

## Sanzioni Iva mitigate, ma senza favor rei

*Il Decreto di riforma del sistema sanzionatorio tributario ha novellato, in attuazione della Delega fiscale, vari aspetti delle norme che comminano sanzioni – sia amministrative che penali – a presidio del corretto adempimento degli obblighi in materia di Iva. Alcune di esse sono state modificate solo per quanto riguarda la misura edittale, che è stata generalmente mitigata; in altri casi, le novità sono state di maggiore impatto e meritano dunque un inquadramento più dettagliato.*

### Le sanzioni Iva nel contesto dell'attuazione della Delega fiscale

Il Dlgs n. 87 del 14 giugno 2024 (pubblicato nella GU n. 150 del 28 giugno 2024, d'ora in poi anche solo il "Decreto") reca numerose modifiche al sistema sanzionatorio che presidia la materia tributaria, apportando **novità** sia in ambito **amministrativo** che **penale**. In entrambi i casi, gli interventi del legislatore delegato intervengono tanto sulle **disposizioni generali**, quanto sulle **singole fattispecie sanzionabili**, afferenti a tutti i principali settori impositivi (imposte dirette, Iva, imposta di registro e altri tributi indiretti). Tutto ciò, in attuazione di quanto previsto dalla L. n. 111/2023 (Legge Delega) che, all'articolo 20, detta vari principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario.

Per quanto di interesse ai fini del presente contributo, saranno di seguito prese in considerazione le disposizioni del Decreto che importano modifiche alle sanzioni – sia amministrative che penali – in materia di Iva. Sul punto, si osserva preliminarmente che il legislatore delegato non era vincolato da specifiche indicazioni salvo quelle, di contenuto assolutamente generale, di razionalizzazione del sistema e volte a migliorare la proporzionalità delle misure sanzionatorie esistenti, attenuandone il carico afflittivo ed adeguandolo ai livelli vigenti negli altri Paesi dell'Ue. Si segnala, inoltre, che le nuove norme, stando al disposto dell' articolo 5 del Decreto, **non hanno identica decorrenza**: mentre le revisioni che attengono a **disposizioni in materia penale** (recate dall' articolo 1 del Decreto) si applicano sin dall'entrata in vigore e dispiegano, in accordo ai principi generali in materia sanzionatoria, **efficacia retroattiva favorevole** (cd. favor rei); tale dinamica non può esplicarsi con riferimento alle modifiche normative (recate dall' articolo 2 e dall' articolo 3 del Decreto) che riguardano il sistema sanzionatorio amministrativo, le quali, come recita il Decreto, «*si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024*».

### Le sanzioni per infedele/omessa dichiarazione e omessi versamenti

L'articolo 2, comma 1, lett. c), del Decreto, in ordine alle sanzioni amministrative in materia di Iva, ha anzitutto **mitigato** la risposta sanzionatoria, tendenzialmente eliminando la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di muoversi, in fase di irrogazione, all'interno di una forbice edittale.

Per quanto riguarda l'**omissione dichiarativa**, in particolare, la predetta norma ha modificato le seguenti previsioni dell'articolo 5, comma 1, del Dlgs n. 471/1997:

- il primo periodo, che riguarda la fattispecie "ordinaria" di omessa presentazione della dichiarazione Iva, prevede che il responsabile sia punito con la sanzione in misura pari al **120% dell'imposta dovuta, con un minimo di euro 250**, mentre nella versione previgente era previsto un range dal 120% al 240% dell'imposta;

- relativamente all'omissione dichiarativa commessa dai soggetti che applichino i regimi speciali di cui agli articoli 70.1 e 74-quinquies – 74-septies del Dpr n. 633/1972, è stato previsto che la sanzione applicabile sia del **45%** (in luogo del previgente range 60%-120%), in caso di presentazione della dichiarazione entro tre anni dalla scadenza ordinaria, o del **25%** (al posto della forbice 30%-60%), qualora la dichiarazione omessa sia poi presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo successivo.

