

GLI ACCORDI RELATIVI ALL'ESPORTAZIONE NELLA RECENTE GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE

di Massimo Sirri e Riccardo Zavatta



La sentenza della Corte di Cassazione n. 10606 del 22 maggio 2015 offre lo spunto per “aggiornare” il quadro interpretativo complessivo della giurisprudenza nazionale e comunitaria sul tema degli acconti in generale e, in particolare, degli acconti su operazioni di esportazione.

Natura degli acconti e regime di fatturazione

Il regime IVA applicabile agli acconti è quello relativo all'operazione nel cui ambito vengono previsti, in conformità agli accordi intervenuti fra le parti. Tali acconti/anticipi rappresentano un adempimento parziale del più generale obbligo di pagamento del corrispettivo e non godono di autonomia specifica.

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 in base a quanto previsto dall'art. 21, comma 6, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972.

Nella fattura di saldo, in caso di acconti parziali, e nella fattura c.d. *“riepilogativa”*, in caso di pagamento integralmente anticipato, è quantomeno opportuno (se non necessario) indicare che si tratta di acconti previsti contrattualmente.

In tale ottica, sono anche gli altri documenti di prassi con i quali è stato ribadito che gli acconti non sono soggetti ad IVA in quanto i relativi incassi si devono considerare *“giuridicamente e direttamente dipendenti*

da un unico contratto avente per oggetto cessioni di beni all'esportazione, non imponibili ad IVA” (risoluzione n. 125/E del 7 settembre 1998 e, nello stesso senso, risoluzione n. 525446 del 18 aprile 1975).

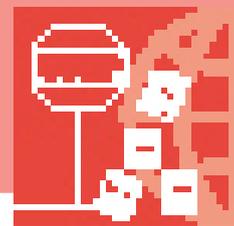
LA RILEVANZA DEL CONTRATTO CHE DISCIPLINA COMPIUTAMENTE L'OPERAZIONE DI COMPRAVENDITA ED IL PAGAMENTO DEGLI ACCONTI DEL PREZZO STABILITO È, DUNQUE, L'ELEMENTO CENTRALE.

Rilevanza del contratto e natura degli acconti

Il caso oggetto della sentenza n. 10606 del 22 maggio 2015 riguarda una contestazione in materia di fatturazione di acconti in regime di non imponibilità (ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972) che, nonostante le difficoltà di lettura della sentenza, offre comunque al Giudice di legittimità l'occasione per enunciare il **criterio interpretativo di riferimento per attribuire la natura di acconti**, ai sensi della normativa IVA, ai pagamenti di somme anticipati rispetto alla consegna o spedizione del bene (un macchinario industriale specificamente individuato, nel caso di specie).

In linea con le precedenti pronunce citate, la Corte di Cassazione conferma, in prima battuta, che l'IVA diventa esigibile con il pagamento di acconti ai sensi dell'art. 6, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, essendo l'operazione considerata *“effettuata”*, sebbene in via anticipata, rispetto al momento *“canonico”* della consegna o spedizione dei beni.

Nel passaggio immediatamente successivo della sentenza, viene poi enunciato il principio generale secondo cui, affinché l'imposta possa diventare esigibile e, quindi, possa considerarsi effettuata ai fini IVA, occorre verificare che tutti gli elementi qualificanti di tale futura operazione (cessione di beni o prestazione di servizi), con cui si realizza il fatto generatore dell'imposta, siano già conosciuti dalle parti e che, quando vengono pagati gli acconti, i beni o i servizi cui si riferiscono siano specificamente individuati.



IN SOSTANZA, 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 deve, comunque, essere tenuto in debito conto dagli operatori, in quanto, proprio in virtù del fatto che l'acconto costituisce l'adempimento parziale di una precisa obbligazione assunta, la futura cessione deve essere già conosciuta nei suoi dettagli al momento dei pagamenti anticipati.

Tale principio è delineato dal Giudice di legittimità aderendo espressamente ai canoni interpretativi elaborati dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea, citando la sentenza pronunciata nella causa C-419/02.

Nella sentenza del 21 febbraio 2006, causa C-419/02, caso *"BUPA Hospitals Ltd"*, punto 48, il Giudice europeo, infatti, sottolinea come *"nel momento del versamento dell'acconto, i beni o i servizi siano specificamente individuati"*.

Occorre, dunque, 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.

In presenza di accordi non chiaramente disciplinati che non consentono di definire compiutamente l'operazione, infatti, le somme incassate dal fornitore prima di effettuare la consegna o spedizione dei beni all'estero, con specifico riferimento alle esportazioni, potrebbero essere inquadrare giuridicamente come **depositi cauzionali o caparre** che, in un'ottica di strategia commerciale, hanno la funzione di "prenotare" la fornitura garantendo la serietà delle intenzioni dell'acquirente.

