

## Legge europea 2017

**Adeguamento delle norme IVA  
alle disposizioni unionali**

di Giampaolo Giuliani (\*) e Mario Spera (\*\*)

Con la Legge europea 2017 il legislatore è intervenuto per il periodico adeguamento delle norme nazionali a quelle dell'Unione Europea, allo scopo di prevenire l'apertura di procedure di infrazione, ovvero di permettere la chiusura di quelle eventualmente in corso, nonché per addivenire all'archiviazione di casi di precontenzioso (c.d. casi EU Pilot). La suddetta Legge europea, per quanto riguarda le tematiche IVA, si occupa del riconoscimento di una somma forfetaria, a titolo di ristorno dei costi sostenuti per la fidejussione, a favore del contribuente che chiede un rimborso IVA, del termine entro cui è consentito chiedere la restituzione dell'IVA non dovuta, nonché dell'applicazione del regime di non imponibilità IVA per le cessioni di beni destinati ad essere esportati in attuazione di finalità umanitarie.

**1. Premessa**

Con la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale n. 277 del 27 novembre 2017, si è concluso l'iter particolarmente lungo e travagliato che ha portato all'adozione della Legge 20 novembre 2017, n. 167, concernente "Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione Europea - Legge europea 2017", che è presentata annualmente, secondo quanto previsto dall'art. 29, comma 5 (1), della Legge 24 dicembre 2012, n. 234 e concorre anche essa (2) ad assicurare la partecipazione dell'Italia alla for-

mazione e all'attuazione della normativa e delle politiche dell'Unione Europea (3).

Nell'ambito della Legge europea sono contenute diverse disposizioni in materia di IVA, introdotte dal legislatore italiano per far sì che possano essere chiuse procedure di infrazione aperte ovvero pervenire alla archiviazione di casi di precontenzioso (c.d. casi EU Pilot), nonché per rendere la normativa italiana più aderente alle disposizioni comunitarie in materia. Le fattispecie su cui gli autori intendono soffermarsi nel presente lavoro riguardano gli artt. 7, 8 e 9 della Legge n.

(\*) Pubblicista.

(\*\*) *Principal* Studio Bernoni Grant Thornton.

(1) Il citato comma 5 prevede espressamente che: "(c)on riferimento ai contenuti di cui all'art. 30, comma 3, il Presidente del Consiglio dei Ministri o il Ministro per gli Affari europei, di concerto con il Ministro degli Affari esteri e con gli altri Ministri interessati, presenta al Parlamento un disegno di legge recante il titolo: 'Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione Europea', completato dall'indicazione: 'Legge europea' seguita dall'anno di riferimento."

(2) Il correlato altro strumento normativo, diretto ad assicurare lo stesso adeguamento delle norme nazionali a quelle dell'Unione è la Legge di delegazione europea.

(3) In particolare il comma 3 dell'art. 30 della Legge n. 234/2012 stabilisce che: "3. La Legge europea reca:

a) disposizioni modificative o abrogative di disposizioni statali vigenti in contrasto con gli obblighi indicati all'art. 1;

b) disposizioni modificative o abrogative di disposizioni statali vigenti oggetto di procedure d'infrazione avviate dalla Commissione europea nei confronti della Repubblica italiana o di sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione Europea;

c) disposizioni necessarie per dare attuazione o per assicurare l'applicazione di atti dell'Unione Europea;

d) disposizioni occorrenti per dare esecuzione ai trattati internazionali conclusi nel quadro delle relazioni esterne dell'Unione Europea;

e) disposizioni emanate nell'esercizio del potere sostitutivo di cui all'art. 117, quinto comma, della Costituzione, in conformità ai principi e nel rispetto dei limiti di cui all'art. 41, comma 1, della presente Legge."

167/2017, che si occupano rispettivamente di “Disposizioni in materia di rimborsi dell’imposta sul valore aggiunto. Procedura d’infrazione n. 2013/4080”, “Modifiche alla disciplina delle restituzioni dell’IVA non dovuta - Caso EU Pilot 9164/17/TAXU” e “Modifiche al regime di non imponibilità ai fini dell’IVA delle cessioni all’esportazione, in attuazione dell’art. 146, paragrafo 1, lettera c), della Direttiva 2006/112/CE”.

