

L'esportazione costituisce il regime doganale cui vengono vincolate le merci destinate ad essere trasportate o spedite fuori dal territorio della Comunità. Ai fini della non imponibilità Iva di tale operazione risulta necessaria la sussistenza di determinati requisiti.

Regime doganale esportazione ai fini IVA

Il cedente nazionale ottiene il diritto di detrarre l'IVA sugli acquisti solo in presenza di determinati requisiti

L'art. 8, comma 1, lett. a), b), e c), DPR 633 del 1972 subordina la non imponibilità della cessione all'esportazione alla ricorrenza di due requisiti, ossia:

a) la movimentazione dei beni mobili deve trovare causa nel trasferimento del titolo di proprietà o nel trasferimento/costituzione di altro diritto reale sui beni che ne formano oggetto;

b) il perfezionamento è subordinato al materiale abbandono del territorio della Comunità, così come definito all'art. 7, DPR 633 del 1972.

In presenza dei presupposti delineati, la cessione si qualifica come non imponibile ai sensi della citata norma e conferisce al cedente nazionale il diritto di detrarre l'Iva sugli acquisti. Le transazioni corrispondenti agli stessi requisiti concorrono, inoltre, alla formazione del plafond e rilevano, per le stesse ragioni, ai fini della determinazione dello status di esportatore abituale. L'operatore nazionale rimane obbligato a fornire prova dell'avvenuta movimentazione fisica delle merci spedita o trasportata in un Paese extracomunitario: in assenza di adeguato supporto probatorio, infatti, quest'ultimo potrebbe rimanere esposto al rischio che l'Agenzia delle entrate

disconosca la natura di cessione all'esportazione e provveda al recupero dell'Iva commisurata al valore della transazione e delle relative sanzioni, assimilando l'operazione a una cessione intera.

In forza dell'art. 8, DPR 633 del 1972, per le operazioni di cui al comma 1, lett. a), (c.d. esportazioni dirette), la cessione all'esportazione deve trovare riscontro in un "documento doganale", che per le cessioni perfezionate prima del 1° luglio 2007, corrispondeva all'esemplare n. 3 del Documento Amministrativo Unico (DAU) munito del "visto uscire" apposto dalla Dogana di uscita delle merci. A partire dal 1° luglio 2007, tuttavia, l'implementazione del sistema comunitario ECS (Export Control System) per la gestione degli scambi di dati tra gli uffici doganali di esportazione e gli uffici di uscita nazionali e comunitari, ha modificato il sistema di prove, precedentemente costituito dall'esemplare n. 3 del DAU timbrato con il "visto uscire".

Prova dell'esportazione diretta

La normativa Iva, all'art. 8, comma 1, lett. a), chiarisce i documenti necessari affinché l'operazione venga qualificata come non imponibile. A tal fine la nor-

ma dispone che l'esportazione debba risultare da:

a) documento doganale;

b) ovvero da vidimazione apposta dall'ufficio doganale di uscita su un esemplare della bolla di accompagnamento emessa a norma dell'art. 2 del DPR n. 627/1978;

c) ovvero, ove la bolla non sia prescritta, da documento di trasporto, prodotto a norma dell'art. 21, com. 4, terzo periodo, lettera a).

Il Legislatore rimanda chiaramente alla disciplina doganale e implica la valenza, ai fini fiscali, degli elementi documentali a sostegno dell'appuramento dell'operazione doganale.

In considerazione del profondo cambiamento che le procedure doganali di esportazione hanno subito per effetto dell'introduzione del sistema informatizzato di scambio dati tra gli uffici dislocati sul territorio della Comunità, ci si sofferma all'esame dei mezzi di prova a sostegno dell'avvenuta esportazione per le operazioni avvenute dopo il 1° luglio 2007.

Prove ordinarie e alternative di avvenuta esportazione per le operazioni registrate dopo il 1° luglio 2007

Come accennato, l'attivazione della procedura ECS, implementata con finalità di migliorare

i sistemi di controllo sulle merci in entrata e in uscita dal confine doganale comunitario, è avvenuta in due fasi successive.

La Fase 1 ha preso avvio il 1° luglio 2007, con l'integrazione informatizzata delle procedure a disposizione degli uffici doganali comunitari. Il nuovo sistema ha sostituito il timbro apposto sull'esemplare n. 3 del DAU, con un messaggio di "risultati di uscita", scambiato tra gli uffici doganali comunitari coinvolti. La nuova procedura informatizzata consente, infatti, la trasmissione di dati tra gli uffici doganali coinvolti circa l'appuramento dell'operazione. Costituisce, pertanto, prova del perfezionamento dell'esportazione doganale la traccia informatica rappresentata dal messaggio "risultati d'uscita", trasmesso dall'ufficio doganale di uscita della merce a quello di esportazione.

