anche in tema di prove, per le operazioni di esportazione dirette, semplici ed in triangolazione

### ADEMPIMENTI DOCUMENTALI

Art. 8, comma 1, lett. a),  
D.P.R. n. 633/1972

Art. 13, comma 1,  
legge 30 dicembre 1991, n. 413

INTEGRA la disposizione  
dell'art 8, comma 1, lett. a),  
D.P.R. n. 633/1972

Prevede, per le operazioni triangolari,  
la presentazione in Dogana delle fatture  
SIA del cedente CHE del cessionario  
(promotore)

## Esportazioni in triangolazione: "prove" all'esportazione

### ECS fase 2

Rimane valido quanto affermato con la **nota n. 3945 del 27 giugno 2007** dell'Agenzia delle dogane e, quindi, invariato il «*sistema*» documentale previsto ai fini fiscali per la formalizzazione delle operazioni triangolari e per la dimostrazione dell'effettiva uscita dei beni dal territorio della Comunità europea

Rimangono validi, di fatto, i criteri di cui alla **C.M. n. 35/e del 13 febbraio 1997** in materia di prove all'esportazione, anche per le operazioni triangolari, sebbene detti criteri siano da «*rileggere*» alla luce del nuovo sistema ECS, nel cui ambito la prova principale è rappresentata dallo scambio di messaggi elettronici tra la dogana di «*esportazione*» e la dogana di «*uscita*»

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni in triangolazione: "prove" all'esportazione

### ECS fase 2

La prova dell'esportazione può essere fornita con **documenti alternativi** rispetto ai metodi ordinari previsti «a regime» per dimostrare l'effettiva uscita dei beni dal territorio comunitario

### VALIDITA' DELLE PROVE ALTERNATIVE ALL'ESPORTAZIONE

Art. 346,  
D.P.R. n. 43 del 23 gennaio 1973  
Testo Unico delle Leggi Doganali  
TULD

Richiamato espressamente dalla C.M. n.  
35/E del 13 febbraio 1997

Art. 796 quinquies bis,  
Reg. (CEE) 2 luglio 1993, n. 2454,  
paragrafi 3 e 4

Da rileggere alla luce  
dell'art. 335 del Regolamento d'esecuzione  
n. 2015/2447 del 24 novembre 2015

## Esportazioni in triangolazione con lavorazioni

Nell'ambito delle esportazioni "dirette" regolate dalla lett. a) dell'art. 8, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, **i beni ceduti, destinati all'esportazione,** possono essere **fatturati in regime di non imponibilità anche se** sono ***sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni.***

## Esportazioni in triangolazione con lavorazioni

Nell'ambito dell'**art. 8, comma 1, lett. a)**,  
il fatto che i **beni vengano sottoposti a lavorazione  
prima** di essere **presentati in dogana**  
**non determina un effetto interruttivo dell'operazione di esportazione**,  
la quale rimane in essere conservando il regime Iva agevolato.

## Esportazioni in triangolazione con lavorazioni

### Esportazione «congiunta»

La specifica disciplina dell'**esportazione "congiunta"**,  
la quale permette sia al **fornitore dei beni**  
che al **prestatore dei servizi di lavorazione**,  
**entrambi residenti, di fatturare in regime di non imponibilità**,  
prevede il verificarsi di precisi requisiti  
e va letta unitamente alla norma di cui  
all'**art. 9, comma 1, n. 9), del D.P.R. n. 633/1972**  
in tema di servizi internazionali.

## Esportazioni in triangolazione con lavorazioni

### Servizi internazionali non imponibili

Ai sensi dell' **art. 9, comma 1, n. 9), del D.P.R. n. 633/1972**  
costituiscono **servizi internazionali non imponibili**  
quelli di **lavorazione**

(rientranti fra i "trattamenti" di cui all'art. 176 del Testo Unico  
delle disposizioni legislative in materia doganale)

eseguiti ***"su beni nazionali, nazionalizzati o comunitari destinati ad essere esportati da  
o per conto del prestatore del servizio  
o del committente non residente nel territorio dello Stato"*** .