## 2. Rimborsi IVA soggetti a garanzia

L’art. 7 della Legge europea 2017 riguarda le procedure di **rimborso dell’IVA** per le quali l’art. 38-*bis* del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972 prevede a carico del contribuente l’**obbligo di prestare garanzia**. L’intervento legislativo, volto a chiudere la procedura di infrazione n. 2013/4080, per la quale la Commissione UE, con lettera del 26 settembre 2013, aveva adottato il provvedimento di “messa in mora” dell’Italia per violazione degli artt. 179 (4) e 183 (5) della Direttiva 2006/112/CE (Direttiva IVA) con riferimento alle procedure di rimborso dell’imposta. In particolare, secondo tale normativa, il soggetto passivo, che effettua acquisti di beni e servizi relativi alla propria attività economica, ha diritto a recuperare l’imposta assolta a monte, mediante detrazione dall’IVA incassata a valle; nel caso di un’eccedenza dell’IVA a credito rispetto a quella a debito, l’eccedenza può essere riportata a credito in un periodo di imposta successivo ovvero può dare diritto al rimborso. A questo proposito, la Commissione UE ha sottolineato che, secondo quanto affermato dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza C-107/10 del 12 maggio 2011, caso Enel, il rimborso dell’IVA non può essere procras-

tinato oltre tre mesi per non creare un danno economico all’operatore (6).

Con riferimento al sistema dell’IVA in Italia, la Commissione UE ha ritenuto non corretta la normativa italiana e giustificata l’apertura della procedura di infrazione, in quanto dall’analisi degli artt. 30 e 38-*bis*, del D.P.R. n. 633/1972, risultava che il **termine di tre mesi per la concessione del rimborso IVA** riguardava categorie troppo ristrette di contribuenti (7), mentre per tutti gli altri soggetti sussistevano degli oneri eccessivamente gravosi.

Per superare le contestazioni rivolte dalla Commissione UE, il legislatore è intervenuto con l’art. 13 del D.Lgs. n. 175 del 21 novembre 2014, che ha sostituito integralmente l’art. 38-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, **eliminando l’obbligo generalizzato di prestare garanzia per l’ottenimento del rimborso IVA e riducendo notevolmente le ipotesi in cui il contribuente è tenuto a prestare idonea garanzia**. Il pregresso intervento normativo, tuttavia, non è risultato completamente soddisfacente per la Commissione UE, per cui il legislatore ha ritenuto di attenuare gli oneri finanziari dei soggetti passivi attraverso le agevolazioni di cui all’art. 7 della Legge n. 167/2017, disponendo a favore dei soggetti che chiedono il rimborso, la corresponsione di una somma a titolo di **ristoro delle spese sostenute** per la prestazione della garanzia. Il beneficio riguarda i **contribuenti “a rischio” o “sotto osservazione fiscale”**, i quali chiedono un rimborso IVA eccedente la soglia dei 30.000 euro. In particolare, ai sensi dell’art. 38-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, sono obbligati a prestare garanzia:

(4) L’art. 179 in discorso prevede al primo paragrafo che “(i)l soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall’importo dell’imposta dovuta per un periodo d’imposta l’ammontare dell’IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto, nello stesso periodo, ed è esercitato secondo quanto previsto all’art. 178”. Quest’ultimo articolo detta le condizioni e le modalità che consentono all’operatore economico di poter esercitare il diritto a detrazione.

(5) L’art. 183 della Direttiva IVA specifica che “(q)ualora, per un periodo d’imposta, l’importo delle detrazioni superi quello dell’IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l’eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite.

Tuttavia, gli Stati membri possono rifiutare il rimborso o il riporto se l’eccedenza è insignificante.”.

(6) Segnatamente, nel punto 2) del dispositivo della sentenza, la Corte ritiene che la combinazione del principio di neutralità fiscale e dell’art. 183 della Direttiva 2006/112 porta a ritenere contraria al diritto comunitario “una normativa nazionale secondo cui i normali termini di rimborso dell’eccedenza dell’imposta sul valore aggiunto, alla scadenza dei quali sono do-

vuti interessi di mora sulla somma da rimborsare, sono prorogati in caso di avvio di un procedimento di verifica fiscale, ove tale proroga produca l’effetto che gli interessi medesimi siano dovuti unicamente a decorrere dalla data di conclusione di detto procedimento, laddove tale eccedenza abbia già costituito oggetto di riporto nei tre periodi di imposizione successivi a quello in cui l’eccedenza è sorta.”.