Il Decreto ha, inoltre, significativamente inciso sulla previsione in forza della quale, qualora la dichiarazione omessa fosse stata inoltrata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima della formale conoscenza, da parte del contribuente, di qualunque attività di accertamento a proprio carico, sarebbe stata applicata la sanzione amministrativa dal 60% al 120% del tributo dovuto. La nuova previsione è stata così modificata: (i) da un lato, è stata **ampliata la finestra temporale** entro la quale il contribuente può provvedere all'invio "spontaneo" della dichiarazione omessa, estendendola fino alla scadenza dei termini di decadenza di cui all'articolo 57 del Dpr n. 633/1972; (ii) dall'altro lato, è stata **modificata** la misura della sanzione applicabile in questa fattispecie "attenuata", che oggi è pari al 75% (rectius, al triplo della nuova sanzione per omesso versamento, di cui si dirà poco oltre), con il minimo di euro 250.

Per quanto riguarda le varie fattispecie riguardanti la presentazione di **dichiarazione Iva infedele** (articolo 5, commi 4 e ss.), le modifiche apportate dal Decreto sono le seguenti:

- per la fattispecie "ordinaria" di infedeltà dichiarativa, precedentemente punita con sanzione dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato, è adesso prevista la misura sanzionatoria fissa del **90%**;

- per il caso di infedeltà correlata all'impiego di fatture per operazioni inesistenti o altri artifici e raggiri, la predetta sanzione viene adesso **incrementata dalla metà al doppio** (in precedenza l'incremento era solo della metà). La disposizione in commento è stata peraltro arricchita di un nuovo periodo che stabilisce che il riferito incremento possa operare nei confronti del cessionario/committente che abbia utilizzato fatture per operazioni soggettivamente inesistenti solo a condizione che ne sia provata la compartecipazione alla frode;

- infine, anche per il caso dell'infedele dichiarazione è stata prevista (articolo 5, comma 4.1, di nuova introduzione) la possibilità di presentare una **dichiarazione integrativa "spontanea"** (ossia, presentata prima della formale conoscenza di attività di controllo) fino alla decadenza dal potere accertativo. In questo caso, la sanzione applicabile sarà pari al doppio di quella per omesso versamento, ossia del **50%**.

Per quanto attiene, infine, alle fattispecie sanzionatorie amministrative correlate agli **omessi versamenti Iva**, la modifica principale riguarda la misura della sanzione, che passa dal 30% al **25% di ogni importo non versato** (articolo 13, comma 1, del Dlgs n. 471/1997, come modificato dall'articolo 2, comma 1, lett. l), del Decreto).

**Di maggiore portata** sono, invece, le **modifiche** che il legislatore delegato ha apportato all'articolo 10-ter del Dpr n. 74/2000, che delimita i confini della **rilevanza penale** degli omessi versamenti di Iva. In particolare, la norma incriminatrice, in forza di quanto previsto dall'articolo 1, comma 1, lett. c), del Decreto, risulta così modificata:

- in primo luogo, il momento consumativo dell'illecito slitta in avanti di circa un anno e più precisamente dalla **scadenza del versamento dell'acconto Iva** relativo all'anno successivo al termine del 31 dicembre dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale;

- in secondo luogo, la **soglia di rilevanza penale** della condotta passa da una misura unitaria (250.000 euro per ciascun periodo d'imposta) alla seguente articolazione: (i) se il debito d'imposta non è oggetto di rateazione, il reato si configura qualora, nel momento consumativo sopra identificato, l'ammontare non versato sia **superiore ad euro 250.000 per singolo periodo d'imposta**; (ii) viceversa, se il contribuente ha aderito ad un piano di rateazione ma incorre nella decadenza dal medesimo, il reato si configura qualora il debito residuo sia **superiore ad euro 75.000**. Tale nuova articolazione delle soglie di punibilità, evidentemente, incentiva il contribuente ad aderire ad una procedura di "rientro" dalla propria esposizione e, soprattutto, al puntuale rispetto delle relative scadenze di versamento.

#### **Le nuove sanzioni in materia di documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni**

L'articolo 2, comma 1, lett. d), del Decreto opera sull'articolo 6 del Dlgs n. 471/1997, che disciplina le misure sanzionatorie a presidio degli **obblighi di documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni rilevanti ai fini Iva**.