## Esportazioni in triangolazione con lavorazioni

**Fino al 31 dicembre 2009**, se l'impresa italiana terzista, esecutrice delle lavorazioni, provvedeva successivamente all'adempimento delle formalità doganali per l'esportazione, fatturando la propria prestazione di servizi al committente estero acquirente dei beni, si realizzavano le condizioni per l'applicazione del beneficio della non imponibilità per entrambe le imprese italiane.

**ATTENZIONE!**

## Esportazioni in triangolazione con lavorazioni

### Esportazione «congiunta»

Ai fini della configurabilità dell'**esportazione "congiunta"**, tuttavia,  
è necessario che sia il

**committente estero a richiedere i servizi di lavorazione**

e non il fornitore dei beni italiano

(C.M. n. 73/400122 del 19 dicembre 1984;

R.M. n. 470074 del 30 luglio 1990; risoluzione n. 223/E del 10 agosto 2007)

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni in triangolazione con lavorazioni

Fino al  
31 dicembre 2009

- ✓ il **fornitore dei beni** effettuava una cessione all'esportazione non imponibile ex art. 8, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972;
- ✓ il **prestatore di servizi** effettuava una lavorazione su beni in esportazione non imponibile ex art. 9, comma 1, n. 9), del D.P.R. n. 633/1972.

Fatturazione

Sul documento doganale di esportazione, **intestato ad entrambi gli operatori nazionali**, inoltre, dovevano essere indicati sia il prezzo di cessione dei beni, risultante dalla fattura emessa dal fornitore, sia il corrispettivo della lavorazione, risultante dalla fattura emessa dal terzista nei confronti del committente estero (R.M. n. 470074 del 30 luglio 1990).

Adempimenti  
per la spedizione  
all'estero

**Tali adempimenti dovrebbero essere necessari,  
anche alla luce della nuova disciplina in materia di territorialità delle prestazioni di servizi**

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni in triangolazione con lavorazioni

Dal 1° gennaio 2010

**Dal 1° gennaio 2010**, per effetto della nuova disciplina sulla territorialità dei servizi di cui all'art. 7-ter, del D.P.R. n. 633/1972, il terzista italiano effettua una prestazione di lavorazione **senza applicare l'imposta**, se il committente è un soggetto passivo stabilito all'estero.

Dal 2010, pertanto, **il fornitore dei beni continua a fatturare la cessione come non imponibile**, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972.

**Il prestatore di servizi**, invece, **realizza un'operazione non soggetta ad Iva** per mancanza del requisito territoriale, in quanto resa a committente soggetto passivo **estero**, per la quale rimane comunque l'obbligo di emissione della fattura **ex art. 21, comma 6-bis**, D.P.R. n. 633/1972.

**ATTENZIONE!**

## Esportazioni indirette

Sono disciplinate nel **primo comma dell'art. 8 alla lettera b)**:

*“le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità economica europea **entro 90 giorni dalla consegna**, a cura del **cessionario non residente** o per suo conto, ad eccezione 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 della Comunità economica europea; **l'esportazione deve risultare da vidimazione apposta dall'ufficio doganale o dall'ufficio postale su un esemplare della fattura**”.*

## Esportazioni indirette

I beni vengono consegnati dal cedente nazionale  
al **cessionario non residente**,  
il quale provvede a curarne il trasporto o la spedizione  
fuori del territorio comunitario  
o direttamente (in proprio) o conferendo l'incarico a terzi.

Art. 8, comma 1, lett. b

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni indirette

### Requisiti oggettivi necessari

I **beni devono essere esportati nello stato originario**, in quanto non è espressamente previsto, **a differenza della lettera a)**, che gli stessi possano essere sottoposti a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni (C.M. n. 26/411138 del 3 agosto 1979).

Status dei beni esportati

I **beni devono essere esportati entro il termine di 90 giorni dalla loro consegna al cessionario**; se la data di consegna non risulta da un apposito documento, il termine decorre dalla data della fattura (C.M. n. 26/411138 del 3 agosto 1979).