(7) Nelle schede di lettura (*dossier*) che accompagnavano l’A.S. n. 2886-A, viene segnalato che “dal combinato disposto degli artt. 30 e 38-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, risulta che la previsione di un periodo non eccedente i suddetti tre mesi, per il rimborso di cui si tratta, sarebbe concesso in Italia non a tutti gli aventi diritto al rimborso stesso, ma solo a quelli, tra loro, che:

- prestino una cauzione in titoli di Stato o una fideiussione triennale, a garanzia di un’eventuale restituzione dei rimborsi al Fisco, ove gli stessi risultino, in seguito, indebiti;

- ovvero siano contribuenti c.d. ‘virtuosi’, cioè muniti di una serie di requisiti, compreso quello dell’anzianità di almeno 5 anni della propria attività.”.

- i soggetti passivi, diversi dalle *start-up* innovative, che esercitano attività di impresa da meno di due anni;

- i soggetti passivi ai quali, nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore:

– al 10% degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro;

– al 5% degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro;

– all'1% degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro, se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro;

- i soggetti passivi che presentano la richiesta di rimborso sprovvista del visto di conformità (ovvero della sottoscrizione dell'organo di revisione contabile) o della dichiarazione sostitutiva di atto notorio;

- i soggetti passivi che chiedono il rimborso derivante dalla cessazione di attività.

Ai predetti soggetti passivi viene riconosciuto una sorta di **indennizzo forfetario pari allo 0,15%** dell'importo garantito per ogni anno di durata della garanzia (8). La disposizione riguarda, comunque, i rimborsi che si generano a partire dal 1° gennaio 2018, sia che trattasi di rimborsi annuali sia che trattasi di rimborsi infrannuali. Segnatamente, la somma viene erogata con riferimento ai rimborsi annuali che sono richiesti in sede di presentazione della dichiarazione annuale IVA per l'anno 2017, che potrà essere presentata entro il 30 aprile 2018, ovvero per i rimborsi infrannuali, a partire da quelli che sono richiesti con riferimento al primo trimestre 2018.

Secondo quanto stabilito dal secondo periodo del comma 1 dell'art. 7 della Legge europea in esame, il versamento della somma a favore del contribuente è effettuato a partire dal momento in cui è definitivamente accertata la spettanza del rimborso (9). In sostanza, il **termine per il**

**versamento** della predetta somma va individuato nella scadenza del termine per l'emissione dell'avviso di accertamento o di rettifica, nel caso in cui non sia stato emesso alcuno di tali provvedimenti nei confronti del soggetto passivo; al contrario, nel caso in cui il competente Ufficio dell'entrate abbia emesso avviso di accertamento o di rettifica, il termine per la corresponsione della predetta somma coincide con il momento in cui è definitivamente accertata la spettanza del rimborso IVA a favore del contribuente.

Invero, l'espressione utilizzata dal legislatore "la somma è versata" porterebbe a ritenere che l'Ufficio sia "obbligato" a procedere immediatamente alla corresponsione a favore del soggetto passivo IVA della somma dovuta a titolo di ristoro degli oneri sostenuti al verificarsi degli eventi sopraindicati, tuttavia, si esprimono forti dubbi che ciò possa realmente accadere, dovendosi presumere che eventuali ritardi nei pagamenti si traducano nella corresponsione di interessi.

È, in ogni caso auspicabile che comportamenti dilatori nel versamento di quanto dovuto non costringano il contribuente a dover adire il giudice (presumibilmente la Commissione tributaria).

### 3. Restituzione dell'IVA non dovuta

L'art. 8 della Legge n. 167/2017, allo scopo di consentire l'archiviazione da parte della Commissione europea (10) della procedura EU Pilot 9164/17/TAXU, ha introdotto l'art. 30-ter del D.P.R. n. 633/1972 che definisce meglio il sistema di recupero dell'IVA indebitamente versata. Il predetto caso EU Pilot è da ricollegare alla sentenza C-427/10 del 15 dicembre 2011, caso BAPV (Banca Antoniana Popolare Veneta). Il caso è stato sottoposto all'attenzione della Corte UE, a seguito dell'ordinanza della Corte di cassazione che, sulla base dei principi, pacifici in ambito unionale, "di effettività, di non discriminazione e di neutralità fiscale in materia di IVA", esprimeva dubbi (11) sulla legittimità del rifiuto opposto dall'Agenzia delle entrate a rim-

(8) Il primo periodo del comma 1 dell'art. 7 della Legge n. 167/2017 prevede in proposito che: "1. Ai soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) di cui all'art. 38-bis, comma 4, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, che richiedono un rimborso dell'IVA prestando la garanzia richiesta dallo stesso comma è riconosciuta, a titolo di ristoro forfetario dei costi sostenuti per il rilascio della garanzia stessa, una somma pari alla 0,15 per cento dell'importo garantito per ogni anno di durata della garanzia."

