

L'IVA NELLE ESPORTAZIONI:

PROFILI NORMATIVI, PRASSI ED EFFETTIVITÀ DELLE OPERAZIONI

Transazioni Commerciali:
Le prove da preconstituire a fini IVA



Studio Paolo Soro
your duties, our due

Firenze, 29.03.2018

La richiesta del Cliente

- Buongiorno Dottore, devo vendere in Cina...

Gli aspetti generali da analizzare:

- Scelta del mercato sui cui entrare
- Rischio-Paese
- Contesto socio-economico
- Sistema finanziario
- Ordinamento giuridico locale e internazionale (Convenzioni, Camere di Arbitrato etc.)
- Scelte strategiche commerciali più proficue
- Individuazione di elementi di criticità del prodotto
- Scelta dell'interlocutore finanziario
- Costi di trasporto e termini di consegna dei beni (c. d. INCOTERMS o "Termini di Resa")
- Garanzie bancarie internazionali sui pagamenti
- Clausole contrattuali da predisporre e sottoscrivere
- Procedure richieste nel singolo Stato per il recupero dei crediti



Aspetto fiscale: Elemento prioritario

- Chi sono tutti i soggetti coinvolti nell'operazione (aspetto soggettivo: privati, soggetti IVA, enti)
 - Di che tipologia di vendita si tratta (aspetto oggettivo: beni, servizi)
 - Come viene mandata la merce (aspetto trasporto: a cura del fornitore, del cliente, file informatici)
 - I Paesi effettivamente interessati (aspetto territoriale: Italia, intra-UE, extra UE)
 - Quando l'operazione sarà da considerarsi conclusa (aspetto data fattura: alla partenza, in Dogana, all'arrivo, alla data del pagamento)
 - Le connesse procedure doganali (aspetto Dogana: bolletta, DAU, prova dell'esportazione)
 - Come verrà saldato il prezzo e come sarà determinato il rapporto di cambio della moneta (aspetto pagamento: unica soluzione, rateizzato, franco valuta) *
- * Esportatore Abituale / Formazione Plafond (Nota del Ministero delle Finanze 10367/1998)
- * Fatture per operazioni inesistenti?

Normativa: Art. 7 – DPR 633/1972

Territorialità dell'imposta

- *Per «soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato» si intende un **soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero**, ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute.*



- *Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, si considera **domicilio il luogo in cui si trova la sede legale**, e **residenza quello in cui si trova la sede effettiva**.*

Normativa: Art. 7 bis – DPR 633/1972

Le cessioni di beni

- *Le cessioni di beni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto **beni immobili, ovvero beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello stesso, ovvero beni mobili spediti da altro Paese membro, installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto.***

-
- *Le cessioni di **beni a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se il luogo di partenza del trasporto è ivi situato.***

Normativa: Art. 7 ter – DPR 633/1972

Le prestazioni di servizi

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

- *a) quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;*
- *b) quando sono rese a committenti non soggetti passivi, da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.*
- *Si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi a essi rese: i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni (limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività), gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni.*

Normativa: Art. 7 quater – DPR 633/1972

In deroga, si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

- a) *prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese perizie, prestazioni di agenzia, etc.*
- b) *prestazioni di trasporto di passeggeri, in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato;*
- c) *prestazioni di servizi di ristorazione e di catering, eseguite nel territorio dello Stato;*
- d) *prestazioni di ristorazione e di catering rese a bordo di navi, aerei o treni, nel corso di trasporto passeggeri effettuato all'interno della Comunità, se il luogo di partenza del trasporto è situato nel territorio dello Stato;*
- e) *prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto, messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate all'interno del territorio della Comunità.*

Normativa: Art. 7 quinquies – DPR 633/1972

In deroga:

- a) *le prestazioni di **servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili**, ivi comprese fiere ed esposizioni, le prestazioni di servizi degli organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti rese a committenti non soggetti passivi, si considerano **effettuate nel territorio dello Stato** quando le medesime attività **sono ivi materialmente svolte**. La disposizione del periodo precedente si applica anche alle prestazioni di servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, nonché alle relative prestazioni accessorie; [idem]*
- b) *le prestazioni di **servizi per l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili**, ivi comprese fiere ed esposizioni, nonché le prestazioni di servizi accessorie connesse con l'accesso, rese a committenti soggetti passivi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando ivi si svolgono le manifestazioni stesse.*