Termine di consegna dei beni al cessionario

C.M. 26/411138 del 3.08.1979

**Compatibilità con la disciplina comunitaria Sentenza Corte UE 19 dicembre 2013, C-563/12**

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni indirette

### Requisiti oggettivi necessari

Gli Uffici doganali, al momento dell'espletamento delle pratiche di esportazione, devono accertare:

- ✓ il **rispetto** del termine dei **90 giorni**;
- ✓ l'**identità** (nonché lo **stato originario**) dei beni esportati con quelli indicati in fattura.

La regolarità dell'operazione dovrà, quindi, risultare **da apposita vidimazione apposta** dagli stessi Uffici doganali su un esemplare o un duplicato della fattura (C.M. n. 26/411138 del 3 agosto 1979).

I controlli  
delle Dogane

**Attenzione!**

Per il **cedente nazionale** diventa necessario **avere un esemplare della fattura su cui è riportata la vidimazione doganale**, al fine di provare la correttezza dell'operazione di esportazione e la legittimità dell'emissione della fattura in regime di non imponibilità ai sensi dell'art. 8, comma 1, lettera b), del D.P.R. n. 633/1972 (tale modalità è seguita anche a seguito dell'avvio del sistema ECS).

## Esportazioni indirette

### Eccezioni

Il regime Iva di cui all'art. 8, comma 1, lett. b) previsto per le esportazioni indirette, **non è applicabile** alle cessioni di:

**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;

**beni da trasportarsi nei bagagli personali** fuori dal territorio comunitario

## Esportazioni indirette

### Termini per l'esportazione dei beni

La **norma sanzionatoria** prevede che:  
*«chi effettua cessioni di beni senza addebito d'imposta,  
ai sensi dell'articolo 8, primo comma, **lettera b)**,  
del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633,  
relativo alle cessioni all'esportazione,  
è punito con  
la sanzione amministrativa dal **cinquanta al cento per cento** del tributo,  
qualora il trasporto o la spedizione fuori del territorio dell'Unione europea  
non avvenga nel termine ivi prescritto.  
La sanzione **non** si applica se, **nei trenta giorni successivi**, viene eseguito,  
previa **regolarizzazione** della fattura, il versamento dell'imposta»*

Art. 7, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997

## Esportazioni indirette

### Termini per l'esportazione dei beni

#### La sentenza del 19.12.2013 della Corte di Giustizia

Con la sentenza del 19.12.2013, nella causa C-563/12, la Corte di Giustizia si pronuncia su una domanda di pronuncia pregiudiziale del giudice ungherese, avente ad oggetto l'interpretazione degli **articoli 131, 146 e 273** della direttiva n. 2006/112/CE in merito al **regime di esenzione dall'Iva** di cessioni di beni spediti o trasportati al di fuori dell'Unione europea.

In sostanza, viene chiesto *“se gli articoli 146, paragrafo 1, e 131 della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale secondo la quale, nell'ambito di una cessione all'esportazione, i beni destinati ad essere esportati al di fuori dell'Unione devono aver lasciato il territorio dell'Unione entro un **termine prestabilito di tre mesi** o di **90 giorni** successivi alla data di cessione, qualora il semplice superamento di tale termine abbia la conseguenza di privare definitivamente il soggetto passivo dell'esenzione riguardo a tale cessione”* (punto 21)

## Esportazioni indirette

### Termini per l'esportazione dei beni

#### La sentenza del 19.12.2013 della Corte di Giustizia

La Corte di Giustizia, in conclusione, rileva che  
“una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale,  
che assoggetta l'esenzione all'esportazione a un termine di uscita,  
con l'obiettivo, in particolare, di lottare contro l'elusione e l'evasione fiscale,  
**senza** per questo **consentire** al soggetto passivo di dimostrare,  
al fine di beneficiare di tale esenzione,  
che **la condizione di uscita è stata soddisfatta dopo lo scadere di tale termine,**  
e  
**senza prevedere un diritto del soggetto passivo al rimborso dell'IVA già corrisposta in  
ragione del non rispetto del termine,**  
qualora fornisca la prova che la merce ha lasciato il territorio doganale dell'Unione,  
**eccede quanto necessario per il conseguimento di detto obiettivo”**  
(punto 39)

