

CORSO

IVA ESTERO

Pisa – Maggio 2012

Presupposti dell'IVA

I presupposti dell'IVA (art. 1 DPR 633/1972)

“L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate”

- ✓ **Oggettivo** (artt. 2 e 3 DPR 633/1972): deve trattarsi di cessione di beni o di prestazione di servizi;
- ✓ **Soggettivo** (artt. 4 e 5 DPR 633/1972): deve essere effettuata da imprese, artisti o professionisti, nell'esercizio dell'attività;
- ✓ **Territoriale** (artt. 7 ss. DPR 633/1972): deve essere rilevante nel territorio dello Stato.

Se manca uno dei tre presupposti non si applica l'IVA

Presupposti per le importazioni (art. 67 DPR 633/1972)

- **Presupposto soggettivo:** da chiunque effettuate;
- **Presupposto oggettivo:** deve trattarsi di beni (distinzione dei servizi, i quali scontano le nuove regole del principio di destinazione);
- **Presupposto territoriale:** introduzione in Italia di beni provenienti da paesi terzi;

Categorie di operazioni ai fini IVA

Classificazione delle operazioni

➤ **Operazioni rilevanti ai fini IVA:** sono tutte quelle operazioni per le quali coesistono tutti e tre i requisiti richiamati precedentemente. Rientrano in tale categoria:

- ❑ **operazioni imponibili:** danno diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti;
- ❑ **operazioni non imponibili:** danno diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti;
- ❑ **operazioni esenti:** non danno diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti.

NB: alle operazioni non imponibili o esenti non viene applicata l'imposta.

➤ **Operazioni non rilevanti:** sono le operazioni non soggette, ovvero escluse dall'ambito di applicazione dell'IVA.

Operazioni irrilevanti ai fini IVA

- Per tali operazioni è assente:
 - ❑ Il presupposto soggettivo (sono realizzati da privati o non imprenditori o non professionisti) oppure
 - ❑ Il presupposto oggettivo (non sono cessioni di beni o prestazioni di servizi) oppure
 - ❑ Il presupposto territoriale (non sono realizzate in Italia).

- Le operazioni irrilevanti ai fini IVA (escluse) precludono l'esercizio della detrazione dell'IVA sugli acquisti, salvo per quelle di cui all'art. 19, c. 3 tra le quali quelle extraterritoriali che darebbero diritto alla detrazione dell'IVA qualora fossero imponibili se svolte in Italia (es. servizi di cui all'art. 7-ter).

Le regole sulla territorialità dell'IVA

Presupposto territoriale

- Condizione essenziale perché le cessioni di beni e le prestazioni di servizi siano rilevanti IVA **è che siano effettuate nel territorio dello Stato** (art.7 DPR633/1972);
- Le regole sulla territorialità fissano i **criteri di collegamento** con il territorio dello Stato per stabilire la rilevanza delle operazioni ai fini IVA;
- I criteri di collegamento differiscono a seconda che si tratti di **cessioni di beni** o di **prestazioni di servizi**;
- Nuova versione art. 7 del DPR 633/72 a seguito del recepimento della **Direttiva 2008/8**.

Territorio dello Stato italiano

- Territorio soggetto alla sovranità dello Stato Italiano
- Territori non soggetti alla sovranità italiana:
 - ❑ San Marino;
 - ❑ Città del Vaticano.
- Esclusi **territori extradoganali**:
 - ❑ Livigno;
 - ❑ Campione d'Italia;
 - ❑ Acque territoriali Lago di Lugano.

Territorio dell'Unione Europea

- Membri dell'Unione europea al 30 aprile 2004;
- Paesi entrati dal 1° maggio 2004;
- Paesi entrati il 1° gennaio 2007;
- Inclusioni:
 - ❑ Principato di Monaco;
 - ❑ Isola di Man;
 - ❑ Akrotiri e Dhekelia
- Esclusioni:
 - ❑ Germania: Isole Helgoland e territorio di Busingen;
 - ❑ Spagna: Ceuta, Melilla e isole Canarie;
 - ❑ Francia: dipartimenti d'oltremare e Andorra;
 - ❑ Grecia: Monte Athos;
 - ❑ Gran Bretagna: isole del canale;
 - ❑ Finlandia: isole Aland.

Territorio dell'Unione Europea

Stati	Ingresso nella UE
Belgio, Francia Germania, Italia Lussemburgo, Paesi Bassi	23 luglio 1952 CECA) 1º gennaio 1958 Comunità Europea allora CEE, CEEA)
Danimarca, Irlanda Regno Unito	1º gennaio 1973
Grecia	1º gennaio 1981
Portogallo, Spagna	1º gennaio 1986
Austria, Finlandia Svezia	1º gennaio 1995
Cipro, Estonia Lettonia, Lituania Malta, Polonia Repubblica Ceca, Slovacchia Slovenia, Ungheria	1º maggio 2004
Bulgaria, Romania	1º gennaio 2007

Territorialità delle cessioni di beni (art.7 DPR 633/72)

- Si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni di beni che hanno per oggetto beni immobili ovvero beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello Stato.
 - ❑ **beni nazionali** quelli prodotti in Italia o importati definitivamente da Paese Extra-UE (con pagamento di IVA e dazi);
 - ❑ **beni comunitari** quelli prodotti in altro Stato UE, ovvero provenienti da Paese Extra-UE ed importati definitivamente in altro Stato UE oppure immessi in *libera pratica* in Italia o in altro Paese UE;
 - ❑ **beni in regime di temporanea importazione** quelli provenienti da Paese Extra-UE temporaneamente introdotti in Italia per essere esportati “tali quali” dall’importatore ovvero per essere lavorati e successivamente inviati fuori dalla UE (c.d. *perfezionamento attivo*).

Immissione in libera pratica e immissione in consumo

- Con l'immissione in libera pratica si attribuisce la posizione fiscale di merci comunitarie alle merci estere, mediante pagamento dei dazi doganali;
- Una volta immessa in libera pratica, la merce può essere:
 - ❑ immessa direttamente in consumo nello Stato in cui la merce è stata immessa in libera pratica, ed in tal caso insieme ai dazi doganali dovrà essere corrisposta anche l'IVA, realizzandosi un'importazione definitiva;
 - ❑ spedita in altro Paese comunitario, dove sarà immessa in consumo;
 - ❑ Immessa in un deposito fiscale/IVA, con sospensione del pagamento dell'IVA fino all'estrazione della merce dal deposito per la successiva immissione in consumo.

La territorialità delle prestazioni di servizi

Territorialità dal 01/01/2010

➤ ART. 7

➤ DA ART. 7 A ART. 7-BIS:

- ❑ Cessioni di beni (disciplina immutata);

➤ DA Art. 7-TER A ART. 7-SEPTIES:

- ❑ Prestazioni da soggetto passivo nazionale ad altro soggetto passivo;
- ❑ Prestazioni da soggetto passivo nazionale a non soggetto passivo.

Regola generale prestazioni di servizi

- Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

B2B

quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (**luogo ove il committente è stabilito**);

B2C

quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (**luogo ove il prestatore è stabilito**).

Tre indagini sul destinatario (Circ. 39/2011)

1. Il destinatario è un **privato** o un **soggetto passivo IVA**?

- ☐ Il destinatario comunitario ha comunicato il n. di identificazione IVA e controllato attraverso il sistema VIES?
- ☐ Se il destinatario comunitario ha fatto richiesta ma non ha ancora ricevuto il n. identificazione IVA, esiste qualsiasi altra prova che attesti la soggettività passiva?
- ☐ Nel caso di destinatario extra-comunitario, esiste il n. IVA attribuito dal paese di stabilimento o qualsiasi altra prova che attesti la soggettività passiva?

2. Il destinatario **agisce** in **qualità** "di soggetto passivo"?

- ☐ La prestazione è acquisita per fini privati (es. divorzio)

3. Il destinatario è **stabilito** in Italia?

Luogo di stabilimento

- Per “*soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato*” si intende:
- ❑ **Domiciliato** (sede legale se soggetto diverso da persona fisica);
 - ❑ **Residente** (sede effettiva se soggetto diverso da persona fisica);
 - ❑ **Stabile organizzazione** di un soggetto domiciliato o residente all'estero



*Ai fini dell'applicazione dell'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE, la «**stabile organizzazione**» designa **qualsiasi organizzazione**, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'articolo 10 del presente regolamento, caratterizzata da un **grado sufficiente di permanenza** e una **struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici** atti a consentirle di **ricevere e di utilizzare i servizi** che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione*

Ampliamento concetto “soggetto passivo”

Si considerano soggetti passivi per le prestazioni ad essi rese:

- ❑ **Imprenditori o professionisti:** se persone fisiche limitatamente alle prestazioni quando agiscono nell'esercizio di tali attività.
- ❑ **Enti non profit** che svolgono sia attività commerciale sia attività istituzionale
- ❑ **Enti non profit** che svolgono solo attività istituzionale ma risultano identificati ai fini IVA avendo effettuato acquisti intracomunitari per oltre euro 11.455 annui

Deroghe alle
prestazioni di
servizi B2B

Deroghe: Immobili e prestazioni connesse

➤ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

Le prestazioni di servizi relativi ai beni immobili.

Sono comprese anche:

- ☐ le perizie,
- ☐ le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe
- ☐ la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili,
- ☐ Ecc.

Deroghe: Prestazioni di trasporto passeggeri

➤ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

Le prestazioni di trasporto di passeggeri, in proporzione alla distanza percorsa in Italia.

trasporto marittimo: percentuale forfettaria 5%

trasporto aereo: percentuale forfettaria 38%

Deroghe: Prestazioni di ristorazione e catering

➤ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

Le prestazioni di ristorazione e di catering se materialmente effettuate in Italia.