Normativa: Art. 7 sexies – DPR 633/1972

In deroga, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese a privati:

- a) *prestazioni di intermediazione in nome e per conto del cliente, quando le operazioni oggetto dell'intermediazione si considerano effettuate nel territorio dello Stato;*
- b) *prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario, in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato;*
- c) *prestazioni di trasporto intracomunitario di beni, quando iniziano nel territorio dello Stato;*
- d) *prestazioni di lavorazione, nonché le perizie, relative a beni mobili materiali e le operazioni rese in attività accessorie ai trasporti, eseguite nel territorio dello Stato;*
- e) *prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto diversi dalle imbarcazioni da diporto, quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato, sempre che siano utilizzate nell'UE; ... omissis ...*
- f) ***prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici, quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero; [per contro: committente extra-UE]***
- g) *prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero e sempre che siano utilizzate nel territorio dell'Unione europea.*

Normativa: Art. 7 septies – DPR 633/1972

In deroga, non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le seguenti prestazioni di servizi, quando sono rese a committenti privati domiciliati e residenti fuori della Comunità:

- a) *prestazioni di servizi per opere d'ingegno, diritti, marchi, brevetti, etc.*
- b) *prestazioni pubblicitarie;*
- c) ***prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale nonché quelle di elaborazione e fornitura di dati e simili;***
- d) *operazioni bancarie, finanziarie e assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione;*
- e) *messa a disposizione del personale;*
- f) *prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto;*
- g) *concessione dell'accesso a gas naturale dell'UE, energia elettrica, reti di riscaldamento o di raffreddamento;*

prestazioni di servizi inerenti all'obbligo di non esercitare interamente o parzialmente un'attività o un diritto di cui alle lettere precedenti.

Normativa: Art. 8 – DPR 633/1972

Cessioni alle esportazioni non imponibili

- a) *Cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi. I beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, a opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni...*
 - b) *Cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità economica europea **entro novanta giorni dalla consegna, a cura del cessionario non residente** o per suo conto... Cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio dell'Unione europea entro centottanta giorni dalla consegna, a cura del cessionario o per suo conto...*
 - c) *Cessioni, anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili...*
- *L'esportazione deve risultare da documento doganale, o da vidimazione apposta dall'ufficio doganale...*
 - *Le cessioni e le prestazioni sono effettuate **senza pagamento dell'imposta ai soggetti**, su loro dichiarazione scritta e sotto la loro responsabilità, nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni fatte nel corso dell'anno solare precedente. I cessionari e i commissionari possono avvalersi di tale ammontare integralmente per gli acquisti di beni che siano esportati... [Esportatori Abituali – Plafond]*

Normativa: Art. 8 bis – DPR 633/1972

Sono **assimilate** alle cessioni all'esportazione:

- a) *Cessioni di navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca...*
- b) *Cessioni di **aeromobili**, compresi i satelliti, a organi dello Stato...*
- c) *Cessioni di aeromobili che effettuano prevalentemente trasporti internazionali...*
- d) *Cessioni di **motori, componenti e parti di ricambio** di navi e aeromobili...*
- e) *Prestazioni di servizi relativi alla **costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento, arredamento, locazione e noleggio di navi e aeromobili...***

Normativa: Art. 9 – DPR 633/1972

Costituiscono **servizi internazionali non imponibili**:

- 1) **Trasporti di persone** eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero;
- 2) **Trasporti relativi a beni in esportazione**, in transito o in importazione temporanea;
- 3) **Noleggi e locazioni di navi, aeromobili, autoveicoli, vagoni ferroviari etc.**
- 4) **Servizi di spedizione e servizi accessori** relativi ai trasporti...
- 5) **Servizi di carico, scarico, trasbordo, manutenzione, stivaggio, disstivaggio, pesatura, misurazione, controllo, refrigerazione, magazzinaggio, deposito, custodia e simili**, relativi ai beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea;
- 6) **Servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari di confine...**
- 7) **Servizi di intermediazione relativi a beni in importazione, in esportazione o in transito**, a trasporti internazionali di persone o beni, ai noleggi e alle locazioni, servizi connessi delle agenzie di viaggio...
- 8) **Manipolazioni usuali eseguite nei depositi doganali;**
- 9) **Trattamenti eseguiti su beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati, nonché su beni nazionali o comunitari, destinati all'esportazione...**