## Esportazioni indirette

### Termini per l'esportazione dei beni

La sentenza del 19.12.2013 della Corte di Giustizia

La Corte di Giustizia, quindi, interpreta  
gli **artt. 146, paragrafo 1, e 131 della direttiva n. 2006/112/CE**  
nel senso che gli stessi  
**ostano**  
**ad una normativa nazionale**  
che, prevedendo un **termine prestabilito** entro cui effettuare  
**necessariamente** le cessioni all'esportazione,  
abbia come conseguenza quella di **privare definitivamente**  
il soggetto passivo **del regime di esenzione** applicabile a tali cessioni

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni indirette

### Termini per l'esportazione dei beni

La risoluzione n. 98/E del 10.11.2014

Con la **risoluzione n. 98/E del 10.11.2014**,  
l'Agenzia delle entrate **recepisce l'orientamento** espresso dalla **Corte di giustizia**  
nella sentenza del 2013, **causa C-563/12**, con cui viene fornita l'interpretazione della normativa  
comunitaria di cui all'art. 146, paragrafo 1, lett. b), della direttiva n. 2006/112/CE, corrispondente  
alla disposizione di cui all'art. 8, comma 1, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972  
in tema di esportazioni «*indirette*»

### Accoglie il principio comunitario

Il beneficio della **non imponibilità** non può essere negato  
quando è possibile **dimostrare**  
**l'uscita dei beni** dal **territorio doganale dell'Unione europea**,  
anche se dopo lo scadere del termine dei 90 giorni  
e, inoltre, deve essere consentito  
il **recupero dell'Iva** corrisposta «*in sede di regolarizzazione*»

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni indirette

### Termini per l'esportazione dei beni

La risoluzione n. 98/E del 10.11.2014

#### Il **regime di non imponibilità**

previsto per le esportazioni «indirette» si applica quando:

il bene è stato esportato  
**entro i 90 giorni**

ma il cedente ne acquisisce la prova oltre il  
termine dei 30 giorni  
previsto per eseguire la «regolarizzazione»

il bene esce dal territorio comunitario  
**dopo il decorso**

**del termine di 90 giorni**

di cui all'art. 8, comma 1, lett. b),  
del D.P.R. n. 633/1972,  
semprechè sia acquisita  
la prova dell'avvenuta esportazione

Qualora i beni vengano esportati **oltre i 90 giorni**  
ma **entro i 30 giorni** previsti per la «regolarizzazione»  
e il **cedente** ne abbia la **prova**,

*«il contribuente potrà esimersi dal versamento dell'imposta senza per questo incorrere  
in alcuna violazione sanzionabile»*

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni indirette

### Termini per l'esportazione dei beni

La risoluzione n. 98/E del 10.11.2014

Nei casi in cui la prova dell'avvenuta esportazione venga acquisita dal cedente dopo aver proceduto alla «regolarizzazione» nei 30 giorni previsti, l'Agenzia delle entrate ammette la possibilità di recuperare l'Iva nel frattempo versata ex art. 7, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997, con le seguenti modalità alternative:

#### **emissione di nota di variazione**

ex art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972,  
«entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui è avvenuta l'esportazione»