La nuova procedura prevede le seguenti fasi:

a) l'operatore trasmette la dichiarazione doganale all'ufficio doganale di esportazione, che provvede a rilasciare al dichiarante il

documento di accompagnamento all'esportazione (DAE), abbinando un tracciamento identificativo della transazione, detto MRN;

b) il DAE scorta le merci fino alla dogana di uscita;

c) la dogana di uscita accerta la corrispondenza della merce pervenuta con quella evidenziata nel documento di accompagnamento e, a seguito di appuramento, secondo le usuali formalità, trasmette il "risultato d'uscita" all'ufficio doganale di esportazione;

d) l'ufficio di esportazione certifica il materiale trasferimento dei beni in un territorio escluso dal confine comunitario, mediante messaggio di "notifica di esportazione".

Il messaggio "notifica di esportazione" è da intendere come informazione sull'esito dell'operazione doganale, trasmesso agli utenti del servizio telematico doganale o reso disponibile sulla sezione AIDA del sito internet dell'Agenzia delle dogane. La stampa della comunicazione da parte degli operatori non rappresenta tuttavia la prova del buon esito dell'esportazione, rilevando a tal

fine esclusivamente il tracciato informatico contenuto nel sistema dell'Agenzia delle Dogane e consultabile via web dai soggetti economici tramite la digitazione del codice MRN⁽¹⁾.

Nel corso della prima fase, l'appuramento dei movimenti scaduti, ovvero quelli per i quali siano già trascorsi novanta giorni dalla data di svincolo delle merci, avveniva interrogando prioritariamente l'ufficio doganale di uscita e, solo in seguito, in assenza delle informazioni necessarie per regolare la chiusura delle operazioni, con inoltro di richiesta agli operatori interessati di produrre evidenze documentali che costituissero "prove alternative" dell'uscita delle merci dal territorio doganale della Comunità.

Con nota 20 maggio 2007, n. 72094, l'Agenzia delle dogane ha fornito un'elencazione di atti e documenti che gli uffici competenti devono richiedere al dichiarante per ottenere evidenza della chiusura del movimento⁽²⁾.

Il complesso di prove alternative, come definito in via transitoria

1) Cfr. nota dell'Agenzia delle dogane 27 giugno 2007, n. 3945.

2) La nota dell'Agenzia delle dogane n. 72094 del 20 maggio 2013, in relazione alle prove alternative da esibire all'ufficio di esportazione per la chiusura a posteriori delle operazioni scadute, individua i seguenti atti e documenti:

a) dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà resa, ai sensi dell'art. 47, del DPR n. 445/2000, dall'interessato (esportatore/rappresentante legale della società esportatrice) ove si dichiara: (i) la regolare uscita della merce di cui all'MRN..., dal territorio comunitario; (ii) che la merce uscita dal territorio comunitario corrisponde a quella dichiarata nella dichiarazione doganale di cui all'MRN... (iii) la data dell'uscita; (iv) qualora nota, la dogana di effettiva uscita; v) la conformità agli originali delle copie fotostatiche dei documenti di cui alle successive lettere b) e c), eventualmente d) oppure se del caso, e) prodotti in allegato. Tale dichiarazione deve essere firmata in presenza del funzionario doganale o, in alternativa, qualora presentata già firmata, corredata da copia del documento di identità del firmatario. Alla dichiarazione di cui alla lettera a), devono essere allegati i seguenti documenti:

b) copia o fotocopia del documento di trasporto oppure copia o fotocopia della bolla di consegna debitamente sottoscritta dall'operatore economico che ha portato la merce fuori dal territorio comunitario oppure copia o fotocopia della bolla di consegna sottoscritta dal destinatario della merce fuori dal territorio comunitario;

c) copia o fotocopia del documento bancario attestante l'avvenuto pagamento della merce dal cliente estero oppure copia o fotocopia della fattura commerciale di vendita al cliente estero e menzionata nella fattura doganale;

d) per le merci agricole soggette a restituzione all'esportazione FEAGA, oltre ai documenti di cui ai documenti di cui alle precedenti lettere a), b), e c), deve essere prodotta anche la copia del documento di importazione nel Paese estero di cui all'art. 16 del Reg. CE 800/1999 dalla cui data di rilascio sia possibile evincere che la merce è uscita entro il termine di 60 giorni fissato dalla predetta normativa quale condizione per erogare la restituzione. Resta fermo che il termine di 12 mesi previsto dall'art. 15 del reg. CE 800/1999, si applica per l'utilizzo dei documenti d'importazione in quanto tali;

e) per le merci fornite alle piattaforme di perforazione e di produzione di petrolio e del gas, gli operatori economici dovranno fornire dichiarazione di cui alla predetta lettera a) con l'indicazione della piattaforma di destinazione, nonché copia delle relative scritture contabili. Non devono essere prodotti i documenti di cui alle lettere b) e c)".

per le operazioni gestite dal sistema ECS nel periodo compreso tra 1° luglio 2007 e 1° luglio 2009, è stato oggetto di ulteriore revisione in concorrenza dell'entrata a regime della Fase 2 del sistema informatico. Il 1° luglio 2009, infatti, ha preso avvio la seconda fase del procedimento di implementazione su scala comunitaria della piattaforma informatica ECS.