Tali interventi di novellazione si pongono sulla stessa linea dei precedenti, limitandosi perlopiù ad una mera revisione – **al ribasso** – delle misure edittali:

- in caso di omissione relativa ad operazioni imponibili (articolo 6, comma 1, cit.), la sanzione, già prevista nella forbice edittale del 90%-180% dell'imposta corrispondente all'imponibile non correttamente documentato o registrato, viene stabilita nella misura del **70%** e la stessa sanzione proporzionale si applica anche ai casi di indicazione di un'imposta inferiore a quella dovuta nella documentazione o nei registri, salvo che le violazioni commesse non abbiano inciso nella corretta liquidazione del tributo, caso nel quale la sanzione è prevista nella **misura fissa da euro 250 a euro 2.000**;

- in caso di omissione concernente operazioni per cui non è dovuta l'imposta (per la precisione: esenti, non imponibili, escluse, ai sensi dell'articolo 6, comma 2, cit.), la sanzione passa dalla forbice del 5%-10% dei corrispettivi non documentati/registratori alla misura unica del 5%. Anche in questo caso, resta immutata la sanzione **fissa da euro 250 ad euro 2.000** per l'ipotesi in cui la violazione non abbia rilevanza ai fini della determinazione del reddito del contribuente.

Non sono rimaste escluse dalle modifiche sul quantum neppure le sanzioni in materia di **scontrini**, recate dall'articolo 6, commi da 2-bis a 4: la mancata/non tempestiva/non veritiera memorizzazione o trasmissione di dati, prima sanzionata al 90%, passa adesso al **70%** dell'imposta relativa all'importo non memorizzato o non trasmesso. Ad identica risposta sanzionatoria soggiace anche la **mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini o documenti di trasporto** ovvero l'**emissione** dei medesimi **per importi inferiori a quelli reali**, con un minimo edittale oggi ridotto (da euro 500) ad **euro 300**.

### Le nuove sanzioni per l'illegittima detrazione

Di maggiore portata è stata, senza dubbio, la riforma dell'articolo 6, comma 6, cit., il quale, negli anni recenti, è stato oggetto di interventi normativi anche forieri di non irrilevanti incertezze applicative.

Il primo periodo della citata disposizione indica la sanzione amministrativa applicabile qualora un soggetto si avvalga illegittimamente dell'istituto della detrazione con riferimento ad una somma a titolo d'imposta assoluta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa. L'**illegittimità della detrazione** può dipendere da diverse circostanze: ad esempio, può trattarsi di Iva assoluta su acquisti indetraibili per natura, oppure può esservi stata detrazione oltre i limiti imposti dal cd. pro-rata o, infine, può esservi stata detrazione d'imposta assoluta su acquisti non inerenti. In relazione a tale fattispecie, il Decreto ha ridotto la risposta sanzionatoria **dal 90% al 70% della detrazione compiuta**.

Degna di particolare nota è poi la modifica al secondo periodo dell'articolo 6, comma 6, cit., disposizione introdotta ex novo ad opera dell'articolo 1, comma 935, della L. n. 205/2017. È proprio da tale originario intervento normativo che occorre prendere le mosse per un'adeguata comprensione circa l'effettiva portata delle modifiche introdotte dal Decreto.