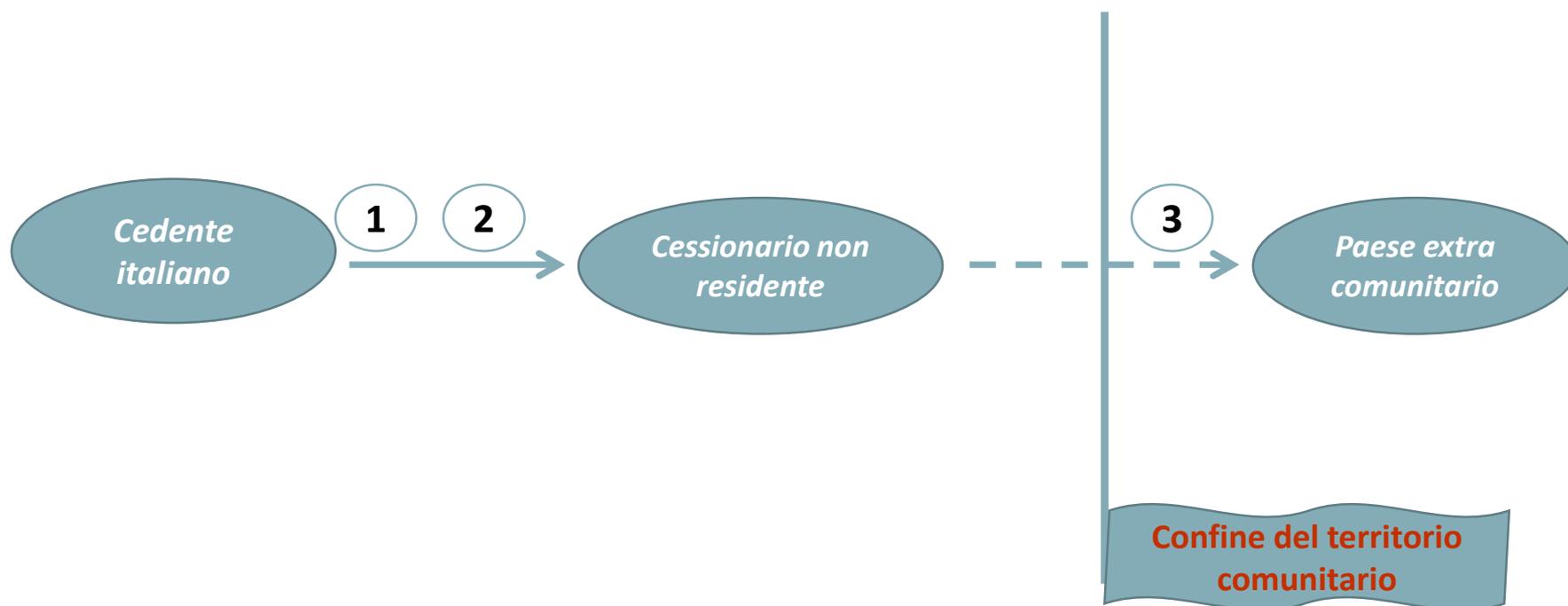
#### **richiesta di rimborso**

ex art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992  
«entro il termine di due anni dal versamento o dal verificarsi del presupposto del rimborso»

**Termine  
da aggiornare???**

# Cessioni all'esportazione

## Esportazioni indirette



## Esportazioni indirette

- 1) Il **cedente italiano** emette fattura nei confronti del cessionario non residente in regime di non imponibilità ex art. 8, comma 1, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972, con l'annotazione "*operazione non imponibile*", in quanto si realizza un'esportazione.
- 2) La cessione a titolo oneroso **costituisce plafond**.
- 3) Il **trasporto o la spedizione** dei beni fuori del territorio comunitario avvengono a nome o a cura del **cessionario non residente**.

# *Il regime Iva degli acconti su esportazioni*

# Il regime Iva degli acconti

## Natura degli acconti

Il regime Iva applicabile agli acconti è quello relativo all'operazione nel cui ambito vengono previsti, in conformità agli accordi intervenuti fra le parti, in quanto non hanno una loro autonomia specifica, rappresentando un **adempimento parziale** del più generale obbligo di pagamento del corrispettivo

Acconto:  
adempimento  
parziale

Tale concetto è stato condiviso dall'Amministrazione finanziaria, la quale, proprio in tema di esportazioni, con la **circolare n. 4/411169 del 15 gennaio 1977** ha affermato che *“rappresentando tali anticipi l'adempimento parziale dell'obbligazione cui si riferiscono, essi non hanno un'autonoma fisionomia giuridica e debbono, pertanto, essere ricondotti all'obbligazione stessa anche per quanto concerne la regolamentazione fiscale”*

