

CIRCOLARE N. 23 DEL 12 MARZO 2018

MENO TEMPO PER REGOLARIZZARE LA PROVA TARDIVA DELL'ESPORTAZIONE

In sintesi

Ai sensi dell'art. 8 comma 1 lett. b) del DPR 633/72, costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili ai fini IVA le cessioni con consegna in Italia dei beni al cliente extra Ue, a condizione che la merce sia trasportata/spedita, senza aver subito lavorazioni, fuori dal territorio doganale dell'Ue, entro 90 giorni dalla consegna, "a cura del cessionario non residente o per suo conto"; in tale ambito rientrano le vendite con clausola EXW (Ex Works) o "franco fabbrica".

*Rif. normativi Art. 8 comma 1 lett. b) del DPR 633/72
e di prassi:*

Se il trasporto/spedizione al di fuori del territorio comunitario non avviene entro il prescritto termine di 90 giorni, l'art. 7 comma 1 del DLgs. 471/97 prevede che si applichi una sanzione amministrativa dal 50% al 100% del tributo, la quale non è dovuta se, entro i 30 giorni dalla richiamata scadenza, viene eseguito il pagamento dell'imposta, fermo restando, chiaramente, il diritto di rivalsa nei confronti del cessionario.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione 10 novembre 2014 n. 98, recependo quanto già definito dalla Corte di Giustizia Ue nella sentenza relativa alla causa C-563/12 del 19 dicembre 2013, ha affermato che non è possibile disconoscere il regime di non imponibilità IVA per le cessioni all'esportazione, con trasporto a cura del cessionario, qualora sia dimostrata l'uscita dei beni dal territorio doganale dell'Unione, anche dopo il termine di 90 giorni previsto dall'art. 8 comma 1 lett. b) del DPR 633/72.

In particolare, qualora la prova dell'esportazione venga acquisita oltre il richiamato termine dei 30 giorni previsto per eseguire la regolarizzazione, è possibile recuperare l'IVA nel frattempo versata, attraverso l'emissione di una nota di variazione in diminuzione ex art. 26 comma 2 del DPR n. 633/72.

Sul punto, occorre rilevare che l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 98 in esame, esprimendosi in vigore dell'art. 19 del DPR 633/72 anteriore alle modifiche apportate dal DL 50/2017, richiamava quale **termine ultimo per l'emissione della nota** il termine per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui è avvenuta l'esportazione.

Al riguardo, si sottolinea che, riferendo quanto descritto all'attuale formulazione dell'art. 19, la nota di variazione andrebbe emessa entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'esportazione, con evidente restrizione dei limiti temporali in presenza di cessioni effettuate verso la fine dell'anno solare precedente.

Si pensi, infatti, a un soggetto passivo che abbia posto in essere la cessione all'esportazione al 28 dicembre 2017 e che, non avendo ricevuto la prova dell'esportazione nei 90 giorni successivi, abbia regolarizzato l'operazione versando la relativa imposta, entro il 27 aprile 2018.

Qualora la prova dell'avvenuta esportazione venga acquisita a giugno 2018, sarebbe impossibilitato a operare la variazione in diminuzione per recuperare l'imposta versata, considerando che il termine per l'emissione della nota sarebbe stato il 30 aprile 2018.

Al fine di trovare una possibile soluzione operativa, si richiamano i recenti chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 1/2018, laddove è stato affermato che, in generale "la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa (e la maggiore imposta a suo tempo versata può essere detratta), al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione".

La circolare n. 1/2018 aiuta a trovare una possibile soluzione operativa

Alla luce della circolare n. 1, il termine ultimo per emettere la nota di variazione risulta collegato al momento in cui è sorto il presupposto per emettere la nota stessa, il quale, nell'esempio sopra riportato, coinciderebbe con il 22 giugno 2018, ovvero il giorno in cui il contribuente ha acquisito la prova dell'avvenuta esportazione.

Se i chiarimenti contenuti nella circolare n. 1 trovassero conferma, superando, pertanto, quanto affermato nella risoluzione n. 98/2014, nella fattispecie in esame il soggetto passivo avrebbe tempo fino al 30 aprile 2019 per emettere la nota di variazione in diminuzione, esercitando il diritto alla detrazione nell'ambito della dichiarazione IVA relativa all'anno 2018.