Normativa: Art. 38 quater – DPR 633/1972

- 1. Le cessioni a soggetti extra-UE di beni per un importo totale, comprensivo d'IVA, superiore a Euro 154,94, destinati all'uso personale o familiare, da trasportarsi nei bagagli personali fuori dell'UE, **possono** essere effettuate senza pagamento dell'imposta. Occorre emettere fattura, e i beni devono uscire dall'UE entro il terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. L'esemplare della fattura consegnato al cessionario deve essere restituito al cedente, recante gli estremi del documento di riconoscimento, **vistato dall'Ufficio doganale di uscita entro il quarto mese successivo all'effettuazione dell'operazione**; in caso di mancata restituzione, il cedente deve procedere a **regolarizzare la fattura con l'IVA entro il mese successivo all'anzidetta scadenza.***
- 2. Per le cessioni di cui al comma 1, per le quali il cedente non si sia avvalso della facoltà ivi prevista, il cessionario ha diritto al rimborso dell'imposta pagata per rivalsa a condizione che i beni siano trasportati fuori della Comunità entro il terzo mese successivo a quello della cessione e che restituisca al cedente l'esemplare della fattura vistato dall'Ufficio doganale entro il quarto mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. **Il rimborso è effettuato dal cedente il quale ha diritto di recuperare l'imposta mediante annotazione della corrispondente variazione nel registro acquisti.***

PROCEDURE DOGANALI: CENNI

Requisito indispensabile: Prova certa passaggio frontiera (documenti Dogana – Direttiva 2006/112/CE)

Mezzi di prova per le esportazioni dirette:

- Documento doganale;
- Vidimazione dell'Ufficio Doganale su un esemplare della fattura;
- Vidimazione dell'Ufficio Doganale su un esemplare della bolla di accompagnamento, ovvero, nei casi in cui non è prevista, su un esemplare del documento di trasporto;
- Modi stabiliti con Decreto Ministeriale 34/1977, nel caso di esportazione tramite servizio postale: vidimazione, mediante bollo a calendario, dell'Ufficio Postale sulla fattura di acquisto dei beni esportati (Art. 5 DM 34/1977)

Mezzo di prova per le esportazioni indirette:

- Vidimazione dell'Ufficio Doganale o dell'Ufficio Postale su un esemplare della fattura.

PROCEDURE DOGANALI: CENNI

Dogana di esportazione non riceve messaggio “risultati di uscita” della Dogana di confine



Procedura art. 796-quinquies-bis DAC (Disposizioni Attuazione Codice Doganale Comunitario)

- avviata dal soggetto esportatore o dalla stessa Dogana di esportazione
- ultimata entro 150 giorni dalla data di svincolo della merce



Dogana annulla dichiarazione esportazione (art. 796-sexies, DAC)
informa il soggetto esportatore

PROCEDURE DOGANALI: CENNI

Esportatore = prove ex art. 346 TULD Testo Unico della Legislazione Doganale:

- attestazioni e certificazioni rilasciate da Dogana o da altre Pubbliche Amministrazioni dello Stato estero di destinazione della merce
- idonei documenti di trasporto internazionale
- attestazioni delle Autorità estere sui documenti doganali emessi per scortare le merci introdotte nel territorio doganale

ATTENZIONE!