(9) Il secondo periodo del comma 1 della norma in esame stabilisce che: "(1) la somma è versata alla scadenza del termine per l'emissione dell'avviso di rettifica o di accertamento ovvero,

in caso di emissione di tale avviso, quando sia stato definitivamente accertato che al contribuente spettava il rimborso dell'imposta."

(10) In particolare la Commissione europea ha segnalato l'esigenza che fosse esplicitamente consentito al contribuente di poter esercitare, in modo agevole, il proprio diritto al rimborso dell'IVA versata e non dovuta, senza, però, trascurare le contrapposte esigenze di assicurare un'adeguata tutela degli interessi erariali.

(11) La Corte di cassazione ha sollevato il problema della "compatibilità coi principi informativi in materia di IVA della disciplina processuale nazionale, in considerazione del fatto

borsare alla BAPV l'IVA non dovuta che aveva gravato sulle prestazioni di riscossione di contributi consortili da essa effettuate.

In tale ambito, la Corte UE è pervenuta alla conclusione che pur essendo ammissibile un diverso termine temporale di prescrizione dell'azione civilistica (12) (tra cessionario/committente e cedente/prestatore) e dell'azione (esperibile dal cedente/prestatore) nei confronti dell'Amministrazione finanziaria (13) per il **recupero dell'IVA indebitamente pagata**, tuttavia questa differenza (14) non deve impedire al soggetto passivo di poter "effettivamente reclamare il rimborso dell'imposta di cui trattasi nei confronti della predetta Amministrazione. Quest'ultima condizione non è soddisfatta qualora l'applicazione di una normativa siffatta abbia la conseguenza di privare completamente il soggetto passivo del diritto di ottenere dall'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto non dovuta che egli stesso ha dovuto rimborsare al committente dei suoi servizi" (15).

Il nuovo art. 30-ter del D.P.R. n. 633/1972 consente, perciò, al soggetto passivo di poter presentare "**domanda di restituzione** dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il **termine di due anni** dalla data del versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione" (comma 1).

Preliminarmente, si osserva che il concetto di imposta non dovuta va riferito non solo all'ipotesi di **non debenza totale** dell'imposta, bensì anche alle ipotesi in cui sia stata applicata un'**aliquota più elevata** dell'IVA rispetto a quella dovuta.

La formulazione della disposizione, soprattutto con riferimento al momento "in cui si è verificato il presupposto per la restituzione", consente un termine più ampio per poter chiedere il rimborso, e questo dovrebbe portare a riconoscere che il diritto al rimborso può essere generato anche da una **diversa qualificazione dell'operazione** da parte dell'Amministrazione finanziaria, che dopo aver ritenuta assoggettabile ad imposta una determinata operazione, riconosca successivamente la sua esclusione dall'ambito applicativo dell'IVA (16).

Più particolare si presenta la deroga contenuta nel comma 2 dell'articolo in esame, che rispetto a quanto sopra detto, relativamente alla diversa qualificazione dell'operazione, prende in considerazione il caso in cui sia intervenuto un **accertamento definitivo** da parte dell'Amministrazione finanziaria, che abbia individuato un debito inferiore di imposta rispetto a quella versata.

Per motivi di cautela fiscale e per evitare un indebito arricchimento del cedente/prestatore, nei cui confronti si genererebbe un rimborso da parte dell'Amministrazione finanziaria di un'imposta già incassata dallo stesso soggetto dal suo cliente, il rimborso dell'imposta indebitamente versata è strettamente ricollegata con la restituzione di quanto incassato in eccedenza dal cessionario/committente. In questa ipotesi, infatti, i due anni per poter ottenere il rimborso decorrono dal momento in cui c'è stata la restituzione al cliente, di modo che, fin quando non viene restituito tale ammontare il soggetto passivo non è titolato ad ottenere il rimborso dell'IVA non dovuta dall'Amministrazione finanziaria.