Se effettuate su **aerei, navi e** treni, si considerano effettuate in Italia a condizione che il trasporto di passeggeri avvenga all'interno della Comunità (luogo di partenza e arrivo in un paese comunitario) e che il viaggio inizi in territorio italiano.

Nel caso di viaggio extra-comunitario, la prestazione è imponible in Italia se eseguita materialmente nel territorio italiano.

Deroghe: Locazione e noleggio a breve termine di mezzi di trasporto (A)

➤ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

I servizi di locazione anche finanziaria, di noleggio e simili di mezzi di trasporto a condizione che:

- ☐ Siano a breve termine:
 - ✓ 30 giorni;
 - ✓ 90 giorni per i natanti;
- ☐ I mezzi siano messi a disposizione in Italia;
- ☐ L'utilizzo avvenga in ambito comunitario.

Deroghe: Locazione e noleggio a breve termine (B)

➤ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

I servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili a condizione che:

- ❑ Siano a breve termine (vedi slide prec.);
- ❑ I mezzi siano messi a disposizione in territorio extracomunitario;
- ❑ L'utilizzo avvenga in Italia.

Deroghe: Prestazioni di servizi culturali, artistiche, sportive, ricreative, fiere

➤ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

Le prestazioni di servizi relative ad attività:

- ☐ Culturali;
- ☐ Artistiche;
- ☐ Sportive;
- ☐ Ricreative;
- ☐ Fiere ed esposizioni;
- ☐ Comprese le prestazioni degli organizzatori;
- ☐ Prestazioni di servizi accessori alle precedenti;

Quando tali attività sono svolte in Italia (fino al 31.12.2010).

Dal 1.1.2011 a tali servizi si applica la regola generale, ossia tali prestazioni sono imponibili nel luogo dove il cliente è stabilito.

Prestazioni di servizi dal 01.01.2010

Deroghe

REGOLA	SERVIZI RELATIVI A..
DOVE SI TROVA IL BENE	... BENI IMMOBILI
DOVE E' ESEGUITA LA PRESTAZIONE	... TRASPORTO DI PERSONE (IN PROPORZIONE A DISTANZA PERCORSO NEL TERRITORIO DELLO STATO)
	... RISTORAZIONE E CATERING
	... LOCAZIONE A BREVE TERMINE DI MEZZI DI TRASPORTO
	... PRESTAZIONI CULTURALI, SCIENTIFICI, DIDATTICI, SPORTIVI, RICREATIVI E SIMILI (FINO AL 31/12/2010)

Deroghe alle
prestazioni di
servizi B2C

Deroghe: Intermediazioni in nome e per conto del cliente

➤ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

Le prestazioni di intermediazione in nome e per conto del cliente a condizione che:

- ❑ L'operazione che sottendono si consideri eseguita in Italia

Deroghe: Prestazioni di trasporto di beni

➤ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

Le prestazioni di trasporto di beni, diverse da quelle intracomunitarie,

- ❑ in proporzione alla distanza percorsa in Italia.

Le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni, a condizione che :

- ❑ la partenza avvenga in Italia.

Deroghe: Prestazioni di lavorazione e perizie su beni mobili

➤ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

Le prestazioni di lavorazione e le perizie su beni mobili quando sono realmente eseguite in Italia.

Deroghe: Attività accessorie ai trasporti

➤ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

Le prestazioni accessorie all'attività di trasporto quali:

- ☐ Carico;
- ☐ Scarico;
- ☐ Movimentazione;

Se eseguite realmente in Italia

Deroghe: Locazione e noleggio non a breve termine di mezzi di trasporto

➤ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

La locazione, anche finanziaria, il noleggio e simili di mezzi di trasporto a condizione che:

- ❑ Non siano a breve termine;
- ❑ Siano eseguite da soggetti stabiliti in Italia;
- ❑ L'utilizzo avvenga in ambito comunitario (fino al 31.12.2012; dal 1.1.2013 in base al luogo dove il cliente è stabilito o il natante è messo a disposizione).

Deroghe: Locazione e noleggio non a breve termine di mezzi di trasporto

➤ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

La locazione, anche finanziaria, il noleggio e simili di mezzi di trasporto a condizione che:

- ❑ Non siano a breve termine;
- ❑ Siano eseguite da soggetti non stabiliti in Italia;
- ❑ L'utilizzo avvenga in Italia (fino al 31.12.2012; dal 1.1.2013 in base al luogo dove il cliente è stabilito o il natante è messo a disposizione).

Deroghe: Prestazioni di servizi tramite mezzi elettronici

➤ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

Le prestazioni di servizi tramite mezzi elettronici eseguite da soggetti extracomunitari quando il committente è alternativamente:

- ☐ Italiano;
- ☐ Residente in Italia senza domicilio all'estero.

Le prestazioni di servizi tramite mezzi elettronici eseguite da soggetti comunitari quando il prestatore è:

- ☐ Italiano;
- ☐ Residente in Italia senza domicilio all'estero (fino al 31.12.2014; dal 1.1.2015 luogo dove il cliente è stabilito).

Deroghe: Prestazioni di telecomunicazione e teleradiodiffusione

➤ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

Le prestazioni di telecomunicazione e teleradiodiffusione se:

- ☐ Eseguite da soggetti stabiliti in Italia;
- ☐ I committenti siano soggetti residenti o domiciliati nella Comunità;
- ☐ L'utilizzo avvenga in ambito comunitario.

Deroghe: Prestazioni di telecomunicazione e teleradiodiffusione

➤ **SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

Le prestazioni di telecomunicazione e teleradiodiffusione eseguite da soggetti stabiliti in Italia se:

- ☐ I committenti sono soggetti residenti o domiciliati nella Comunità;
- ☐ L'utilizzo avviene in ambito comunitario.

Le prestazioni di telecomunicazione e teleradiodiffusione eseguite da soggetti extracomunitari se:

- ☐ L'utilizzo avviene in Italia.

Deroghe: Prestazioni rese a soggetti Extra-UE (1)

➤ **NON SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

a condizione che siano rese a soggetti non soggetti passivi domiciliati e residenti in Paesi Extra-UE:

- ❑ Cessioni, concessioni, licenze e simili relative ai diritti d'autore, ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili, marchi e insegne (art. 3, c. 2, n. 2);
- ❑ Prestazioni pubblicitarie;
- ❑ Prestazioni di consulenza ed assistenza tecnica o legale;
- ❑ Prestazioni di elaborazione e fornitura di dati e simili;
- ❑ ...

Deroghe: Prestazioni rese a soggetti Extra-UE (2)

➤ **NON SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

a condizione che siano rese a soggetti non soggetti passivi domiciliati e residenti in Paesi Extra-UE:

- ❑ Operazioni bancarie, finanziarie ed assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione ed escluse le locazioni di casseforti;
- ❑ Messa a disposizione del personale;
- ❑ Prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto;
- ❑ Concessione dell'accesso a sistemi di gas naturale o di energia elettrica, il servizio di trasporto o di trasmissione mediante gli stessi e la fornitura di altri servizi direttamente collegati;
- ❑ ...

Deroghe: Prestazioni rese a soggetti Extra-UE (3)

➤ **NON SI CONSIDERANO EFFETTUATE IN ITALIA:**

a condizione che siano rese a soggetti non soggetti passivi domiciliati e residenti in Paesi Extra-UE:

- ❑ Servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, ad esclusione di quelli utilizzati in Italia anche se resi da soggetti che non vi sono stabiliti;
- ❑ Servizi prestati per via elettronica;
- ❑ Prestazioni di servizi inerenti l'obbligo di non esercitare interamente o parzialmente un'attività o un diritto di cui alle prestazioni precedentemente elencate.

Momento di
effettuazione
delle prestazioni
generiche art.
7-ter

Momento impositivo (art. 6 DPR 633/72)

➤ **Servizi acquisiti o prestati da/a soggetti non residenti (L. 217/2001)**

- ❑ Prestazioni rese da un soggetto passivo stabilito in Italia a favore di un soggetto estero, con esclusione di quelle individuate agli artt. 7-quater e 7-quinquies;
- ❑ Prestazioni di servizi territoriali IVA in Italia rese da un soggetto estero (UE ed Extra UE) ad un soggetto passivo italiano, ai sensi della regola generale di cui all'art. 7-ter del DPR 633/72.

Il momento di effettuazione coincide con l'ultimazione della prestazione stessa.

Momento impositivo (art. 6 DPR 633/72)

➤ **Servizi acquisiti o prestati da/a soggetti non residenti (L. 217/2001): ECCEZIONI**

- ❑ Se il contratto prevede **corrispettivi periodici**, il momento di effettuazione coincide con la maturazione dei singoli corrispettivi.;
- ❑ Se le prestazioni sono effettuate **in modo continuativo** nell'arco di un periodo superiore ad un anno e se non comportano pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni medesime.
- ❑ Se anteriormente al momento di effettuazione, come sopra delineato, **si è pagato il corrispettivo**, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo pagato, a prescindere dall'epoca di ultimazione della prestazione.

Soggetti passivi
ed obbligo di
reverse charge

Soggetti passivi (art. 17)

- Debitore dell'imposta è il **soggetto residente** nel territorio dello Stato, nonché la stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente (e, cioè, il soggetto "*stabilito*" nel territorio nazionale) che abbiano effettuato cessioni di beni e prestazioni di servizi territorialmente rilevanti, i quali devono versare all'erario l'imposta in forma cumulativa per tutte le operazioni effettuate al netto della detrazione prevista nell'art. 19 e seguenti;
- Tuttavia, se il cedente o prestatore è **un soggetto non residente** in Italia e senza stabile organizzazione, l'imposta è dovuta e gli obblighi sono eseguiti:
 - ❑ Dal soggetto non residente "*identificato*" direttamente in Italia o in alternativa dal rappresentante fiscale;
 - ❑ Dai cessionari o dai committenti, se soggetti d'imposta residenti o stabiliti in Italia.