Gli **acconti su operazioni di esportazione**, quindi, anche se non immediatamente connessi alla spedizione dei beni all'estero, **devono** comunque essere **fatturati** in regime di **non imponibilità** ai sensi dell'art. 8, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, con l'annotazione **“operazione non imponibile”** apposta ai sensi di quanto previsto dall'art. 21, comma 6, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972

# Il regime Iva degli acconti

## La sentenza n. 10606 del 22 maggio 2015

### Elementi da verificare

Viene enunciato il principio generale secondo cui, affinché l'imposta possa diventare esigibile, e quindi possa considerarsi effettuata ai fini Iva l'operazione (cessione di beni o prestazione di servizi), occorre verificare

che tutti gli elementi qualificanti di tale futura operazione, con cui si realizza il fatto generatore dell'imposta, siano già conosciuti dalle parti

che, quando vengono pagati gli acconti, i beni o i servizi cui si riferiscono siano specificamente individuati

Il versamento di un acconto del prezzo in via anticipata implica l'**obbligo** di emettere la **fattura**, ma ciò avviene **solo se** esiste un **collegamento immediato e diretto** con la futura **operazione** (cessione di beni o prestazione di servizi) di cui l'acconto è parte

**IL RIFERIMENTO  
AGLI ACCORDI CONTRATTUALI  
È FONDAMENTALE**

Tale principio interpretativo è coerente con quello enunciato dalla Corte di giustizia nella sentenza del 21 febbraio 2006, causa C-419/02, causa «BUPA Hospitals Ltd» (punto 48)

Qui il Giudice europeo sottolinea come  
*“nel momento del versamento dell'acconto, i beni o i servizi siano specificamente individuati”*

# Il regime Iva degli acconti

## Riflessi contrattuali

### Tipologia e quantità dei beni

Occorre che l'acconto sia riferito ad **operazioni esattamente delineate** nei loro **aspetti contrattuali** con riguardo alla **tipologia** dei **beni** ed alle relative **quantità**, per evitare che le somme anticipate vengano disconosciute come acconti in senso proprio, con i conseguenti rischi di possibile applicazione alle stesse di regimi Iva differenti da quello adottato

**Attenzione!**

In presenza di **accordi non chiaramente disciplinati** che non consentono di definire compiutamente l'operazione, le somme incassate dal fornitore prima di effettuare la consegna o spedizione dei beni all'estero, con specifico riferimento alle esportazioni, **potrebbero essere inquadrate giuridicamente** come **depositi cauzionali** o **caparre** che, in un'ottica fiscale, costituiscono somme **fuori del campo applicativo dell'Iva**, non avendo natura corrispettiva

Depositi o caparre

## Riflessi contrattuali

In base al contenuto del contratto, le pattuizioni che potrebbero indurre gli Organi di controllo a disconoscere la natura di acconti ai pagamenti anticipati, potrebbero, a titolo esemplificativo, essere le seguenti:

la previsione di una **somma forfettaria da versare** per beni indicati in modo generico in un elenco che può essere successivamente modificato di comune accordo fra le parti e nell'ambito del quale l'acquirente può scegliere quali articoli comprare

la previsione della **facoltà di recesso unilaterale** dell'acquirente esercitabile in qualsiasi momento, con la restituzione della parte non utilizzata del versamento anticipato

# Il regime Iva degli acconti

## Riflessi contrattuali

I principi già statuiti in tema di acconto con la sentenza del 21.02.2006, causa C-419/02 (“BUPA Hospitals Ltd”), sono stati ribaditi successivamente dalla Corte di Giustizia con la sentenza del 31.05.2018, causa C-660/16 e C-661/16 (“J.A.K” e “J.E.W”), con ulteriori precisazioni in merito alla consapevolezza (o meno) della reale fattibilità dell’operazione (punto 51).