Tali somme, pagate in anticipo per "vincolare" il fornitore nei confronti dell'acquirente, potrebbero, quindi, non essere considerate come acconti del prezzo di acquisto, ma come somme versate in base ad un titolo giuridico diverso ed autonomo rispetto alla compravendita, fuori del campo di applicazione dell'IVA e prive di natura corrispettiva.

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:

- a. 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;
- b. la clausola che prevede la facoltà di recesso unilaterale dell'acquirente esercitabile in qualsiasi momento, con la restituzione della parte non utilizzata del versamento anticipato.

IL CONTRATTO IN FORMA SCRITTA CHE DEFINISCA CHIARAMENTE LA NATURA DI ACCONTI DEI PAGAMENTI ANTICIPATI È, QUINDI, UNA NECESSITÀ.

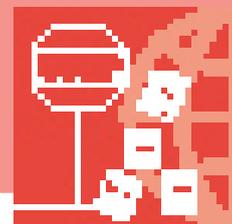
Effettiva connessione degli acconti a beni successivamente esportati

Nel caso specifico delle cessioni all'esportazione, inoltre, il contratto scritto è fondamentale, unitamente ai termini di resa richiamati e ai documenti di trasporto e commerciali utilizzati, per dimostrare in modo inequivocabile come i beni siano effettivamente destinati, fin dall'origine, ad uscire dal territorio nazionale (e dell'Unione Europea).

L'acconto fatturato in regime di non imponibilità (ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972) a fronte di una cessione all'esportazione, infatti, richiede necessariamente che i beni cui si riferisce siano successivamente spediti o trasportati in un Paese extracomunitario con il corredo delle prove che l'esportazione è stata realmente effettuata.

Il contratto scritto, in cui l'operazione di esportazione è esattamente descritta, è il documento fondamentale dove far risultare la volontà delle parti, soprattutto nel caso di operazioni complesse come quelle triangolari.

Se, quindi, in presenza di reali motivazioni, l'operazione di esportazione non viene eseguita e, in seguito alla patologia effettiva del rapporto, il contratto è risolto, il venir meno dell'operazione implica la necessità di "regolarizzarla" a livello contabile, avendo il fornitore residente la facoltà di procedere con la nota di accredito emessa ai sensi dell'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, con lo stesso regime di non imponibilità ex art. 8 del decreto IVA per "stornare" l'acconto non assoggettato ad IVA.



Poter dimostrare, sulla base del contratto e di tutti i documenti commerciali ad esso collegati, che l'acconto è pagato a fronte di una cessione all'esportazione effettivamente concordata secondo la reale volontà delle parti, è un importante viatico per evitare alla radice qualsiasi diverso avviso degli Organi di controllo.

In sede di verifica, infatti, a fronte di fatture di acconto emesse in regime di non imponibilità ex art. 8 del D.P.R. n. 633/1972 non seguite da successive esportazioni, potrebbero essere teoricamente contestate operazioni "abusive" o, nel peggiore dei casi, operazioni inesistenti artificialmente formalizzate con finalità illecite penalmente rilevanti ai fini tributari.

Quanto al primo aspetto, si deve sottolineare come la fatturazione anticipata e le variazioni in diminuzione siano fattispecie considerate dall'Amministrazione finanziaria, in linea generale, come idonee a realizzare ipotesi di abuso di diritto (circolare n. 67/E del 13 dicembre 2007).

Con riguardo all'**ambito penale**, sempre in linea generale, si rileva come la Corte di Cassazione abbia ritenuto anche le fatture di acconto, emesse a fronte di operazioni future ed incerte che non si sono successivamente realizzate, come "inesistenti", in assenza di un'operazione reale (cfr. sentenza n. 6842 del 17 febbraio 2015 e n. 19907 del 26 maggio 2010).

L'emissione di **nota di accredito** ex art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, sempre in linea generale ed in tema di operazioni imponibili, presuppone, ai fini della regolarità della procedura di variazione in diminuzione, la realizzazione di un'operazione, per la quale sia stata emessa fattura, "che sia vera e reale e non già inesistente" (sentenza n. 8535 dell'11 aprile 2014).

Effettività dell'operazione

Con specifico riferimento agli acconti su cessioni all'esportazione ed all'impatto sul plafond delle note di accredito ad essi relative emesse nell'anno successivo, l'effettività delle operazioni ha un ruolo centrale nella procedura da seguire, sottolineato dalla giurisprudenza di legittimità.

Con la sentenza n. 15059 del 2 luglio 2014, la Corte di Cassazione pare aver assunto una posizione diversa rispetto a quella dell'Amministrazione finanziaria 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 febbraio 2003 dell'Agenzia 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".

Massimo Sirri e Riccardo Zavatta, Consulenti in materia di fiscalità internazionale.
Studio Sirri – Gavelli - Zavatta & Associati, Forlì.