Peraltro, come specifica la disposizione, deve trattarsi di un accertamento definitivo, per cui

---

che da tali norme possono derivare situazioni come quella di cui si discute, che si risolvono in una sostanziale negazione del diritto al rimborso dell'IVA pagata a torto. Tale giudice osserva, infatti, che la BAPV, che ha versato l'IVA all'Amministrazione finanziaria, si trova obbligata, in forza di una sentenza del giudice civile, a rimborsarla al soggetto che aveva subito l'addebito senza poterne ottenere il rimborso da parte dell'Amministrazione finanziaria. Quindi, secondo la Corte di cassazione, le norme di diritto nazionale sulle modalità procedurali e le regole di diritto sostanziale che disciplinano il rimborso dell'imposta non dovuta finirebbero per rendere praticamente impossibile l'esercizio del diritto al rimborso" (cfr. punto 18 della sentenza C-427/10).

(12) Trattasi del termine decennale di prescrizione di cui può fruire il cessionario/committente per l'azione di ripetizione dell'indebito nei confronti del fornitore (artt. 2033 e 2946 c.c.).

(13) Il termine è quello previsto dall'art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992, che è di soli due anni dal pagamento dell'imposta.

(14) Nelle citate Schede di lettura, viene affermato che "la

convivenza delle due disposizioni configgenti non deve rendere impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto di rimborso dell'imposta non dovuta". D'altro canto questo concetto aveva portato la Corte di cassazione a ritenere, con sentenza n. 12666 del 20 luglio 2012, che il diritto del fornitore al rimborso dell'IVA riguardava solo l'IVA non dovuta che il fornitore aveva dovuto rimborsare al cliente in seguito a un provvedimento coattivo, per cui il superamento del termine decadenziale di due anni dal versamento dell'IVA non dovuta risultava ammesso solo in presenza di un atto di imperio, quale è il "provvedimento coattivo".

(15) Nelle Schede di lettura citate si legge "l'obbligo di sottoporre al giudice civile la richiesta di restituzione dell'IVA non dovuta a favore del cliente che abbia subito la rivalsa appare sproporzionato in tutti i casi in cui l'Amministrazione fiscale sia ben consapevole della non debenza dell'imposta, per effetto di accertamento in capo al fornitore ovvero in capo al cliente".

(16) Vedasi in tal senso proprio la questione che ha generato la citata sentenza della Corte UE nel caso BAPV.

un mero avviso di accertamento non è in grado di produrre effetti. In proposito, occorre chiedersi se possa considerarsi che è provvedimento idoneo a far nascere il diritto alla restituzione dell'IVA indebita l'accertamento (definitivo) che sia intervenuto nei confronti del cliente, sotto forma di negazione del diritto totale o parziale della detrazione effettuata, in relazione ad una non corretta applicazione di un'aliquota più elevata di quella dovuta.

A nostro avviso, anche in questo caso dovrebbe essere possibile per il cedente/prestatore di ottenere il rimborso di quanto non dovuto, fermo restando il preventivo obbligo di restituzione dell'imposta già assoggetta in via di rivalsa al cliente. In questo modo, verrebbe ripristinata la neutralità dell'IVA senza costringere il cliente accertato ad esperire azione giudiziaria nei confronti del fornitore, il quale successivamente avrebbe titolo a chiedere la restituzione dell'imposta all'Amministrazione. Si tratterebbe di una semplificazione del sistema, sulla quale sarebbe utile un chiarimento da parte dell'Agenzia delle entrate.

Infine, va ricordato che il comma 3 dell'art. 30-ter in discorso esclude la possibilità del recupero dell'imposta qualora l'operazione sia avvenuta nell'ambito di un comportamento di frode fiscale.

#### 4. Esportazioni di beni per finalità umanitarie

L'ultima innovazione apportata al D.P.R. n. 633/1972 dalla Legge europea riguarda l'**ampliamento del regime della non imponibilità**, disciplinato all'art. 8 e relativo alle cessioni all'esportazione. L'ampliamento riguarda le vendite di beni effettuate nei confronti delle Amministrazioni pubbliche e dei soggetti della cooperazione allo sviluppo che provvedono direttamente o tramite terzi per loro conto a trasportarli o spedirli fuori dall'Unione Europea in attuazione di finalità umanitarie entro 180 giorni dalla consegna. Segnatamente la modifica è stata apportata dall'art. 9 della Legge europea che ha inserito al primo comma del citato art. 8 del D.P.R. n. 633/1972, la lettera *b-bis*), recependo in questo modo le disposizioni della Direttiva 2006/112/CE, art. 146, par 1, lett. c), che attribuiscono il regime della non imponibilità alle "cessioni di beni ad **organismi riconosciuti** che li esportano fuori dalla Comunità nell'ambi-