Mezzi probatori certi e incontrovertibili, provenienti da Autorità Pubbliche

No documenti privati (documentazione bancaria pagamento, polizze di carico e simili)

PROCEDURE DOGANALI: CENNI

Ordinaria Procedura Doganale

- Presentazione alla Dogana delle merci con la dichiarazione doganale
 - Registrazione della dichiarazione
 - Pagamento dei diritti
 - Controllo della dichiarazione e dei documenti allegati
 - Eventuale verifica fisica della merce
 - Rilascio della merce
- ★ Operazione effettuata presso l'impresa cedente (indennità "fuori circuito")

PROCEDURE DOGANALI: CENNI

Dichiarazione Doganale

Compilazione

Proprietario dei beni

Dipendente delegato non iscritto albo

Spedizioniere doganale iscritto albo

Scritta in una delle lingue ufficiali della Comunità

Rilevanza fondamentale

Formulario denominato DAU (Documento Amministrativo Unico)

PROCEDURE DOGANALI: CENNI

★ DAU

Regime doganale prescelto

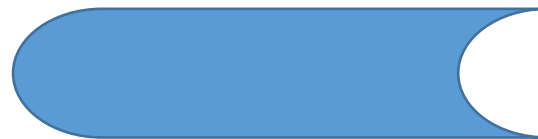
Tipologia di merci movimentate

Divieti economici e misure adottate

Garanzia prestata (globale o isolata) o esonero

Firma accettazione funzionario

«Bolletta Registrata»



PROCEDURE DOGANALI: CENNI

CONTROLLARE:

“Timbro CONALBI” (timbro a calendario bi-stemma)

Nominativo Ufficio competente

Tipo controllo: documentale “CD”, visita merce “VM”, nessun controllo “NC”

Fondamentale prova esportazione: Timbro uscita merce dall’UE

NB: Tutti gli atti compiuti dalla Dogana riscontrabili sulla bolletta



Eccezione: Dichiarazione verbale merci non commerciali, modico valore
(beni a seguito di viaggiatori o inviati a privati)

PROCEDURE DOGANALI: CENNI

RIASSUNTO REGOLE PRINCIPALI

Prova esportazione = «Visto Uscire» apposto dalla Dogana sul DAU

Regola di base:

➔ No fatturazione differita all'arrivo Extra-UE = Richiesta fattura in Dogana

Esportazioni dirette tramite commissionario

Esportazioni in triangolazione

Si fattura differita

PROCEDURE DOGANALI: CENNI

Nota 25515/RU del 5 marzo 2018 – Agenzia delle Dogane



L'utilizzo del Documento di Trasporto Elettronico (ETD) è soggetto ad autorizzazione e, pertanto, la relativa domanda deve essere presentata attraverso il nuovo sistema informatico unionale delle decisioni doganali (Customs Decisions System – CDS), all'Ufficio regimi doganali e traffici di confine della Direzione Centrale, preposto all'accettazione della richiesta, e al rilascio della relativa decisione.

Circolare 16/D-2015 – Agenzia delle Dogane



Le Autorità doganali hanno poteri di verifica anche in materia di Transfer Price, nel momento del passaggio di beni “infra-gruppo”; nonché di attivazione della connessa eventuale attività di ruling.

CONSIGLIO

Particolare complessità procedure doganali > PMI servirsi di spedizionieri internazionali specializzati

Cessioni Beni Mobili

Esportazioni Dirette = Consegna effettuata dal fornitore italiano al cessionario extracomunitario

Esportazioni Indirette = Consegna effettuata in Italia a cessionario (o suo incaricato)

Condizioni Non Imponibilità IVA



1. Beni spediti o trasportati al di fuori del territorio comunitario (Esportazione provata dai visti doganali)
2. Effettivo trasferimento proprietà (o altro diritto reale) beni esportati

Momento effettuazione operazione



Dichiarazione doganale accettata





Non rileva data partenza merce



Emissione Fattura «Ufficiale»

Cessioni Beni Mobili – Esempio 1

Cedente		Soggetto IVA (ITA)
Cessionario		Privato (RUSSIA)
Trasporto		Cedente

 Azienda cedente conserva copia bolletta doganale ingresso beni Russia

Esportazione Diretta Non Imponibile IVA

Annotazione:

Non Imponibile IVA ex art. 8, c. 1, lettera a), DPR 633/1972 (rif. art. 21, c. 6 / 6 bis, DPR 633/1972)



Raccomandazione: Attenzione ai dazi doganali del Paese di arrivo

Cessioni Beni Mobili – Esempio 2

Cedente

Soggetto IVA (ITA)

Cessionario

Soggetto IVA (BRASILE)