Reverse charge per operazioni rese da non residenti (art. 17, co. 2)

- Dal 1/1/2010 il reverse charge diviene la regola generale per tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi fornite in Italia da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi residenti, a meno che le stesse non siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti;
- Il soggetto passivo residente dovrà “autofatturarsi” anche nel caso in cui il soggetto passivo si sia identificato direttamente o abbia nominato un rappresentante fiscale (salvo che non operi tramite stabile organizzazione).

Prestazioni di servizio generiche comunitarie

Nel caso di prestazioni di servizi di cui all'art. 7 ter rese da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro, il committente adempie gli obblighi di fatturazione secondo gli art. 46 e 47 del DL 331/1993.



- ☐ Integrazione della fattura
- ☐ Annotazione nel registro vendite e acquisti

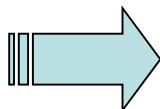
Cessioni
all'esportazione e
prova uscita dal
territorio dello Stato

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

- ❑ Esportazioni dirette (anche triangolari e congiunte);
- ❑ Esportazioni improprie (a cura del cessionario non residente);
- ❑ Esportazioni indirette (cessioni ad esportatori abituali).

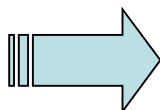
Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

DOGANA DI ESPORTAZIONE



È quella in cui la dichiarazione doganale, deve essere presentata; territorialmente è competente quella in cui l'esportatore è stabilito, ovvero le merci sono imballate o caricate per l'esportazione (art. 161 CdC)

DOGANA DI USCITA

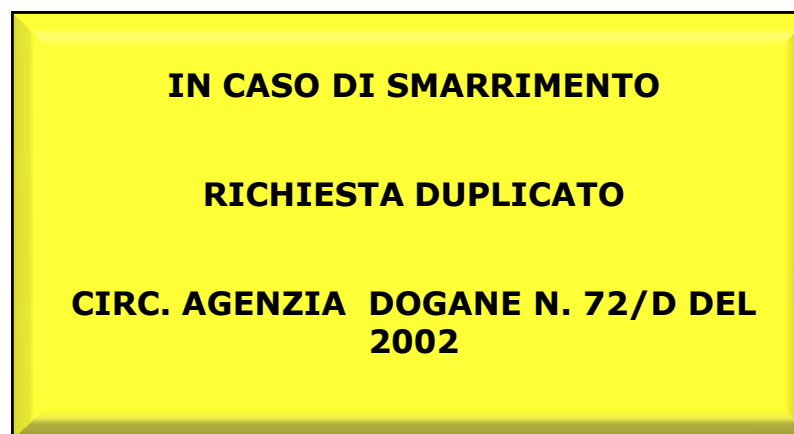


Dogana frontaliere da cui la merce lascia materialmente il territorio della Comunità e che appone le attestazioni del visto uscire che costituiranno la prova dell'avvenuta cessione all'esportazione

DAU – Fino al 1° luglio 2007

- Veniva compilato in tre esemplari:
 - Il primo destinato alla dogana di esportazione;
 - Il secondo ai rilevamenti statistici dei traffici internazionali delle merci (ritirato dalla dogana di esportazione e trasmesso all'ISTAT);
 - Il terzo accompagnava le merci fino alla dogana di uscita che vi apponeva le attestazioni del visto uscire (timbro recante il nome della dogana con la relativa data) e lo restituiva allo speditore-esportatore quale prova dell'avvenuta esportazione.

DAU – Fino al 1° luglio 2007

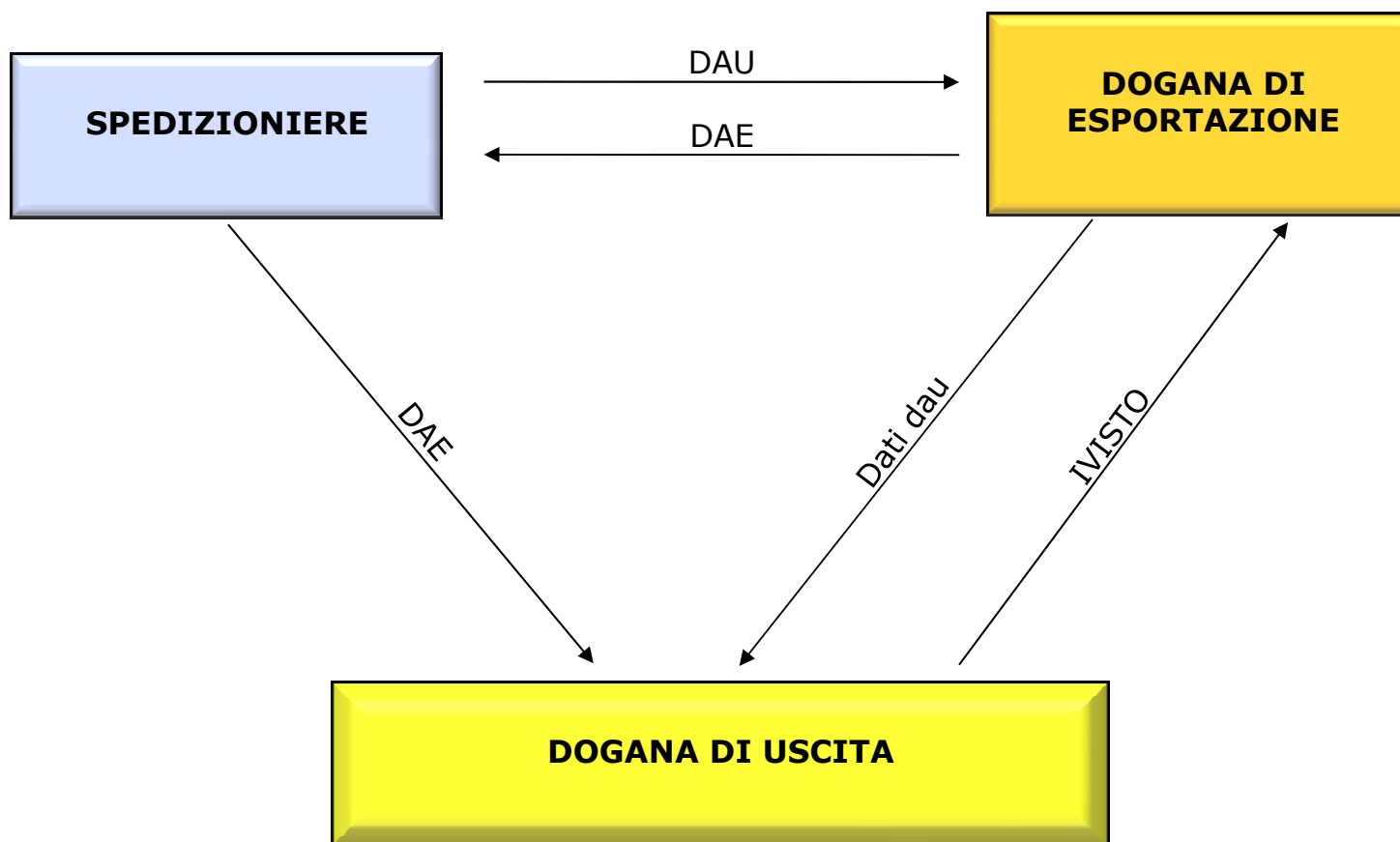


Progetto comunitario AES (Automated Export System)

Visto telematico per prova esportazione:

- ❑ Registrazione della dichiarazione in **AIDA** (sistema informativo doganale): il sistema fornisce gli estremi di registrazione e l'identificativo comunitario MRN (**Movement Reference Number** – Notifica di esportazione sito internet dogane);
- ❑ Svincolo dell'operazione da parte dell'Ufficio di Esportazione con la consegna del DAE (Documento di Accompagnamento all'Esportazione);
- ❑ Comunicazione da parte dell'Ufficio di Uscita all'Ufficio di Esportazione dei risultati di uscita entro il giorno lavorativo successivo all'uscita delle merci dal territorio doganale comunitario;
- ❑ Comunicazione al dichiarante dell'esito dell'operazione AES tramite invio di un messaggio iVISTO;
- ❑ Monitoraggio delle dichiarazioni di esportazione da parte dell'Ufficio di Esportazione per le operazioni scadute per le quali non è pervenuto alcun messaggio entro 90 gg.

Progetto comunitario AES (Automated Export System)



Documento Amministrativo Unico (DAU)

- Il DAU costituisce la dichiarazione doganale per tutti i regimi doganali e le destinazioni doganali utilizzati dagli operatori. Esso è in uso dal 01.01.1993, è stato istituito dal Reg. Cee 2913/92 e la sua applicazione è stata disciplinata dal Reg. Ce 2454/93 (vedi circolare 331/d del 1996).
- Esso è utilizzato per:
 - ❑ le merci comunitarie dirette verso paesi terzi;
 - ❑ le merci provenienti da paesi terzi presentate in dogana per ottenere la loro destinazione;
 - ❑ le merci sottoposte a vincoli di carattere doganale che circolano nel territorio della Comunità.

Documento Amministrativo Unico (DAU)

- Dal DAU si può evincere in linea generale:
 - ❑ il regime doganale prescelto;
 - ❑ la tipologia di merci movimentate;
 - ❑ i divieti economici e qualsiasi altra misura di politica commerciale adottata o da adottare;
 - ❑ la forma di garanzia prestata (globale o isolata) o l'eventuale esonero.
- La garanzia consente di tutelare la pretesa tributaria da eventuale mancata chiusura del regime di transito che si ha con l'appuramento (il quale se mancante comporterà l'attuazione di misure di ricerca e l'eventuale incameramento della garanzia).