*“il diritto a detrazione dell’iva riguardante il versamento di un **acconto** non può essere negato al potenziale acquirente dei beni in questione, in una situazione in cui tale acconto è stato versato e riscosso e, **al momento di tale versamento, si poteva considerare che tutti gli elementi rilevanti della futura cessione erano noti a tale acquirente e la cessione di tali beni sembrava in quel momento certa.** Un siffatto diritto potrà tuttavia essere negato al suddetto acquirente qualora si accerti, alla luce di elementi oggettivi, che, al momento del versamento dell’acconto, **egli sapeva o non poteva ragionevolmente ignorare che la realizzazione di tale cessione era incerta**”.*

*L'incidenza delle rettifiche  
e delle note di variazione  
nella determinazione del plafond*

# Note di variazione e rettifiche del plafond

## Circolare n. 8/D del 27.02.2003 dell'Agencia delle dogane

Con la **circolare n. 8/D del 27 febbraio 2003**,  
dedicata alle procedure da seguire per il **controllo del «plafond Iva»**,  
l'Agencia delle dogane illustra le **conseguenze delle rettifiche dell'operazione  
originaria**, in aumento o in diminuzione,  
sull'ammontare del plafond disponibile per l'esportatore «abituale»

### Note di addebito

obbligatorie  
ex art. 26, comma 1,  
D.P.R. n . 633/1972

### Note di accredito

facoltative  
ex art. 26, comma 2,  
D.P.R. n . 633/1972

# Note di variazione e rettifiche del plafond

## Circolare n. 8/D del 27.02.2003 dell'Agencia delle dogane

### Note di addebito

Viene specificato che le note di addebito:

- « se emesse **nel corso dell'anno** vanno direttamente in **aumento al plafond** disponibile;
- se emesse **l'anno successivo non devono aumentare** il disponibile **di quell'anno ma del precedente in cui ha avuto origine l'operazione principale**. Se ne può tener conto con una annotazione idonea nel prospetto di utilizzo del plafond di cui all'art. 1 c.2 D.L. 746/83 (cfr. ora art. 10 del D.P.R. n. 435/2001);
- se emesse **in epoche ancora successive non possono aumentare il plafond disponibile** negli anni in cui vengono registrate e d'altra parte non servono più ad aumentare il plafond disponibile relativo all'anno in cui è stata effettuata l'operazione principale, perchè tale plafond ormai è già stato utilizzato. In definitiva **l'effetto va perduto!**»

Le fatture relative al maggior valore imponibile dell'operazione, la cui emissione è obbligatoria, non rilevano in quanto tali, ma **rimangono «agganciate» all'anno (precedente) in cui ha avuto origine l'operazione stessa;** in sostanza viene teorizzato un effetto **«retroattivo»**

# Note di variazione e rettifiche del plafond

Circolare n. 8/D del 27.02.2003 dell'Agencia delle dogane

## Note di accredito

Vengono definite le seguenti situazioni:

- «**NOTE DI CREDITO (NC)** emessa o non emessa lo **stesso anno dell'operazione principale riduce il plafond disponibile** per lo stesso anno.
- **NC emessa o non emessa l'anno successivo: non deve andare in diminuzione del disponibile in quell'anno.** Si può operare la variazione sul prospetto di utilizzo del plafond ex art. 1 c. 2 D.L. 746 / 83 (cfr. ora art. 10 del D.P.R. n. 435/2001).
- **NC emessa o non emessa in anni ancora successivi: va comunque in diminuzione al plafond disponibile per l'anno in cui è stata effettuata l'operazione principale e potrebbe determinare per quell'anno uno splafonamento visto che ormai i termini per l'utilizzo sono scaduti.»**

Analogamente a quanto indicato per le note di addebito, viene confermato l'effetto «**retroattivo**» delle **note di accredito emesse o non emesse** (in quanto facoltative) negli **anni successivi** a quello in cui è stata emessa la fattura, **retroagendo nel periodo in cui è stata effettuata l'operazione originaria** modificando, in tal modo, l'ammontare del plafond ad esso relativo