Trasporto

Cessionario / Vettore incaricato



Condizione: Spedizione entro 90 giorni consegna merce

Esportazione Indiretta Non Imponibile IVA

Annotazione:

Non Imponibile IVA ex art. 8, c. 1, lettera b), DPR 633/1972 (rif. art. 21, c. 6 / 6 bis, DPR 633/1972)



Cessionario non restituisce copia bolletta ingresso Brasile vistata



Cedente regolarizza fattura con IVA (Circolare 50/E/2002 Agenzia Dogane)

Cessioni Beni Mobili – Esempio 3

Cedente

Cessionario

Trasporto



Condizioni:



Soggetto IVA (ITA)

Privato (CANADA)

Cessionario (privatamente)

Trasporto bagagli privati entro 90 giorni acquisto

Beni per uso personale / familiare

Importo complessivo (IVA inclusa) > Euro 154,94

Esportazione Indiretta Non Imponibile IVA

Annotazione:

Non Imponibile IVA ex art. 38 quater, DPR 633/1972 (rif. art. 21, c. 6 / 6 bis, DPR 633/1972)

Cessioni Beni Mobili – Esempio 3 (*segue*)

Procedura 1:

Fattura vistata restituita al cedente entro il quarto mese successivo operazione

Procedura 2:

- i. Fattura emessa con IVA al momento della vendita in Italia
- ii. Privato canadese trasporta i beni fuori dall'UE entro 3 mesi
- iii. Entro 4 mesi privato canadese consegna fattura (“visto uscire”) Dogana UE uscita
- iv. Cedente italiano rimborsa al privato canadese IVA anticipata e annota Reg. Acquisti



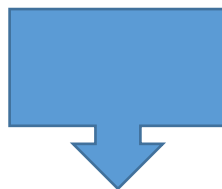
Opzione consumatori: Procedura tramite società Tax-Free / Tax-Refund

Prestazioni di servizi

Rilevanza:

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'OPERAZIONE

Regola generale: Data ultimazione prestazione (art. 6, c. 6, DPR 633/1972)



Eccezioni:

- i. Pagamento parziale del corrispettivo = effettuazione operazione con riferimento importo versato
 - ii. Prestazioni a carattere continuativo = Data maturazione corrispettivi
- Acquisto da soggetto passivo IVA italiano: Ultimazione prestazione con emissione qualunque documento del fornitore effettivo straniero, volto a certificare l'operazione (Circolare 16/E/2013 – Agenzia delle Entrate)

Prestazioni di Servizi – Esempio 1

Prestatore

Tipologia

Committente



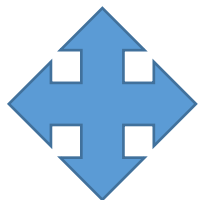
Soggetto IVA (ITA)

Servizi generici

Privato (USA)

Regola generale:

Tassazione nello Stato di stabilimento del Prestatore



Emissione fattura ordinaria = Imponibile IVA 22%

Prestazioni di Servizi – Esempio 1 (*deroghe*)

Prestazioni consulenza e assistenza tecnica o legale, elaborazione e fornitura dati e simili

Art. 7-septies, c. 1, lettera c), DPR 633/1972: Non si considerano svolte nel territorio dello Stato

[Fuori campo IVA]

I CASO - Prestatore Avvocato

Emissione parcella senza IVA

- Annotazione: Operazione non soggetta ex art. 7-septies, c. 1, lettera c), DPR 633/1972 (rif. art. 21, commi 6 / 6 bis, DPR 633/1972)

II CASO – Prestatore Commercialista

Dubbi



Prestazioni di Servizi – Esempio 1 (*deroghe*)

Esempi:

- i. Cittadino cinese si rivolge a commercialista italiano per conoscere la normativa locale in previsione di futuri investimenti
- ii. Cittadino indiano deve essere assunto da datore di lavoro italiano e chiede assistenza a commercialista italiano
- iii. Cittadino italiano, fiscalmente residente e domiciliato (*rectius*, stabilito) in Svizzera, si rivolge a commercialista italiano per sapere se ha obblighi dichiarativi in Italia

Rilevanza = Tipologia Prestazione; non qualifica prestatore

Nulla vieta che un commercialista possa indicare in parcella una causale del tipo:

- i. consulenza e assistenza tecnica
- ii. consulenza e assistenza legale (*Privato Extra-UE bloccato alla Dogana*)
- iii. consulenza per l'elaborazione dati Contestazione causale generica? Entità e natura servizi resi

Prestazioni di Servizi – Esempio 1 (*deroghe*)

Parere personale

Valutazione caso specifico



(se possibile) Interpello ordinario: applicazione disposizioni di incerta interpretazione riguardo un caso concreto e personale; chiarimenti in ordine alla corretta qualificazione della fattispecie

Interpretazione fondata su ratio articolo porta a includere nella deroga l'attività del Commercialista:

Tutti gli altri servizi intellettuali vanno in deroga, incluse le prestazioni contabili «*elaborazione e fornitura dati*» (seppure non viene espressamente specificata la consulenza fiscale)

Comportamento suggerito:

- Causale in parcella: *Consulenza e assistenza tecnica professionale specializzata, prestata a soggetto privato non residente e non stabilito nel territorio UE, in materia di normative nazionali e internazionali*
- Annotazione in parcella: *Fuori campo IVA / Non soggetta, ex art. 7-septies, DPR 633/1972*

Prestazioni di Servizi – Esempio 2

Prestatore
Tipologia
Committente



Soggetto IVA (ITA)
Servizi generici
Soggetto IVA (ARGENTINA)

Regola:

Tassazione nello Stato di stabilimento del Committente

Fattura senza IVA

Annotazione:

Operazione non soggetta ex art. 7-ter, c. 1, lettera a), DPR 633/1972 (rif. art. 21, commi 6 / 6 bis, DPR 633/1972)

NB: Operazione svolta in Italia a soggetto IVA Extra-UE stabilito in Italia

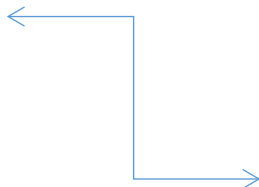
esempio: stabile organizzazione — Fattura ordinaria imponibile IVA 22%

Prestazioni di Servizi – Esempio 3

E-COMMERCE DIRETTO (B2B – B2C)

Tutte le fasi della transazione (dall'ordine, alla prestazione e al pagamento) avvengono on-line

Regola:



Luogo di stabilimento del committente (7-ter / deroga: 7-sexies)

Non rilevano in Italia tali prestazioni fornite da soggetto IVA «italiano»

Fattura senza IVA

Annotazione operazione B2B: (resa a soggetto passivo «non stabilito»)

Operazione non soggetta ex art. 7-ter, c. 1, lettera a), DPR 633/1972

(rif. art. 21, c. 6 / 6 bis, DPR 633/1972)

Annotazione operazione B2C: (resa a privato «non stabilito» – servizi in deroga)

Operazione non soggetta ex art. 7-sexies, c. 1, lettere f), DPR 633/1972

(rif. art. 21, c. 6 / 6 bis, DPR 633/1972)

Prestazioni di Servizi – E-Commerce

Elenco indicativo dei servizi forniti per via elettronica

(Allegato II della Direttiva 2006/112/CE)

- Fornitura di siti web e web-hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature
- Fornitura di software e relativo aggiornamento
- Fornitura di immagini, testi e informazioni, e messa a disposizione di basi di dati;
- Fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento
- Fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza

Prestazioni di Servizi – E-Commerce

Nuove Regole Consiglio UE (Dicembre 2017)

- Estensione dell'attuale Mini One Stop Shop (MOSS) per la registrazione IVA delle vendite a distanza
- Creazione di un nuovo portale per le vendite a distanza da Paesi terzi con un valore inferiore a Euro 150,00
- Possibilità, per start-up e PMI, al di sotto di Euro 10.000,00 di vendite online annuali transfrontaliere, di continuare ad applicare le norme nazionali sull'IVA
- Rimozione dell'esenzione per le spedizioni dall'esterno dell'UE di importo inferiore a Euro 22,00

Agenda:

- I Fase = Entro 31/12/2018
- II Fase = Entro 31/12/2020



Applicazione Regolamento = 01/01/2021

Cessioni Gratuite / Rilevanti IVA

Le cessioni gratuite di beni (la cui produzione o commercio rientra nell'attività propria dell'impresa; per i quali è stata operata la detrazione IVA all'acquisto), costituiscono operazioni rilevanti a fini IVA (come cessioni a titolo oneroso).