Documento di Accompagnamento all'Esportazione (DAE)

```
graph TD; A[DOCUMENTO ACCOMPAGNAMENTO ESPORTAZIONE] --> B[Accompagna la merce dalla dogana di esportazione alla dogana di uscita (al posto dell'esemplare 3 del DAU)]; A --> C[Riporta il MRN Movement Reference Number];
```

**DOCUMENTO ACCOMPAGNAMENTO
ESPORTAZIONE**

Accompagna la merce dalla
dogana di esportazione alla
dogana di uscita
(al posto dell'esemplare 3
del DAU)

Riporta il MRN
Movement Reference
Number

COMUNITÀ EUROPEA

ALLEGATO 31

A UFFICIO DI SPEDIZIONE / ESPORTAZIONE

1		2 Speditore / Esportatore		N.		1 DICHIARAZIONE	
Esemplare per il paese di spedizione / esportazione	1	3 Formulari				4 Dist di carico	
		5 Articoli		6 Totale dei colli		7 Numero di riferimento	
		8 Destinatario				9 Responsabile finanziario	
		N.					
		10 Paese prima destinazione		11 Paese di transazione		13 P. A. C.	
		14 Dichiarante / Rappresentante		N.		15 Paese di spedizione / esportazione	
		15 C.P. sped. / esport.		17 Cod. P. destinaz.			
		16 Paese d'origine		17 Paese di destinazione			
		18 Identità e nazionalità del mezzo di trasporto alla partenza		19 Ctr.		20 Condizioni di consegna	
		21 Identità e nazionalità del mezzo di trasporto attivo che attraversa la frontiera		22 Moneta ed importo totale fatturato		23 Tasso di cambio	
24 Natura della transazione		25 Modo di trasp. fino alla frontiera		26 Modo di trasporto interno			
27 Luogo di carico		28 Dati finanziari e bancari					
29 Ufficio d'uscita		30 Localizzazione delle merci					
31 Colli e designazione delle merci	Marchi e numeri – N. contenitori – Quantità e natura				32 Artic. N.		
					33 Codice delle merci		
					34 Cod. P. d'origine		
					35 Massa lorda (kg)		
					37 REGIME		
					38 Massa netta (kg)		
					39 Contingenti		
					40 Dichiarazione sommaria / Documento precedente		
					41 Unità supplementari		
					Codice MS		
44 Menzioni speciali / Documenti presentati / Certificati ed autorizzazioni					46 Valore statistico		
47 Calcolo delle imposizioni	Tipo		Base imponibile		Aliquota		
	Importo		MP		48 Dilazione di pagamento		
	49 Identificazione del deposito						
Totale:							
50 Obbligato principale		N.		Firma:			
51 Uffici di passaggio previsti (e paesi)		rappresentato da		C UFFICIO DI PARTENZA			
Luogo e data:							
52 Garanzia non valida per		Codice		53 Ufficio di destinazione (e paese)			
D CONTROLLO DELL'UFFICIO DI PARTENZA		Timbro:		54 Luogo e data:			
Risultato:				Firma e nome del dichiarante/rappresentante:			
Suggeriti apposti: Numero:							
marche:							
Termine limite (data):							
Firma:							

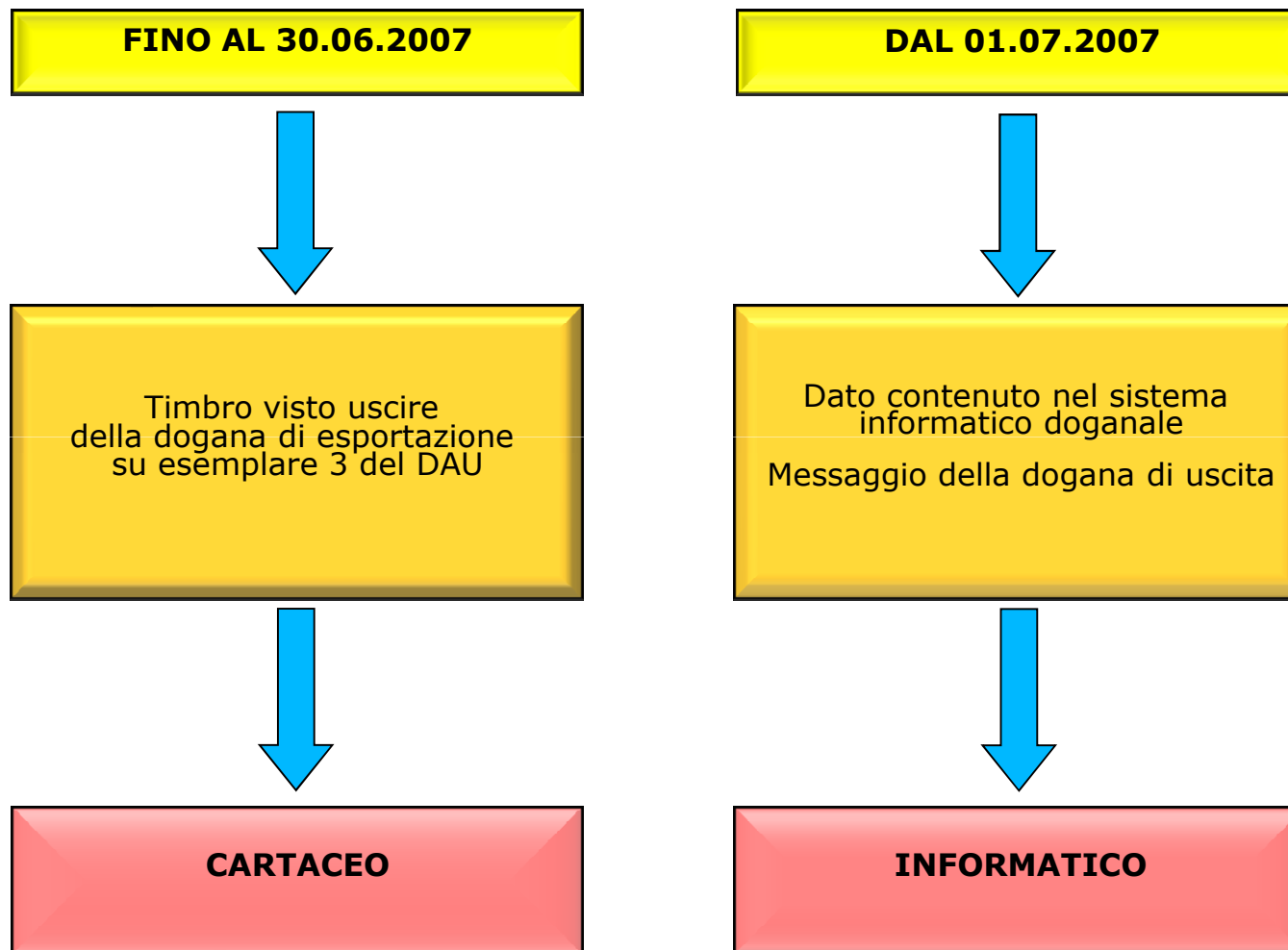
COMUNITÀ EUROPEA		1 DICHIARAZIONE		MRN
DOCUMENTO DI ACCOMPAGNAMENTO DELLE ESPORTAZIONI	2 Speditore/Esportatore N.			
		5 Articoli	6 Totale dei colli	Data del rilascio: Ufficio doganale:
	8 Destinatario N.			
		15 C.P. sped./esport. a	17 Cod P. dest a	
	18 Identità del mezzo di trasporto alla partenza			
	29 Ufficio d'uscita			
31 Colli e designazione delle merci	Marchi e numeri — N. contenitori — Quantità e natura		32 Artic N.	33 Codice delle merci
				35 Massa lorda (kg)
				38 Massa netta (kg)
			40 Dichiarazione sommaria/Documento precedente	
44 Menzioni speciali/ Documenti presentati/ Certificati ed autorizzazioni			46 Valore statistico	
E CONTROLLO DELL'UFFICIO DI SPEDIZIONE/ESPORTAZIONE		K CONTROLLO DA PARTE DELL'UFFICIO DI USCITA		
Risultato:		Data di arrivo:		
Suggerimenti apposti: Numero:		Controllo dei sigilli:		
marche:		Osservazioni:		
Termine limite (data):				