# Note di variazione e rettifiche del plafond

## Sentenza della Corte di Cassazione n. 15059 del 2 luglio 2014

Con la **sentenza n. 15059 del 2 luglio 2014**, la **Corte di Cassazione dimostra di non condividere** la posizione dell'Agencia delle dogane secondo cui le **note di accredito**, annullando «*ex tunc*» le fatture emesse e registrate nell'anno precedente, possono comportare un'automatica corrispondente riduzione del plafond dell'anno precedente, potendo determinare, per quell'anno, uno splafonamento determinatosi *a posteriori*, come indicato nella circolare n. 8/D del 27.02.2003 dell'Agencia delle dogane

La Cassazione, infatti, afferma che «*deve presumersi che la norma di cui all'articolo 26, operi su un piano diverso da quello di cui alla Legge n. 28 del 1997, articolo 2, comma 2. I presupposti di fatto del diritto di cui all'articolo 26, attengono a circostanze sopravvenute all'operazione, che sono quelle tipicamente previste dalla norma. L'effettività dell'operazione non è così da intendere come originariamente mancante, ma soltanto venuta meno nei limiti dei casi previsti dalla legge. Alle condizioni previste dall'articolo 26, può quindi essere esercitato il diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione senza che questo intacchi il plafond determinatosi nell'anno precedente*»

# Note di variazione e rettifiche del plafond

Sentenza della Corte di Cassazione n. 25485 del 10 ottobre 2019

Con la sentenza n. 25485 del 10 ottobre 2019, la Corte di Cassazione si pronuncia su un caso particolare di utilizzo del plafond ritenuto dall'Agenzia delle entrate illegittimo, avallando la tesi dell'Ufficio a danno del contribuente.

## Il caso

La società ricorrente aveva emesso e registrato nel 2004 due **note di addebito** sul presupposto di un ritenuto **errore sul prezzo della merce** venduta con fatture emesse e registrate nel 2003.

- «a) le fatture dell'anno 2003 sono state emesse in sospensione d'imposta IVA, a seguito di regolare dichiarazione di intenti, rientrando la società ricorrente nel plafond per il 2003;
- b) le note di addebito del 2004 sono state pure emesse in sospensione d'imposta, a seguito di **distinta dichiarazione d'intenti**, rientrando la società ricorrente anche nel plafond per il 2004;
- c) **la dichiarazione d'intenti relativa all'anno 2003 è stata revocata il 15 settembre 2003, in epoca successiva alla rettifica dei prezzi della merce ceduta, con conseguente impossibilità di far rientrare tale rettifica nel plafond 2003;**
- d) la società contribuente si è, infatti, avvalsa del plafond relativo all'anno 2004 e di una nuova dichiarazione di intenti **onde beneficiare nuovamente** della sospensione d'imposta».

**n.b.: revoca della lettera d'intenti**

# Note di variazione e rettifiche del plafond

Sentenza della Corte di Cassazione n. 25485 del 10 ottobre 2019

## Principio di diritto

La Corte di Cassazione enuncia il seguente principio di diritto.

«In tema di IVA e con riferimento al regime della sospensione dal pagamento dell'imposta previsto, per le cessioni all'esportazione, dall'art. 8, primo comma, lett. c), del d.P.R. n. 633 del 1972, **deve farsi riferimento**, ai fini della verifica del rispetto del plafond annualmente previsto per beneficiare dell'agevolazione, **all'anno di registrazione della fattura relativa all'operazione originaria e non già a quello di registrazione del documento fiscale** con il quale vengono apportate modifiche alla predetta fattura, nel rispetto della procedura di variazione di cui all'art. 26 del menzionato decreto».

La sentenza, inoltre, sottolinea che

«**non costituisce una smentita del principio enunciato il decisum di Cass. n. 15059 del 02/07/2014**, il quale, con riferimento alla registrazione delle fatture ai fini della formazione del plafond, afferma che **deve aversi riguardo all'operazione originariamente registrata, sebbene quest'ultima sia stata annullata in relazione alla successiva emissione di una nota di credito**».