Il legislatore del 2017 aveva novellato l'articolo 6, comma 6, con l'intento di mitigare il trattamento sanzionatorio applicabile ai contribuenti che avessero computato in detrazione un'Iva in parte o del tutto erroneamente fatturata dal cedente/prestatore (e, come tale, debitamente considerata ai fini dei versamenti all'Erario). La fattispecie oggetto dell'intervento del 2017 è quella che vede un soggetto che, come cedente/prestatore, commette un errore di qualificazione dell'operazione e la assoggetta ad Iva con un regime più oneroso di quello corretto in base alla legge (ad esempio applicando l'aliquota ordinaria in luogo di una agevolata o considerando imponibili operazioni esenti o non imponibili). In simili casi, il cessionario/committente sarebbe stato punibile con una sanzione fissa (compresa tra euro 250 ed euro 10.000) in luogo di quella proporzionale. Oltre a questo, il secondo periodo prevedeva – con una formulazione rivelatasi foriera di incertezze applicative – che sarebbe in ogni caso rimasto «fermo [...] il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e ss. del Dpr n. 633/1972». L'inciso da ultimo riportato – dal tenore letterale invero non felice – è stato da taluni interpretato, in prima battuta, come implicante una "stabilizzazione" della detrazione dell'Iva erroneamente assoluta, sia nel caso di erronea individuazione dell'aliquota che nel caso di non corretta applicazione del regime di imponibilità. Ben presto, tuttavia, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 24289 del 3 novembre 2020, ha prospettato un'interpretazione più restrittiva, chiarendo che il cessionario/committente non ha diritto alla detrazione dell'Iva erroneamente corrisposta in riferimento ad un'operazione che, in base alla legge, avrebbe dovuto essere trattata come non imponibile/esente; il diritto alla detrazione garantito dal secondo periodo dell'articolo 6, comma 6, cit. sarebbe spettato solo qualora l'errore commesso dal cedente/prestatore avesse determinato l'applicazione di un'aliquota maggiore rispetto a quella dovuta. Tale orientamento è stato recepito dall'agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 51/E del 3 agosto 2021, la quale ha precisato che: (i) in caso di errore nell'aliquota, il cessionario/committente, che abbia detratto l'Iva assoluta in eccesso rispetto alla misura legale, sarebbe stato sanzionabile nella cennata misura fissa, senza disconoscere la detrazione effettuata; (ii) in caso di erronea applicazione dell'Iva ad operazioni esenti/non imponibili, la detrazione effettuata sarebbe stata punibile con la sanzione del 90%, rendendosi altresì dovuto il recupero dell'imposta illegittimamente computata in detrazione.

Ebbene, la nuova formulazione dell'articolo 6, comma 6, cit. costituisce, per certi aspetti, un revirement rispetto alle modifiche del 2017 e, per altri, il superamento della posizione assunta dall'agenzia delle

Entrate; la vigente disposizione stabilisce, infatti, che la sanzione in misura fissa (da euro 250 a euro 10.000) è irrogabile a carico del cessionario/committente esclusivamente nei casi in cui si ravvisi la «applicazione dell'imposta con aliquota superiore a quella prevista per l'operazione, o di applicazione dell'imposta per operazioni esenti, non imponibili o non soggette, erroneamente assolta dal cedente o prestatore». Da tale formulazione si trae, dunque: (i) da un lato, che la sanzione fissa colpisce – in luogo di quella proporzionale – **tutte le fattispecie di errore** commesso dal cedente/prestatore nell'individuazione del corretto inquadramento dell'operazione ai fini Iva (sia in termini di regime che di semplice aliquota d'imposta), così superando, in parte qua, la citata prassi amministrativa; (ii) dall'altro lato, che è stata del tutto obliterata quella dinamica di "**sanatoria**" della detrazione (illegittimamente) effettuata (tale concetto è ulteriormente esplicitato dal terzo periodo del comma, che ribadisce che la detrazione non può eccedere la misura della «*imposta effettivamente dovuta in ragione della natura e delle caratteristiche dell'operazione*»). Quest'ultimo aspetto è quello che maggiormente si apprezza dal punto di vista della coerenza con i principi della giurisprudenza europea (per cui la dinamica della detrazione può riguardare solo l'imposta effettivamente dovuta in base alla legge) e con le altre disposizioni vigenti in materia di ripetizione dell'indebito nel settore dell'Iva (segnatamente, l'articolo 30-ter del Dpr n. 633/1972).

Infine, deve darsi atto che il legislatore delegato, nell'intento di razionalizzare il quadro sanzionatorio in materia di Iva, ha aggiunto un periodo conclusivo all'articolo 6, comma 6, cit., il quale **esclude** che possa aversi **concorso formale tra la sanzione per illegittima detrazione e quella per infedele dichiarazione**: la sanzione per infedeltà dichiarativa sarà, dunque, prevalente e la relativa irrogazione sarà ostativa all'applicazione dell'articolo 6, comma 6. Pertanto, poiché l'infedeltà dichiarativa è sanzionabile ex articolo 5 del Dlgs n. 471/1997 qualora dia luogo a una maggior imposta dovuta o al recupero della differenza di credito utilizzato, le sanzioni (fissa ovvero proporzionale) per illegittima detrazione potranno operare solo in caso di emersione di un maggior credito non utilizzato.