Codice a barre e MRN

Dogana di uscita

Solo valore statistico

Prova esportazione



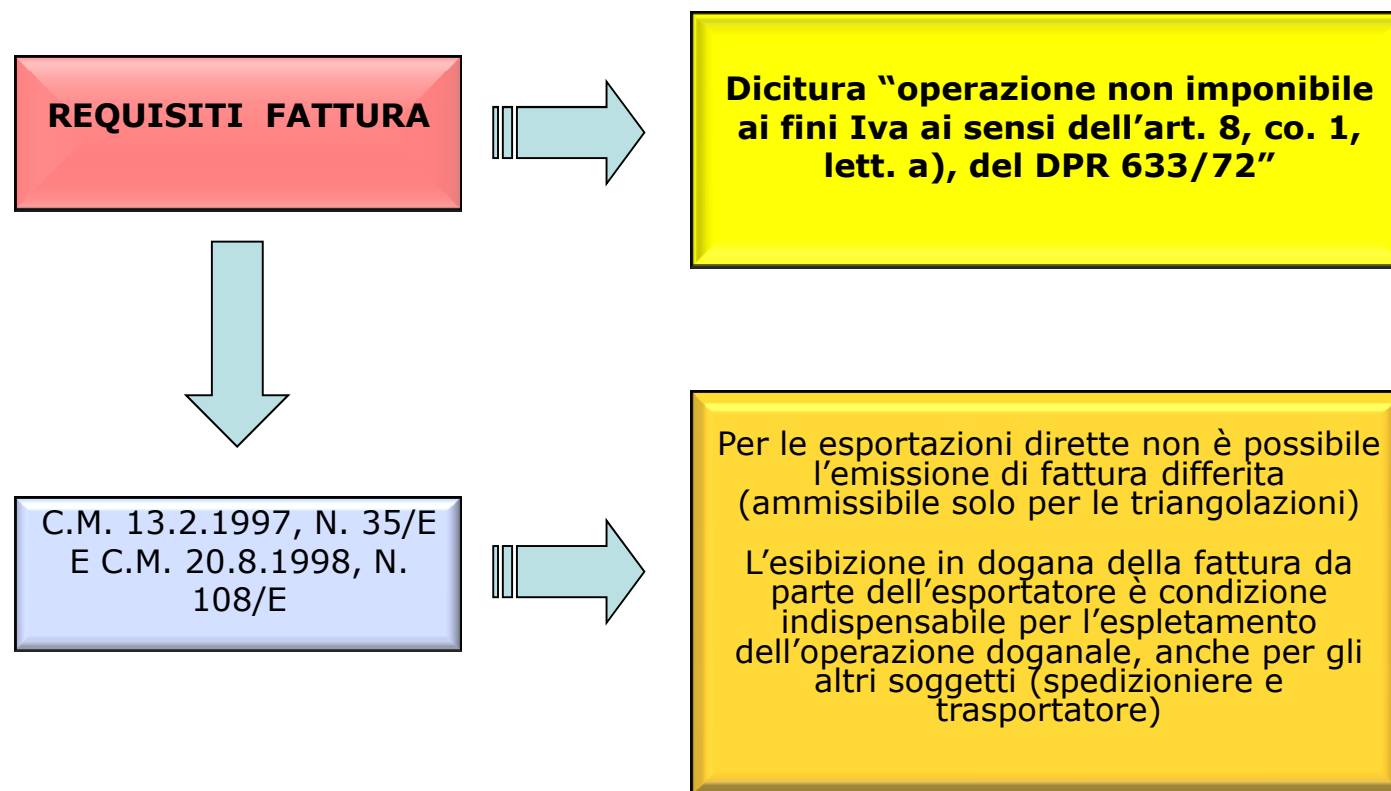
Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni dirette, 1° co., lett. a):

- Le esportazioni dirette si verificano quando il cedente italiano effettua la cessione direttamente nei confronti dell'acquirente finale extracomunitario (o per il tramite di un commissionario) e cura la spedizione o il trasporto dei beni fuori dal territorio della Comunità economica europea.
- Requisiti congiunti:
 - ❑ Il trasferimento della proprietà (no temporanee);
 - ❑ La materiale uscita dei beni fuori dal territorio UE;
 - ❑ Il trasporto o la spedizione dei beni eseguite *"a cura o a nome dei cedenti"*.

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni dirette, 1° co., lett. a):



Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni congiunte, 1° co., lett. a):

- I beni prima di essere esportati possono essere sottoposti, per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, ad operazioni di lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio;
- Tale disposizione va collegata con quanto disposto dal successivo art. 9, co. 1, n. 9), che considera non imponibili i trattamenti eseguiti su *“beni nazionali, nazionalizzati o comunitari destinati ad essere esportati da o per conto del prestatore del servizio o del committente non residente nel territorio dello Stato”*;
- Dal 1° gennaio 2010, tuttavia, le lavorazioni eseguite per conto di soggetti passivi non residenti si considerano f.c. IVA, indipendentemente dal luogo in cui viene eseguita la lavorazione.

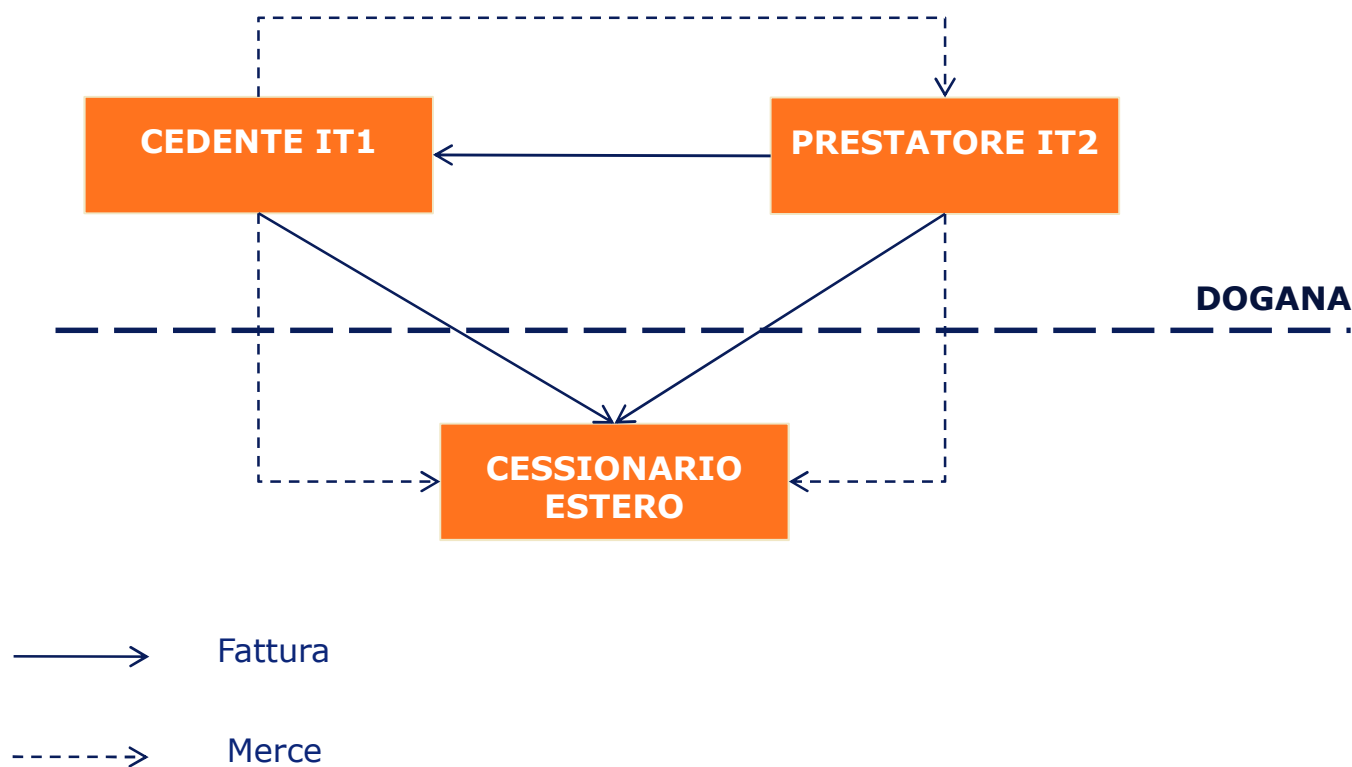
Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni congiunte, 1° co., lett. a):

- *Esportazione con lavorazione per conto di committente non residente:*
 - ❑ la cessione della merce da parte del primo cedente è operazione non imponibile ex art. 8, co. 1, lett. a);
 - ❑ La successiva lavorazione è operazione f.c. IVA ex art. 7-ter, per cui non è più utilizzabile beneficio della non imponibilità previsto dal successivo art. 9;
- *Esportazione con lavorazione per conto di committente residente:*
 - ❑ La lavorazione non gode della norma agevolativa di cui all'art. 9 per cui deve essere assoggettata ad IVA, salvo che il committente non rilasci dichiarazione d'intento;
 - ❑ Se il bene è esportato a cura del cedente si ha cessione non imponibile ex art. 8, co. 1, lett. a).

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni dirette 1° co., lett. a)



Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni tramite commissionari, 1° co., lett. a):

- Nelle cessioni all'esportazione, sia dirette che triangolari, possono inserirsi i commissionari dei cedenti (*commissionari alla vendita*) oppure quelli dell'acquirente nazionale per le cessioni triangolari e del cliente estero (*commissionari all'acquisto*) senza interrompere l'operazione con l'estero;
- In caso di cessioni all'esportazione tramite commissionari, il regime di non imponibilità delle cessioni all'esportazione si estende anche al rapporto tra il committente ed il commissionario che agisce in nome proprio;
- Le fatture emesse dai commissionari al cliente estero sia le fatture interne emesse dai committenti nei confronti dei commissionari sono cessioni non imponibili.

