

UMBERTO TERZUOLO*

Cessioni all'esportazione “*ex works*” e termine per la fuoriuscita dei beni dalla UE - sentenza della Corte di Giustizia europea relativa alla causa C-56312

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Le fonti comunitarie di riferimento e la loro evoluzione - 3. Comparazione tra la normativa ungherese e la normativa italiana - 4. L'iter processuale e le relative questioni di merito - 5. La sentenza della Corte di Giustizia UE ed i suoi effetti - 6. Conclusioni

1. Premessa

La sentenza emanata lo scorso 19 dicembre dalla Corte di Giustizia Europea, in relazione alla causa C-563/12, fornisce importanti spunti di riflessione applicabili anche nel nostro ordinamento tributario.

L'oggetto della decisione della Corte era relativo ad una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Corte Suprema ungherese (Kúria) nell'ambito di un contenzioso in materia di IVA tra l'amministrazione finanziaria locale ed una società ungherese. I giudici comunitari hanno sancito l'illegittimità del termine di 90 giorni entro cui, in caso di cessione all'esportazione con clausola *ex works*¹ in cui si prevede che il trasporto o la spedizione avvengano a cura o in nome del cessionario non residente, i beni venduti devono fisicamente uscire dal territorio comunitario. In caso infatti di non ottemperanza del suddetto termine, le disposizioni tributarie ungheresi prevedrebbero la riqualificazione dell'operazione come interna ed imponibile da cui ne deriverebbe il sorgere del debito IVA.

La pronuncia in oggetto è di massimo interesse in quanto anche nelle disposizioni italiane in materia di IVA è presente una analoga previsione:

* Dottore Commercialista – Revisore Contabile.

¹ R.PORTALE, *IVA – Imposta sul Valore Aggiunto 2013*, pag. 378, Dott. A. Giuffrè Editore S.p.A. - Milano

pertanto, le conclusioni a cui giungono i giudici comunitari sono direttamente applicabili anche nel nostro ordinamento.

2. Le fonti comunitarie di riferimento e la loro evoluzione

Le disposizioni comunitarie che interessano il tema oggetto della pronuncia giurisprudenziale sono essenzialmente due: la recente Direttiva 2006/112/CE e la più datata VI Direttiva 77/388/CEE (risalente al 17 maggio 1977). La prima, con l'intento di una maggiore armonizzazione delle disposizioni comunitarie in materia di IVA, ha abrogato e sostituito con effetto dal 1° gennaio 2007 la VI Direttiva CEE senza però apportare sostanziali modifiche.

Innanzitutto, come precisato dall'articolo 14 della Direttiva 2006/112/CE, per "cessione di beni" si intende il trasferimento del potere di disporre di un determinato bene materiale come proprietario. L'articolo 146 stabilisce che gli Stati membri possono esentare da IVA due tipologie differenti di esportazioni:

- le cessioni di beni spediti o trasportati dal cedente o per suo conto fuori dalla Comunità;
- la cessioni di beni spediti o trasportati dal cessionario non residente o per suo conto fuori dalla Comunità².

Tali esenzioni, come disposto dall'articolo 131, si applicano in base alle condizioni che gli Stati membri stabiliscono per assicurare la loro corretta e semplice attuazione, con l'obiettivo di prevenire possibili evasioni, elusioni o abusi. La libertà dei singoli Stati membri è però mitigata dall'articolo 273 della Direttiva 2006/112/CE in cui è previsto che tali obblighi non debbano generare formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

Ai fini dell'analisi affrontata in questo articolo, è di primaria importanza rilevare come, nella disciplina comunitaria, non sia previsto un termine temporale definito³ entro cui i beni devono fisicamente uscire dal territorio UE, con particolare riferimento alle cessioni all'esportazione franco fabbrica o *ex works*.

3. Analisi comparata tra le disposizioni ungheresi e italiane in materia

² L'articolo 146 prevede quali eccezioni al principio generale le cessioni di beni trasportati dall'acquirente stesso, destinati all'attrezzatura o al rifornimento ed al vettovagliamento di navi da diporto, di aerei da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato.

³ M. PEIROLO, *Manuale dell'IVA nei rapporti con l'estero*, pag. 163, Eutekne - Torino

IVA

Richiamate le fonti comunitarie, è opportuno ora effettuare un confronto tra la normativa IVA ungherese (oggetto della sentenza in commento) e l'analoga disciplina italiana, al fine di meglio comprendere come la pronuncia dei giudici comunitari possa produrre effetti anche sulle disposizioni contenute nel D.P.R. 633/72.