#### La nuova fattispecie di "omessa regolarizzazione" dell'operazione

L'articolo 6, comma 8, del Dlgs n. 471/1997, già dalla sua formulazione originaria, accoglieva sia una norma di condotta che la relativa misura sanzionatoria.

**Sotto il primo profilo**, il soggetto passivo Iva (imprenditore, lavoratore autonomo, ecc.) che effettui un acquisto senza ricevere dalla controparte cedente/prestatore una regolare fattura entro i termini di legge, è chiamato ad effettuare la cd. "**regolarizzazione**" dell'operazione entro quattro mesi dalla data dell'operazione, in caso di mancata ricezione della fattura, **ovvero trenta giorni dalla registrazione della fattura**, quando questa sia stata ricevuta ma presenti irregolarità.

**Sotto il profilo sanzionatorio**, in caso di violazione della menzionata norma di condotta, la misura applicabile, nel regime *ante* Decreto, era fissata al 100%.

Sotto entrambi i profili, il Decreto, pur facendo salvo l'impianto della norma, è intervenuto:

- per un verso, prevedendo, quale **nuovo ed unitario termine**, quello della **fine del mese successivo a quello in cui la fattura è stata emessa (con irregolarità) o avrebbe dovuto essere emessa** (analoga modifica è stata apportata anche al quarto periodo dell'articolo 6, comma 9-bis, che sanziona l'omessa/irregolare fatturazione di operazioni in regime di reverse charge);

- per altro verso, riducendone la sanzione, in caso di violazione, al **70%**, fermo restando il **minimo edittale di 250 euro**.

Quanto alle modalità operative della regolarizzazione, gli specifici adempimenti originariamente disposti dalla disciplina a carico del contribuente erano ormai divenuti obsoleti (anche per effetto del passaggio alla fatturazione elettronica). Sul punto, il legislatore della riforma, senza risolvere direttamente la questione, ha affidato all'agenzia della Entrate la predisposizione degli strumenti operativi; peraltro, l'eliminazione dei dettagli operativi della regolarizzazione ha comportato anche l'integrale abrogazione dell'articolo 6, comma 9.

Di nuova codifica è, invece, l'ultimo periodo della disposizione in esame, a mente del quale «è escluso l'obbligo di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche compiute dell'emittente della fattura o di altro documento, riferite a titoli di non imponibilità, esenzione o esclusione dell'imposta dall'imposta sul valore aggiunto derivati da un requisito soggettivo del predetto emittente non direttamente verificabile». Ciò, probabilmente, al fine di scongiurare il rischio che i contribuenti siano tenuti a svolgere controlli inesigibili. Serviranno tuttavia la prassi amministrativa e la giurisprudenza per stabilire se la nuova previsione di legge abbia o meno uno spettro applicativo più ampio delle garanzie già offerte al contribuente dal principio di colpevolezza e dalla previsione di non punibilità delle condotte determinate da errore incolpevole su fatti (articoli 5 e 6 del Dlgs n. 472/1997).

#### Le sanzioni in materia di reverse charge

L'articolo 6 del Dlgs n. 471/1997 contiene – ai commi 9-bis e ss. – alcune specifiche misure sanzionatorie relative alle dinamiche di **non corretta applicazione del regime dell'inversione contabile**; anche queste disposizioni sono state interessate dalla riforma del sistema sanzionatorio tributario.

Il già citato comma 9-bis, al primo periodo, commina una sanzione in misura fissa a carico del cessionario/committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, pur essendo tenuto all'assolvimento del tributo, non pone in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile. Il secondo periodo specifica che, qualora l'operazione non risulti registrata neppure nelle scritture contabili, debba applicarsi una sanzione più grave, in misura proporzionale rispetto all'imponibile dell'operazione stessa.