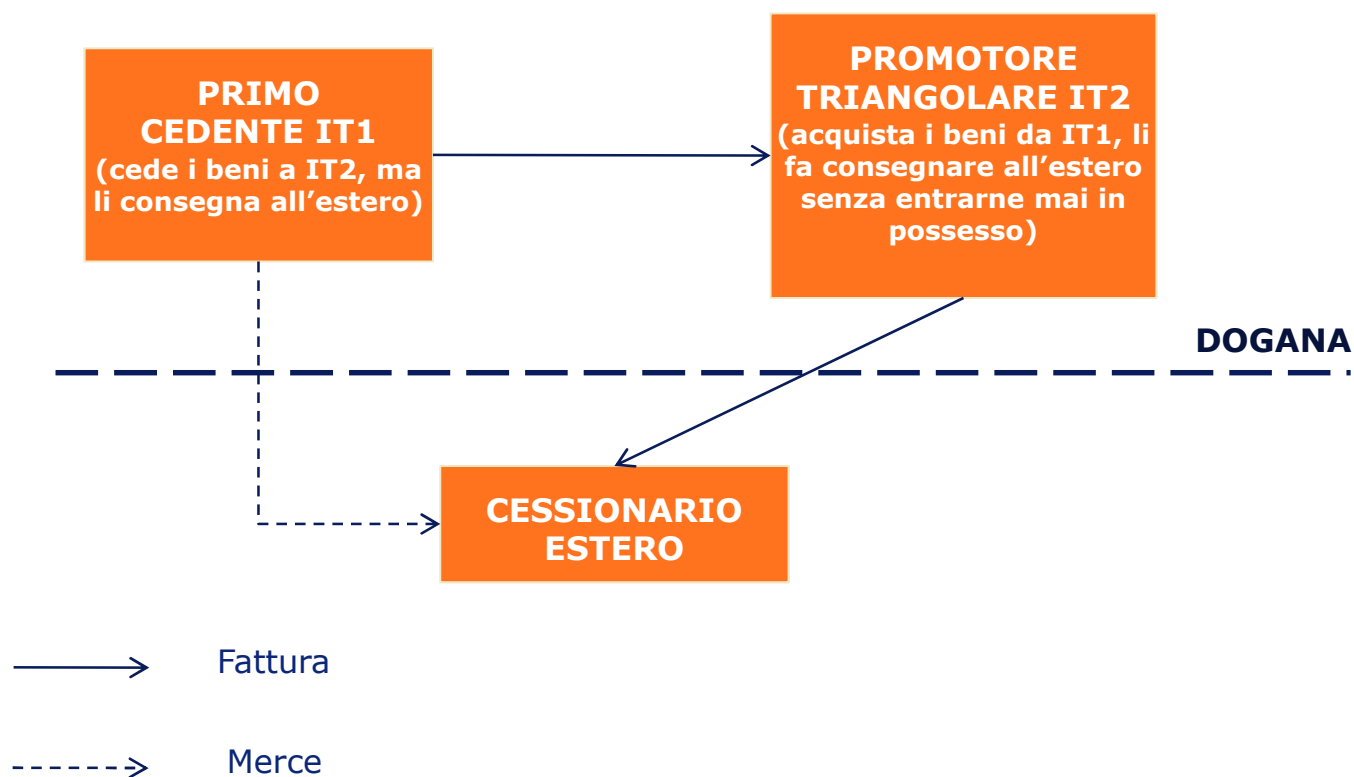
Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni triangolari, 1° co., lett. a):

- Nelle operazioni di esportazione triangolare, il primo operatore nazionale IT1 (**primo cedente**), identificato ai fini IVA nel territorio italiano, vende i beni al secondo operatore IT2 (**primo acquirente o promotore della triangolare**), anch'egli identificato in Italia, il quale rivende i beni ad un terzo operatore estero (**secondo acquirente**) e incarica IT1 di consegnare i beni direttamente fuori dal territorio comunitario.
- Ai sensi dell'art. 8, co. 1, lett. a), entrambe le operazioni costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili se il primo cedente provi di aver provveduto, su incarico del proprio acquirente, anche tramite terzi, a trasportare o spedire i beni direttamente fuori dal territorio comunitario;

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni triangolari 1° co., lett. a)



Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni triangolari, 1° co., lett. a):

➤ **C.M. 9.4.1981, n. 12** (prima interpretazione): la triangolazione è regolare solo se il trasporto dei beni verso l'estero avviene alternativamente:

- ❑ Direttamente con mezzi del primo cedente;
- ❑ Con l'intervento di un vettore terzo, ma in tal caso la fattura del trasporto deve essere intestata direttamente al primo cedente, il quale deve provvedere altresì al pagamento della stessa.

Problema: così operando, il primo cedente è in grado di conoscere il destinatario finale dei beni cliente del secondo cedente.

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni triangolari, 1° co., lett. a):

- **Art. 13, co. 1, Legge n. 413/91:** interpreta in maniera autentica l'art. 8, lett. a), stabilendo che *"non ha rilevanza, ai fini della prova, il soggetto al quale viene intestata la fattura del trasporto"*, in quanto la regolarità della triangolazione è data dalla



doppia vidimazione apposta dall'Ufficio doganale su un esemplare sia della fattura del primo cedente, sia sulla fattura emessa dal secondo cedente;

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni triangolari, 1° co., lett. a):

- **R.M. 4.3.1995, N. 51:** Sulla base dell'interpretazione autentica dell'art. 13 della L. 413/1991, ha riconosciuto la possibilità che la fattura del trasporto sia intestata nei confronti del promotore della triangolazione (IT2). Tuttavia, è necessario che il contratto di trasporto o spedizione sia stipulato con il primo cedente (IT1).
- **R.M. 26.5.2000, N. 72/E:** è necessario che la *"spedizione o consegna dei beni all'estero venga eseguita dal cedente nazionale o tramite terzi dallo stesso incaricati"*. È pertanto necessario che l'incarico del trasporto (ossia la conclusione del contratto di trasporto) avvenga a nome del primo cedente.

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni triangolari, 1° co., lett. a):

➤ **Cassazione 13.3.2009, N. 6114**

Lo scopo della norma è quello di evitare operazioni fraudolente. Pertanto, non è necessario che il trasporto avvenga a cura o nome del primo cedente. La prova dell'esportazione può essere data da:

- ❑ fattura del cedente con ddt
- ❑ fattura del promotore al cliente estero con il relativo documento doganale di esportazione

➤ **R.M. 13.5.2010, N. 35/E:** La spedizione o trasporto deve essere "a cura o nome del cedente". Tuttavia, il promotore (IT2) può stipulare il contratto di trasporto in "nome e per conto" del cedente (IT1) (mandato con rappresentanza).

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni triangolari, 1° co., lett. a):

➤ **Cassazione 25.3.2011, N. 6898**

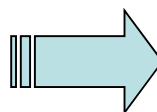
Ha ribadito che la cessione di beni tra due operatori italiani si considera non imponibile anche se i beni siano stati trasportati fuori dal promotore della triangolazione.

In sostanza, le parti possono utilizzare qualsiasi documentazione commerciale che provi la loro volontà di porre in essere una triangolazione, con consegna dei beni presso un cessionario extracomunitario.

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

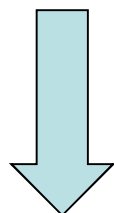
Esportazioni triangolari, 1° co., lett. a):

R.M. 4.3.1995 N. 51/
NOTA Dogane 25.7.96 n.
17660/1346E



La circostanza che la fattura emessa dal trasportatore sia intestata al cessionario nazionale (secondo cedente), in luogo del primo cedente, non inficia la triangolazione, così come se la fattura del trasportatore venga pagata dal secondo cedente

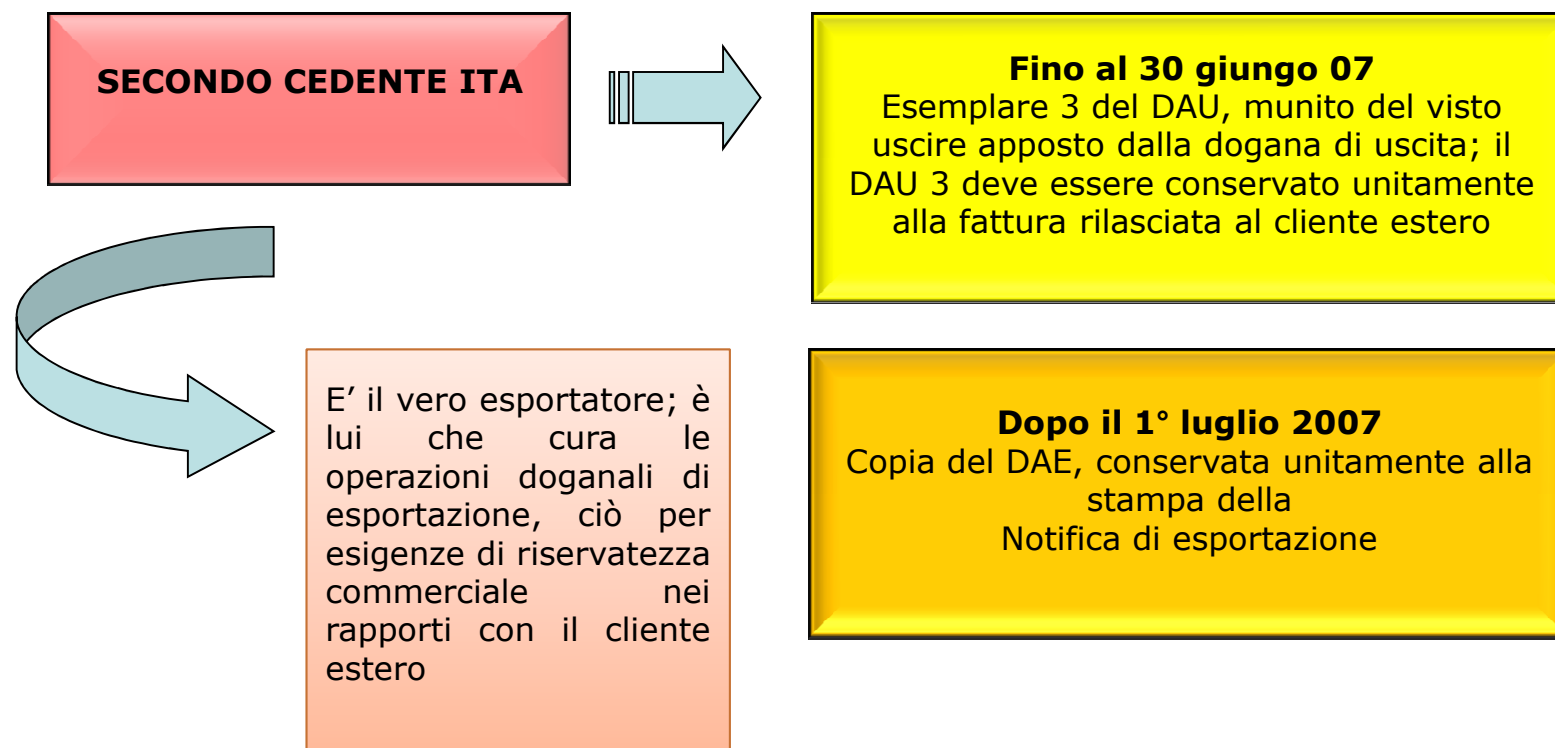
L'aspetto rilevante resta quello della materiale commissione del trasporto che deve essere attribuibile al primo cedente