Pur rimanendo inalterato il sistema di prove primarie dell'esportazione, rappresentato dal messaggio "risultato d'uscita" registrato sul sistema informatizzato dell'Agenzia, si evidenzia una revisione della procedura di appuramento delle operazioni scadute, ovvero quelle per le quali sia superato il termine di 90 giorni dalla data di svincolo delle merci nella dogana di partenza. Con propri interventi di prassi³⁾, l'Agenzia delle dogane ha esemplificato la procedura cui gli uffici debbono conformarsi per la chiusura manuale dei movimenti, individuando una diversa elencazione di prove alternative utili a offrire incontrovertibile prova dell'effettivo abbandono della Comunità da parte delle merci oggetto di esportazione.

Nell'ambito della procedura di follow-up, attivata nei casi in cui gli uffici coinvolti non riescano altrimenti a ottenere evidenza della conclusione dell'operazione, le prove alternative richieste all'esportatore sono le seguenti:

- a) prova del pagamento oppure la fattura di vendita;
- b) copia della bolla di consegna firmata e autenticata dal destinatario fuori dal territorio doganale della Comunità oppure un

documento di trasporto con attestazione di arrivo a destino del rappresentante del vettore.

Recepite le informazioni addizionali da parte degli operatori economici, l'ufficio doganale di partenza, qualora reputi che il perfezionamento dell'operazione abbia trovato conforto nelle evidenze documentali, provvede alla chiusura amministrativa del movimento, dandone comunicazione all'ufficio di uscita e all'esportatore. Qualora, diversamente, l'esportatore o il dichiarante comunichi che la merce non è uscita ovvero nei casi in cui le prove acquisite non offrano dimostrazione della conclusione dell'operazione, l'ufficio di esportazione provvede all'annullamento della dichiarazione doganale.

L'invalidazione dell'operazione espone l'operatore economico al rischio di revisione dell'accertamento doganale e pone lo stesso nelle condizioni di potersi tutelare esibendo esclusivamente le prove alternative previste all'art. 346 T.u.l.d., e meglio qualificate dalla circolare dell'Agenzia delle dogane 11 dicembre 2002, n. 75/D.

Prova dell'esportazione con trasporto a cura del cessionario non residente

Nella fattispecie prevista dall'art. 8, comma 1, lett. b), D.P.R. 633 del 1972, (c.d. esportazione indiretta) il trasporto o la spedizione dei beni è posto a carico del cessionario non residente e deve essere perfezionata nel termine di 90 giorni dal momento di consegna della merce.

Per tale fattispecie, in verità, si manifesta, almeno a giudicare

dagli interventi di prassi diffusi dall'Amministrazione finanziaria, uno scollamento tra i mezzi di prova richiesti ai fini doganali e quelli validi agli effetti dell'Iva per invocare la non imponibilità della cessione da parte del cedente residente.

Tale divergenza trova origine nel dato letterale della disposizione Iva, che all'art. 8, comma 1, lett. b), dispone in merito alla valenza probatoria della fattura di vendita del cedente italiano, munita del timbro apposto dalla dogana di uscita. L'attribuzione alla sola fattura di vendita vidimata di significato probante agli effetti dell'Iva, trova riscontro nella circolare 13 febbraio 1997, n. 35/E, in ragione del fatto che "il documento di esportazione, munito del visto uscire, resta all'acquirente estero". Di conseguenza, sul piano operativo, il venditore deve attivarsi presso il cliente non residente per ottenere copia della fattura vistata. Per quanto premesso, l'indisponibilità della fattura vistata, sottopone l'operatore al rischio di disconoscimento della non imponibilità Iva della cessione, con recupero dell'imposta evasa, maggiorata delle relative sanzioni⁴⁾.

A tal proposito, in considerazione dell'evidenza per cui l'impianto probatorio a sostegno della non imponibilità rimane ancorato al sistema "tradizionale", i mezzi di difesa dovrebbero essere ricondotti alle c.d. "prove alternative", di cui all'art. 346 T.u.l.d., con possibilità di avvalersi delle procedure individuate dalla prassi amministrativa con Circolare 11 dicembre 2002, n. 75/D.

**Sara Armella
Massimo Monosi**

3) Cfr. note Agenzia delle dogane 16 dicembre 2009, n. 166840 e 30 settembre 2009, n. 88970.

4) La sanzione applicata, a norma dell'art. 7, com. 1, D.lgs. n. 471/1997, stabilisce una pena pecuniaria dal 50% al 100% dell'imposta dovuta.