Tale **impianto generale non** è stato **innovato** dal legislatore delegato, che si è limitato ad una **revisione delle misure edittali**:

- per quanto riguarda la sanzione fissa, si è passati dalla forbice 500-20.000 euro a quella, meno estesa, di **500-10.000 euro**;

- la sanzione proporzionale, originariamente prevista come variabile tra il 5% ed il 10% dell'imponibile (con un minimo di euro 1.000), è stata portata alla misura fissa del **5%** (invariato il riferito minimo).

Il terzo periodo del comma 9-bis, invece, è stato modificato al fine di coordinarlo con la nuova formulazione dell'articolo 6, comma 6. La norma originaria, infatti, prevedeva che la sanzione di cui al comma 9-bis avrebbe concorso con quelle per infedele dichiarazione ed illegittima detrazione, con riferimento all'imposta indetraibile per il cessionario/committente; adesso, invece, è previsto che la sanzione di cui al comma 9-bis potrà concorrere con quella per illegittima detrazione a condizione che **non** risulti una

**fattispecie di infedele dichiarazione** punibile ai sensi dell'articolo 5, comma 4, cit., disposizione che prevarrebbe, secondo la neo-introdotta logica di alternatività già illustrata sopra.

Passando al comma 9-bis.3, si segnala che – a parte un piccolo intervento di coordinamento normativo (sostituzione del riferimento all'articolo 21, comma 2, del Dlgs n. 546/1992 con quello – più corretto – all'articolo 30-ter del Dpr n. 633/1972) – lo stesso è stato modificato, al secondo periodo, al fine di precisare l'**ambito applicativo** della sanzione che colpisce chi abbia applicato l'inversione contabile per **operazioni inesistenti**. La disposizione in esame, infatti, al primo periodo prevede che, qualora venga rilevata l'applicazione, da parte del cessionario/committente, dell'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, dovranno essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni periodiche che la detrazione effettuata nella medesima sede (salvo il recupero come indebitato della quota d'imposta eventualmente non detratta). Le **medesime conseguenze** sono previste, al successivo periodo, anche nel caso in cui il reverse charge sia stato applicato ad operazioni inesistenti, ma, in questo caso, trova applicazione anche la sanzione compresa **tra il 5% e il 10% dell'imponibile**, con un minimo di euro 1.000. Quest'ultima previsione è stata modificata dal Decreto, il quale: (i) da un lato, ha previsto che la sanzione per la fatturazione in reverse charge di operazioni inesistenti si applica **anche** nel caso in cui le stesse sarebbero state "**astrattamente imponibili**"; (ii) dall'altro lato, eliminando la riferita forbice edittale, ha fissato la sanzione al **5%** dell'imponibile (sempre con il minimo di euro 1.000).

### **Le sanzioni per violazioni relative alle esportazioni**

Tra le modifiche, si segnalano, infine, quelle che hanno riguardato l'articolo 7 del Dlgs n. 471/1997.

*In primis*, la risposta sanzionatoria prevista al comma 1 della cit. disposizione, correlata alla violazione dell'**omessa spedizione fuori dal territorio Ue**, entro il termine prescritto, dei beni ceduti senza addebito dell'Iva, è stata **addolcita**, passando dalla forbice del 50%-100% del tributo all'unica misura del **50%**; con l'aggiunta di un nuovo periodo, ai sensi del quale la sanzione testé citata si applica **anche** ai casi di **cessioni intracomunitarie** (non imponibili ai sensi dell'articolo 41 del Dl n. 331/1993), qualora il bene – trasportato in altro Stato membro dal cessionario o da terzi per suo conto – non risulti pervenuto nello Stato di destinazione entro 90 giorni dalla consegna.

Da ultimo, si segnala che sono state **ridotte al 70% dell'imposta** (rispetto alle più elevate forbici edittali previgenti) le sanzioni prescritte per la **fatturazione senza addebito d'imposta** pur in assenza della dichiarazione d'intento (articolo 7, comma 3) e per l'indicazione di **quantità, qualità o corrispettivi diversi** da quelli reali nelle fatture o nelle dichiarazioni in dogana relative a cessioni all'esportazione