to delle loro attività umanitarie, caritative o educative fuori della Comunità". Invero, l'intervento normativo, in vigore dal 12 dicembre 2017, non ha carattere innovativo in quanto la non imponibilità per questo tipo di operazioni era già prevista da diverse disposizioni normative succedutisi nel tempo, di cui l'ultima era costituita dal comma 5 dell'art. 26 della Legge 11 agosto 2014, n. 125. Tuttavia, questa normativa prevedeva che le cessioni fossero non imponibili agli effetti dell'art. 8-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 che individua le operazioni assimilate alle cessioni alle esportazioni.

Si tratta di una differenza di non poco conto perché le operazioni in esame con il passaggio dall'art. 8-*bis* all'art. 8 diventano delle vere e proprie **cessioni all'esportazione** e come tali dovrebbero concorrere a formare lo **status di esportatore abituale** e il *plafond*, cosa questa che non era riconosciuta nella precedente versione normativa. D'altro canto, la stessa posizione dell'articolo, subito dopo la lettera b) dell'art. 8 in parola, induce a considerare similari le operazioni contenute nella lettera *b-bis*) rispetto a quelle della lettera b), per entrambe le quali l'elemento più rilevante può essere riscontrato nella circostanza che la **consegna dei beni avviene in Italia** (17), mentre il trasporto dei beni è effettuato a cura o per conto del cessionario. Il condizionale, tuttavia, in questa prima fase di applicazione, è d'obbligo poiché sul punto è indispensabile una presa di posizione da parte dell'Amministrazione finanziaria, chiamata, inoltre, per specifica disposizione contenuta nella nuova lettera *b-bis*), a predisporre un Decreto applicativo che individui le procedure da osservare per applicare a queste operazioni il regime della non imponibilità. In ogni caso, la norma chiarisce già che trattandosi di vere e proprie esportazioni materialmente realizzate dal cessionario o per suo conto, ai fini probatori è necessario che il cedente acquisisca copia della **documentazione doganale**.

Come già detto, i beni devono essere spediti o trasportati fuori dal territorio dell'Unione Europea entro i successivi 180 giorni dalla consegna e questo termine pone la questione se esportazioni realizzate oltre i 180 giorni possono, comunque, essere riconosciute tali. Non si deve dimenticare, infatti, che l'analogo **termine di 90 giorni** previsto nella lett. b), dell'art. 8 è stato considerato "non essenziale" dalla sentenza del 19 dicembre

(17) Al riguardo, ovviamente deve tenersi conto che esistono delle differenze tra le due lettere con riferimento alla circostanza che nella lettera *b-bis*) il cessionario è un soggetto stabilito

in Italia e il termine entro cui deve essere effettuata l'esportazione è di 180 giorni.

2013 della Corte di Giustizia UE, causa C-563/12, caso BDV. Segnatamente, nella sentenza si afferma che gli artt. 146, paragrafo 1, e 131 della Direttiva 2006/112/CE non consentono che una normativa nazionale, nell'ambito di una cessione all'esportazione, ponga la condizione secondo cui il superamento del termine per l'uscita dei beni dal territorio dell'Unione di tre mesi o di 90 giorni successivi alla data di cessione ha come conseguenza di privare definitivamente il soggetto passivo dell'esenzione riguardo a tale cessione.