La disciplina ungherese in materia di IVA è contenuta nella Legge n. CXXVII del 2007 in vigore dal 2008, che ha sostituito la precedente Legge n. LXXIV del 1992. L'articolo 98 dispone l'esenzione da IVA per le cessioni di prodotti spediti per posta o trasportati a partire dal territorio nazionale verso un paese al di fuori della Comunità Europea. Tale esenzione è applicabile sia che la spedizione o il trasporto siano posti in essere dal cedente, sia che vengano curati dal cessionario, con la facoltà in entrambi i casi di avvalersi di terzi che agiscono in loro conto. Nel caso, però, in cui la fuoriuscita del bene dal territorio nazionale sia effettuata dal cessionario, devono essere soddisfatte due ulteriori condizioni:

- l'autorità preposta a far uscire i prodotti dal territorio comunitario deve certificare che i suddetti beni abbiano lasciato il territorio al momento della cessione o al più tardi entro 90 giorni dalla data in cui è stata effettuata;
- i prodotti ceduti non possono, entro il termine di cui al punto precedente, essere utilizzati secondo il loro scopo o trasformati, fatta salva la loro sperimentazione o produzione in prova.

Le disposizioni italiane relative alle esportazioni sono invece contenute nel D.P.R. 633/72, il quale prevede all'articolo 8 che questa tipologia di operazioni sia "non imponibile" ai fini IVA trattandosi di cessioni di beni il cui consumo non avviene nel territorio comunitario. Presupposto necessario per la non imponibilità è pertanto la fuoriuscita fisica del bene dalla Comunità Europea ed il relativo trasferimento della proprietà oppure di altro diritto reale di godimento, mentre non è essenziale il requisito della onerosità⁴.

Alla lettera a) del comma 1 del suddetto articolo è disciplinata l'esportazione "diretta", tipologia di cessione in cui il trasferimento fisico del bene avviene a cura del cedente residente o per mezzo di un suo

⁴ M. PEIROLO, *Manuale dell'IVA nei rapporti con l'estero*, pag. 155, Eutekne - Torino.

commissionario. In questa categoria rientrano anche le esportazioni “dirette” triangolari, operazioni in cui sono coinvolti tre differenti operatori economici.

Alla lettera b) sempre del comma 1, viene invece disciplinata l’esportazione “impropria” in cui i beni nello stato originale vengono consegnati nel territorio nazionale dal cedente al cessionario, operatore economico non residente. Sarà quest’ultimo, o un terzo per suo conto, a curare il trasferimento fisico del bene al di fuori del territorio comunitario. La fuoriuscita del bene deve avvenire tassativamente entro 90 giorni dalla data di consegna, salvo alcuni casi particolari⁵. Il mancato rispetto di questo termine temporale comporta la riqualificazione dell’operazione come una cessione interna con conseguente assoggettamento ad IVA.

La prova⁶ dell’uscita fisica dal territorio comunitario è costituita principalmente dal “visto a uscire” che viene apposto dall’ufficio doganale sull’esemplare n. 3 del DAU⁷. Su questo punto si segnala che dal 1° luglio 2007 sono in vigore nuove disposizioni che, seppur non applicabili alla generalità delle esportazioni, prevedono quale meccanismo di prova il messaggio “risultati di uscita” inviato dalla dogana di uscita a quella di esportazione e registrato nella base dati AIDA (sistema informativo doganale nazionale).

Nel caso di esportazione franco fabbrica o *ex works*, quando cioè il trasporto viene materialmente eseguito dal cessionario non residente o da un terzo per suo conto, la prova⁸ per il cedente è ancora costituita dall’esemplare della fattura di vendita appositamente timbrato dalla dogana interna: i documenti sopra richiamati (il DAU o il messaggio “risultati di uscita”) rimangono, infatti, in possesso del soggetto che ha materialmente curato il trasferimento del bene. In quest’ultimo caso, pertanto, la relativa procedura doganale deve essere espletata nel territorio nazionale, con conseguente intestazione in capo al cedente della dichiarazione di esportazione.

Sebbene si ometta l’approfondimento del tema relativo alla prova⁹ dell’uscita fisica del bene in quanto non di diretta attinenza con l’oggetto della presente analisi, è opportuno segnalare come questo aspetto sia di grande

5 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 beni da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio della Comunità economica europea.

6 R.PORTALE, *IVA – Imposta sul Valore Aggiunto 2013*, pagg. 386 e ss., Dott. A. Giuffrè Editore S.p.A. - Milano

7 M. PEIROLO, *Manuale dell’IVA nei rapporti con l’estero*, pagg. 239 e ss., Eutekne - Torino

8 M. BANA, S. CERATO, M. PEIROLO, B. ROSSI, A.ZAPPI, *L’IVA nei rapporti con l’estero*, pag. 144, Eutekne - Torino

9 M. PEIROLO, *Manuale dell’IVA nei rapporti con l’estero*, pagg. 164 e ss., Eutekne - Torino

attualità e rilevanza, alla luce anche dei numerosi controlli effettuati in merito dalle autorità preposte.