Al fine di agevolare le esportazioni e salvaguardare le esigenze di riservatezza commerciale, appare logico che sarà il cessionario (secondo cedente) che opererà in dogana ed al quale verrà intestata la dichiarazione doganale, in quanto al primo cedente è solo richiesto di curare il trasporto della merce al di fuori della Ue e non l'operazione doganale di esportazione

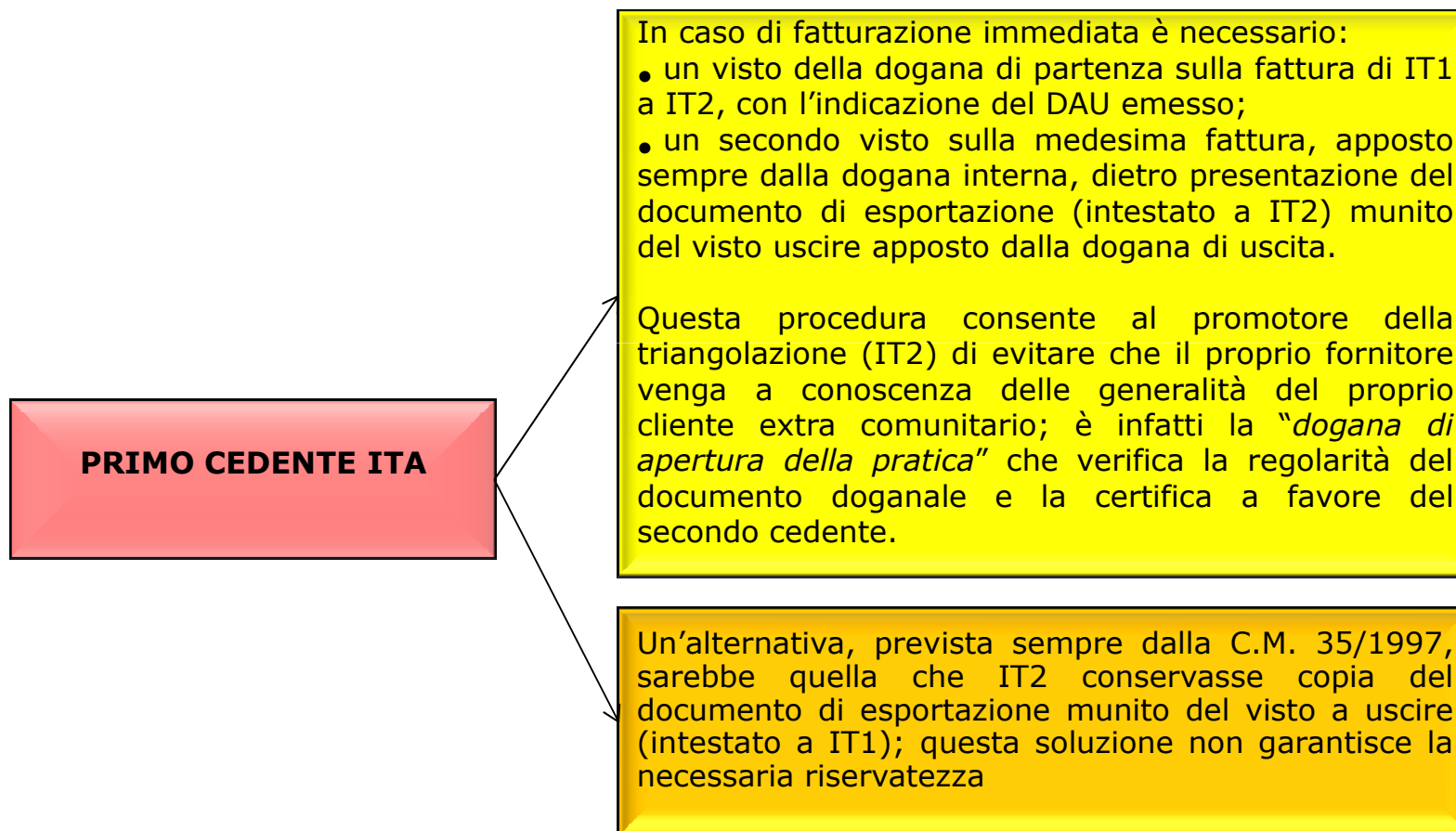
Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni triangolari, 1° co., lett. a):



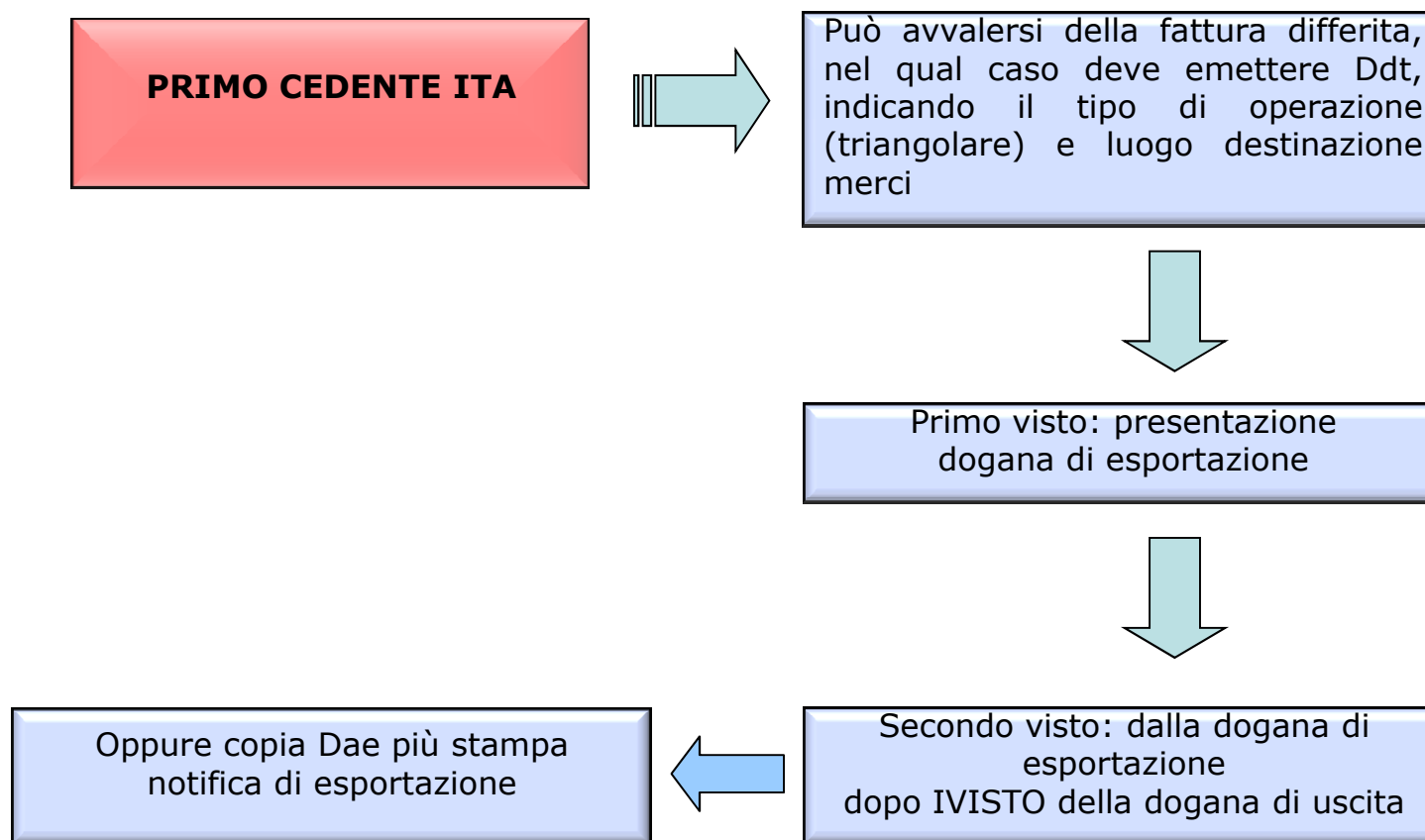
Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni triangolari, 1° co., lett. a):