Su questo argomento l'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 98/E del 10 novembre 2014 ha rivisto la propria posizione riguardo al termine dei 90 giorni, arrivando alla conclusione che se il bene viene esportato anche oltre tale termine opera, comunque, la non imponibilità per la cessione, senza che sia applicata alcuna sanzione. Peraltro, nel caso in cui il bene non fosse esportato si applicano le sanzioni soltanto se nei 30 giorni successivi il cedente non ha provveduto al versamento dell'imposta (18). Questo principio deve necessariamente valere anche per le "cessioni a carattere umanitario", considerato che la disposizione prevista al comma 1 dell'art. 7 del D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997 è stata modificata dalla Legge europea e prevede, ora, l'applicazione delle sanzioni in discorso, anche per la fattispecie di non imponibilità di cui alla lettera *b-bis* (19) del D.P.R. n. 633/1972 (tenendo, peraltro, conto del più lungo termine, 180 giorni, previsto per queste operazioni). È appena il caso, infine, di segnalare che la pregressa disposizione contenuta nell'art. 26, comma 5, della Legge n. 125/2014, abrogata dal comma 3 dell'art. 9 della Legge n. 167/2017 in esame, se letta in coordinamento con il precedente Decreto del Ministro delle Finanze del 10 marzo 1988, n. 379, escludeva la responsabilità del cedente nel caso in cui la destinazione estera dei beni forniti risultasse indicata sul docu-

mento di trasporto (all'epoca bolla di accompagnamento) e sulla relativa fattura, senza che per questo risultasse applicabile la sanzione prevista dall'art. 7 del D.Lgs. n. 471/1997.

Passando, ora, ad una più puntuale **individuazione dei soggetti** che rientrano tra quelli **dediti alla "cooperazione allo sviluppo"**, di cui all'art. 26, comma 2, della Legge n. 125/2014 ("Disciplina generale sulla cooperazione internazionale per lo sviluppo") si evidenzia come rientrino in questa categoria:

- le Organizzazioni Non Governative (ONG) specializzate nella cooperazione allo sviluppo e nell'aiuto umanitario;
- le Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (ONLUS) statutariamente finalizzate alla cooperazione allo sviluppo e alla solidarietà internazionale;
- le organizzazioni di commercio equo e solidale, della finanza etica e del microcredito che nel proprio statuto prevedano come finalità prioritaria la cooperazione internazionale allo sviluppo;
- le organizzazioni e le associazioni delle comunità di immigrati che mantengono con le comunità dei Paesi di origine rapporti di cooperazione e sostegno allo sviluppo o che collaborano con soggetti provvisti dei requisiti di cui al citato art. 26 della Legge n. 125/2014 e attivi nei Paesi coinvolti;
- le imprese cooperative e sociali, le organizzazioni sindacali dei lavoratori e degli imprenditori, le fondazioni, le organizzazioni di volontariato (Legge n. 266 dell'11 agosto 1991), e le associazioni di promozione sociale (Legge n. 383 del 7 dicembre 2000), a condizione che i loro statuti prevedano la cooperazione allo sviluppo tra i fini istituzionali;
- le organizzazioni con sede legale in Italia che godono da almeno quattro anni dello *status* consultivo presso il Consiglio economico e sociale delle Nazioni Unite (ECOSOC).

(18) Invero, non è chiaramente comprensibile se la sanzione debba essere applicata o meno qualora il soggetto interessato non abbia provveduto ad integrare la fattura nei termini previsti dall'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997. La risoluzione n. 98/E/2014 recepisce le conclusioni della sentenza C-563/12 della Corte UE, riconoscendo la non imponibilità dell'operazione anche nel caso in cui l'esportazione avvenga oltre il previsto termine dei 90 giorni dalla consegna dei beni ("non è in linea con la decisione della Corte la soluzione di negare il beneficio della non imponibilità, nonostante sia possibile dimostrare l'uscita dei beni dal territorio doganale dell'Unione, seppure dopo lo scadere del predetto termine, e di non consentire il recupero dell'IVA corrisposta in sede di regolarizzazione"). Tuttavia, qualche dubbio sull'applicabilità o meno della sanzione nasce dall'esame della affermazione contenuta alla fine della risolu-

zione ove si dice che "laddove la merce risulti esportata oltre i 90 giorni ma, comunque, entro i 30 giorni previsti, ai fini della regolarizzazione, dall'art. 7, comma 1, del Decreto n. 471 del 1997, e si abbia prova dell'avvenuta esportazione, il contribuente potrà esimersi dal versamento dell'imposta senza per questo incorrere in alcuna violazione sanzionabile". Infatti, proprio questa espressione potrebbe portare alla conclusione che il mancato adempimento entro i 30 giorni successivi sarebbe, comunque, sanzionabile (salvo l'ipotesi suddetta), anche nel caso in cui l'esportazione risulti effettuata successivamente al termine previsto, fermo restando l'obbligo di non versare l'imposta o di ottenerne la restituzione in caso di versamento già effettuato.

(19) Cfr. art. 9, comma 2, della Legge n. 167/2017.