4. L'iter processuale e le relative questioni di merito

Come anticipato nella premessa, la domanda di pronuncia pregiudiziale è stata posta a seguito di un contenzioso instauratosi in Ungheria conseguente ad un accertamento delle competenti autorità fiscali.

La società contribuente, soggetto attivo nella commercializzazione di conserve all'ingrosso, vendeva i propri prodotti anche con acquirenti extracomunitari: in particolare con questi ultimi concludeva contratti che prevedevano l'applicazione della clausola "*ex works*" (o "franco fabbrica"). Questa disposizione contrattuale prevede che il cedente consegni al cessionario i beni oggetto della vendita direttamente nei propri locali. Sarà pertanto onere dell'acquirente curare il trasporto o la spedizione dei suddetti beni. Durante una ispezione, l'amministrazione fiscale ungherese rilevava che, sebbene l'operazione fosse stata considerata come una cessione all'esportazione, i beni erano fuoriusciti dal territorio comunitario non rispettando il termine di 90 giorni previsto dalla legge ungherese relativa all'IVA.

Come analizzato nel precedente paragrafo, secondo la normativa IVA ungherese il rispetto di questa condizione è uno dei presupposti obbligatori per qualificare le esportazioni. Veniva pertanto accertata la maggiore imposta con l'irrogazione delle relative sanzioni e maggiorazioni di mora. Il contribuente impugnava la contestazione sostenendo che le disposizioni interne erano in contrasto con le direttive comunitarie, in particolare con la VI Direttiva CEE e con la Direttiva 2006/112/CE. Il ricorso si basava sul fatto che i beni oggetto della cessione fossero stati realmente spediti al di fuori dal territorio dell'Unione e che, applicando la clausola *ex works*, la responsabilità del trasporto fosse in capo al cessionario, su cui peraltro il ricorrente aveva fatto le dovute pressioni affinché fosse rispettato il termine di legge.

In primo grado il contribuente aveva ottenuto una pronuncia favorevole contro cui l'amministrazione finanziaria aveva proposto ricorso dinnanzi alla Corte Suprema ungherese. La Kúria aveva sospeso il giudizio rimandando alla Corte di Giustizia UE per l'interpretazione dell'articolo 15 della VI Direttiva CEE e degli articoli 131, 146 e 273 della Direttiva 2006/112/CE. Inoltre, si era posto all'esame dei giudici comunitari anche la valutazione della compatibilità

col diritto comunitario delle più restrittive disposizioni della normativa interna ungherese, disciplina, come detto, assimilabile¹⁰ all'articolo 8 comma 1 lettera b) del D.P.R. 633/72 italiano.

5. La sentenza della Corte di Giustizia UE e i suoi effetti

La Corte precisa in primo luogo che l'analisi delle questioni pregiudiziali deve essere condotta solo in relazione agli articoli della Direttiva 2006/112/CE, trattandosi di una disposizione che ha abrogato e sostituito la meno recente VI Direttiva CEE.

Il processo logico argomentativo dei giudici comunitari trae le mosse dall'interrogativo se, in una cessione all'esportazione, il legislatore nazionale possa vincolare l'esenzione dell'operazione al rispetto di un determinato termine per il trasferimento fisico dei beni. Dalla lettura combinata degli articoli 14 e 146 della Direttiva 2006/112/CE, viene rilevato che gli Stati membri esentano dall'imposta la cessione, ossia il trasferimento del diritto di disposizione come proprietario, di quei beni spediti o trasportati fuori dalla Comunità Europea, presupposto che deve essere provato. Questa condizione, precisa la Corte, è verificata nel procedimento principale.

L'articolo 146, però, né sancisce né, tantomeno, vincola l'esenzione dell'esportazione "franco fabbrica" al rispetto di un termine temporale massimo¹¹ entro cui i beni devono lasciare il territorio della UE. Pur riconoscendo che le esenzioni si applicano in base alle condizioni stabilite dagli Stati membri per assicurare la loro corretta e semplice attuazione nonché per prevenire fenomeni distortivi (evasione, elusione o abuso), il potere legislativo dei singoli Stati deve comunque soggiacere ai principi generali del diritto comunitario quali la certezza del diritto, la tutela del legittimo affidamento e la proporzionalità. In ragione proprio di quest'ultimo criterio, le normative nazionali devo preservare il più possibile i diritti dell'erario, senza però eccedere quanto necessario al raggiungimento del loro fine. Pertanto sarà possibile introdurre disposizioni che, al fine di contrastare¹² pratiche evasive o elusive e verificare l'uscita effettiva dal territorio comunitario, prevedano un termine ragionevole entro cui l'esportazione fisica del bene deve avvenire, in ragione

¹⁰ M. PEIROLO, *Manuale dell'IVA nei rapporti con l'estero*, pag. 163, Eutekne - Torino

¹¹ Termine previsto in via eccezionale dall'articolo 147 della Direttiva 2006/112/CE solo per i beni destinati al trasporto nel bagaglio personale del viaggiatore.