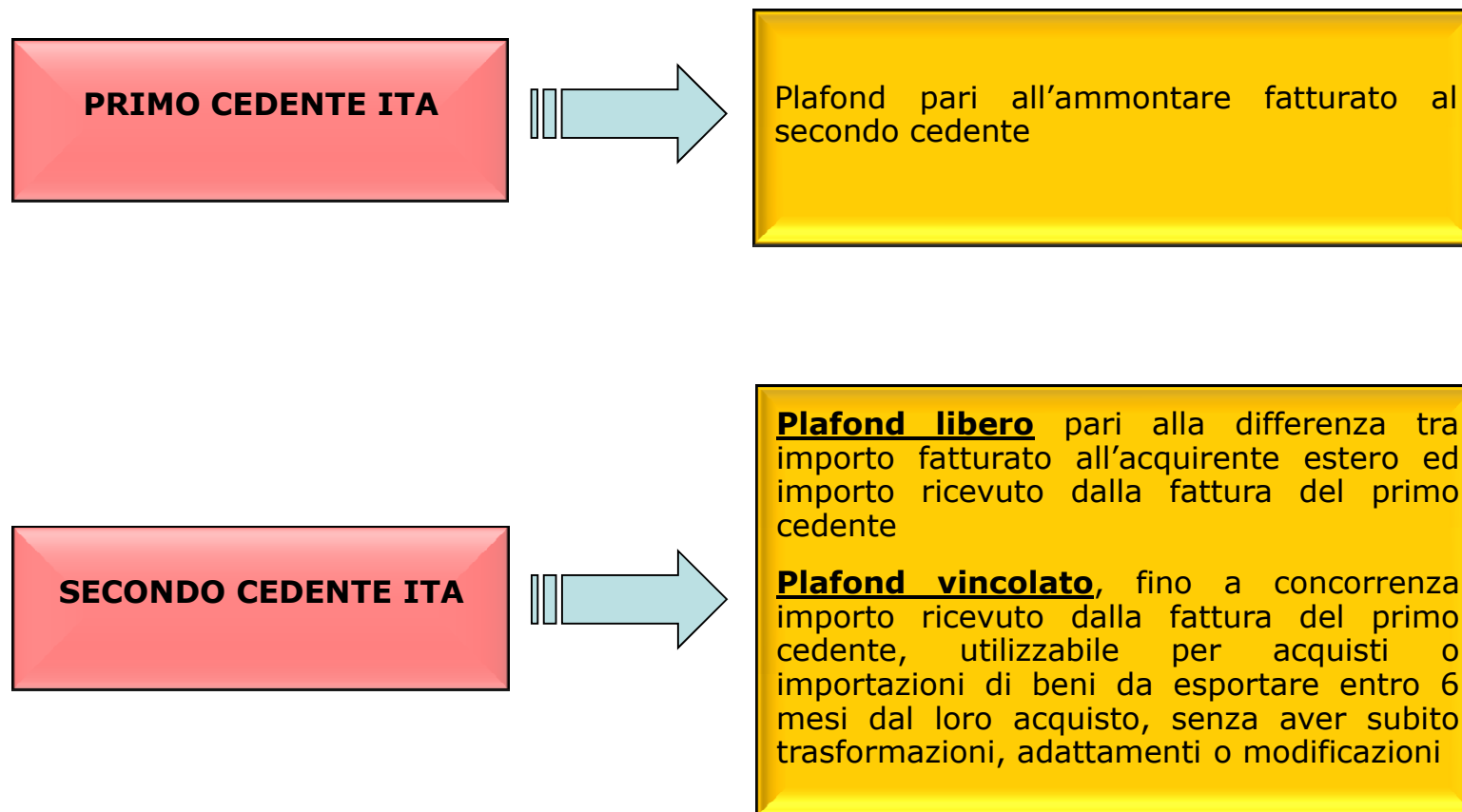
Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni triangolari, 1° co., lett. a):



Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Triangolazioni Plafond



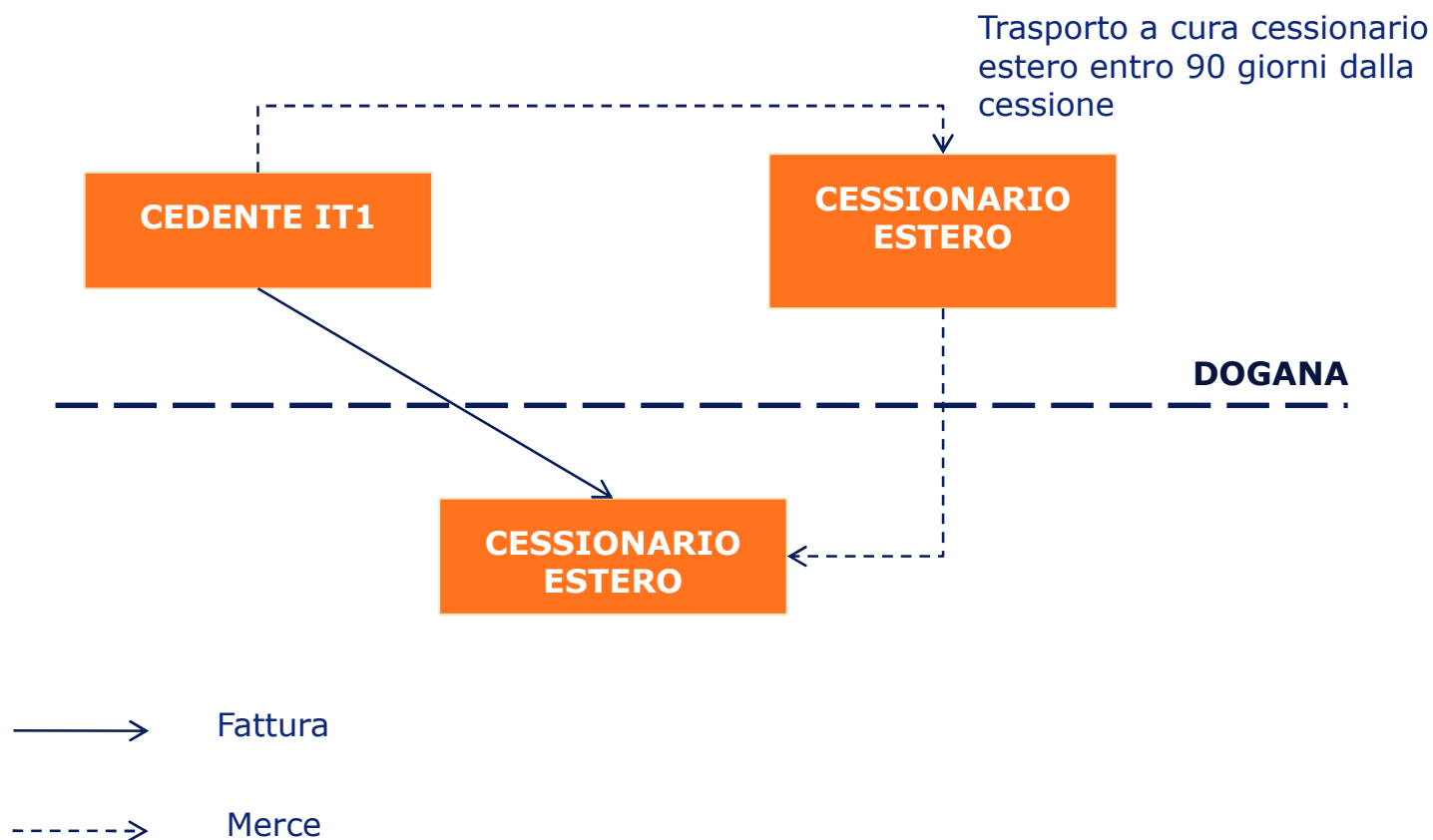
Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni improprie, 1° co., lett. b):

- È il caso in cui un operatore non residente provvede a ritirare direttamente o tramite terzi la merce presso il cedente italiano ovvero si fa consegnare i beni in un determinato punto del territorio italiano e cura poi, entro 90 giorni dalla data della consegna, il trasporto e la successiva esportazione all'estero dei beni, allo stato originario e senza far eseguire lavorazioni o trasformazioni sugli stessi
- Il trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità deve avvenire *"a cura del cessionario non residente o per suo conto"*, per cui:
 - ❑ Le cessioni con INCOTERMS appartenenti ai gruppi C e D non rientrano nella lett. b) dell'art. 8, ma nella lett. a);
 - ❑ possono, invece, rientrare nella lett. b) le cessioni con INCOTERMS appartenenti ai gruppi E ed F.

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Esportazioni improprie 1° co., lett. b)



Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

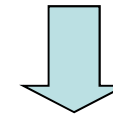
Esportazioni improprie, 1° co., lett. b):

ESPORTATORE



E' il cessionario non residente, che deve:

- Esportare la merce entro 90 giorni
- Far vidimare la fattura del cedente dalla dogana di uscita e restituirla al cedente stesso



L'esportazione non si perfeziona se:

- La merce perviene alla dogana di esportazione oltre i 90 giorni dalla data di consegna della merce; in tal caso la dogana nega l'apposizione della vidimazione su un esemplare della fattura;
- Il cessionario non residente non richieda l'apposizione della vidimazione sulla fattura del cedente o non ne curi il successivo inoltro al cedente nazionale.

In tali ipotesi, l'operazione deve essere assoggettata ad Iva da parte del cedente nazionale.

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Acconti su esportazioni:

- Il pagamento di acconti relativi a cessioni di beni destinati ad essere esportati sono "non imponibili" alle seguenti condizioni (R.M. 18.4.1975, n. 525446):
 - ❑ Al momento del pagamento di ciascuna fattura di acconto deve essere emessa fattura "*non imponibile ai sensi dell'art. 8*";
 - ❑ Al momento della consegna o spedizione dei beni cui si riferiscono gli acconti, deve essere emessa fattura non imponibile art. 8, recante il prezzo pattuito nonché gli estremi delle fatture già emesse per gli acconti; tale fattura è quindi riepilogativa e va registrata solo per la parte di corrispettivo che eccede gli acconti ricevuti;
 - ❑ Se il corrispettivo dell'esportazione è già stato interamente pagato dalle fatture di acconto, è possibile emettere una fattura riepilogativa con valore "zero" che ha la funzione di documentare l'operazione ai fini dell'espletamento delle operazioni doganali. Tale fattura va annotata distintamente nel registro delle fatture emesse e non concorre alla formazione del volume d'affari.

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

- **Cessioni verso esportatori abituali (art. 8, c. 1, lett. c)**
- Non si tratta di vere e esportazioni, bensì di operazioni il cui trattamento ai fini IVA è ad esse assimilato al fine di evitare che gli esportatori si trovino sistematicamente in posizione creditoria rispetto al sistema IVA;
- Gli esportatori abituali, ricorrendone le condizioni, possono acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'IVA, entro un dato limite annuaie (**plafond**);
- Tale "*esportazione*" non è quindi un'operazione che comporta la fuoriuscita dei beni dal territorio comunitario, bensì si tratta di un'operazione interna;
- Il cedente, pertanto, effettua un'operazione non imponibile ex art. 8, co. 1, lett. c), ma tale operazione non determina lo status di esportatore abituale, né genera plafond disponibile.

Cessioni all'esportazione (art. 8 DPR 633/72)

Cessioni verso esportatori abituali (art. 8, c. 1, lett. c)