¹² Tesi sostenuta dal legislatore ungherese.

anche delle pratiche commerciali.

Tuttavia, rileva la Corte, una disposizione che vincola l'esenzione dell'esportazione ad un termine temporale con l'obiettivo di contrastare fenomeni evasivi o elusivi e, al tempo stesso, non permette al contribuente né di provare che il trasferimento fisico del bene al di fuori della UE è comunque avvenuto, ancorché dopo lo scadere del suddetto termine, né di esercitare il diritto al rimborso dell'IVA corrisposta per effetto del mancato rispetto del requisito temporale, esula quanto necessario per conseguire la lotta all'evasione e all'elusione. Se quindi è provata l'uscita dal territorio comunitario dei beni oggetto della esportazione, l'operazione sarà da esentare in quanto non sussistono più rischi per la pretesa erariale in materia di IVA che giustificerebbero il rendere imponibile la cessione.

La Corte, pertanto, ritiene illegittima, poiché in contrasto con gli articoli 146 e 131 della Direttiva 2006/112/CE, la disposizione nazionale che prevede di assoggettare ad IVA una esportazione per cui, seppur sia provata l'uscita fisica dei beni dal territorio UE, questa non sia avvenuta nel rispetto del termine temporale di 90 giorni decorrente dalla data della cessione.

6. Conclusioni

Alla luce del ragionamento logico proposto dai giudici della Corte di Giustizia UE, la sentenza pare poter produrre effetti anche nel nostro ordinamento tributario, di cui all'articolo 8 comma 1 lettera b) del D.P.R. 633/72, sancendo quindi l'illegittimità del termine di 90 giorni entro cui i beni oggetto dell'esportazione "impropria" devono essere fisicamente trasferiti al di fuori della Comunità europea.

La notevole rilevanza della questione è testimoniata dal fatto che, sul tema, l'Amministrazione finanziaria italiana si sia espressa nel corso degli anni prendendo posizioni¹³ a volte tra loro disallineate e certamente non favorevoli al contribuente.

Da un lato, infatti, l'Agenzia delle Entrate ha precisato nella Circolare 50/E¹⁴ del 2002 che, in caso di mancata prova del rispetto del termine temporale per la fuoriuscita dalla UE dei beni venduti, la cessione all'esportazione con clausola *ex works* sarebbe stata considerata imponibile ad

¹³ M. PEIROLO e M. DE NARDI, *Eutekne.info* Lunedì 13 gennaio 2014, Eutekne - Torino

¹⁴ Circolare Agenzia Entrate n. 50/E anno 2002, § 24.2

IVA. Dall'altro, invece, con la Circolare Ministeriale n. 23/E¹⁵ del 1999, è stato stabilito che se il contribuente avesse comunque provato la materiale esportazione dei beni fuori dal territorio comunitario, in caso di mancato rispetto del termine di 90 giorni, sarebbe stato soggetto solamente ad una sanzione¹⁶ amministrativa¹⁷ da un minimo del 50% ad un massimo del 100% dell'IVA¹⁸, ma la cessione all'esportazione non sarebbe stata considerata come imponibile.

U. TERZUOLO, *Cessioni all'esportazione "ex works" e termine per la fuoriuscita dei beni dalla UE - sentenza della Corte di Giustizia europea relativa alla causa C-5631, 6 Businessjus 48 (2014)*

Unless otherwise noted, this article and its contents are licensed under a
Creative Commons Attribution 2.5. Generic License.
<http://creativecommons.org/licenses/by/2.5/>

Se non altrimenti indicato, il contenuto di questo articolo è rilasciato secondo i termini della licenza
Creative Commons Attribution 2.5. Generic License.

¹⁵ Circolare Ministeriale n. 23/E anno 1999, Capitolo 2, § 3.1

¹⁶ M. PEIROLO, *Manuale dell'IVA nei rapporti con l'estero*, pag. 167, Eutekne - Torino

¹⁷ Articolo 7 comma 1 D. Lgs. 471/97.

¹⁸ Sanzione eventualmente riducibile con l'applicazione del ravvedimento operoso secondo le disposizioni dell'articolo 13 comma 1 lettera b) del D.Lgs. 472/97.