Se effettuate verso clienti Extra-UE, configurano operazioni all'esportazione.

Adempimenti:

- Emissione fattura al cliente Extra-UE (operazione rilevante ai fini IVA)
- Annotazione: *Operazione non imponibile, ex art. 8, c. 1, lett. a), DPR 633/1972*
- Indicazione prezzo acquisto o costo beni al momento dell'operazione [art. 13, c. 2, lett. c), DPR 633/1972]
- Precisazione in fattura: *Omaggi ceduti a titolo gratuito*
- Compimento consuete formalità doganali

Cessioni Gratuite / Non Rilevanti IVA

Le cessioni gratuite di beni non prodotti né commercializzati dall'impresa, di valore unitario non superiore a Euro 50,00; cessioni gratuite di beni acquistati senza detrazione dell'imposta

Se effettuate verso clienti Extra-UE, necessitano comunque di adempimenti doganali.

Adempimenti:

- Non si emette fattura soggetta a registrazione in contabilità, trattandosi di operazione fuori campo IVA per mancanza del presupposto oggettivo
- Vanno espletate le procedure doganali: lista valorizzata redatta su carta intestata dell'impresa (o emissione di fattura pro-forma), con indicazione dei beni ceduti in omaggio e del loro valore



NOTA: I beni esportati a titolo gratuito (procedura doganale “franco valuta”), pur costituendo cessioni all'esportazione, non rilevano ai fini dell'attribuzione, in capo al soggetto esportatore, della qualifica di “esportatore abituale”; né per la formazione del “plafond”, considerata l'assenza di un corrispettivo.

Esportazioni e Spesometro

Adempimento complesso inutile e pericoloso: l'evasore non emette fattura

Operazioni non incluse:

- Esportazioni dirette di cui all'art. 8 c. 1 lett. a) e b) DPR 633/72
- Note di variazione relative a operazioni Extra-UE
(Esempio: Note di Credito Extra-UE)
- Operazioni non rilevanti IVA, fuori campo per mancanza di uno dei requisiti essenziali: soggettivo / oggettivo (non soggette a fatturazione e/o a certificazione fiscale)

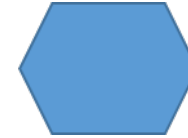
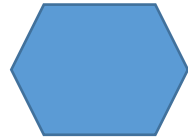
Compilazione Dati Operazioni Extra-UE:

- Cessioni beni a soggetti Extra-UE (in quanto operazioni non imponibili IVA):
Indicazione Campo Natura – Codice N3
- Prestazione servizi a soggetti Extra-UE (in quanto operazioni non soggette a IVA –
requisito di territorialità): Indicazione Campo Natura - Codice N2

Esportazioni e Spesometro

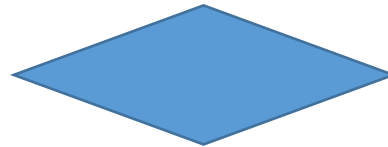
Le Bollette Doganali

Note Agenzia:



- Campi "Identificativo Paese" e "Identificativo Fiscale" del cedente/prestatore sono obbligatori
- Elemento informativo "Identificativo Paese" = Codice Paese extracomunitario: No controlli "Identificativo Fiscale"

Dati da riportare:



- Numero progressivo, ditta, denominazione o ragione sociale del cedente/prestatore (nome/cognome se non si tratta di imprese, società o enti), imponibile e imposta distinti secondo l'aliquota

Semplificazioni 2017 valide anche nel 2018:

Sezione «CedentePrestatoreDTR»: «IdFiscaleIVA-IdPaese» = "OO" «IdFiscaleIVAIdCodice» 11 "9"

Effettività delle Esportazioni

Elemento indispensabile



Trasferimento definitivo proprietà

Interpello Agenzia Entrate

Merci esportate «Franco Valuta» presso deposito controllata e fatturate successivamente: all'atto del trasferimento effettivo al cliente Extra-UE – Formazione plafond in data fattura

Risposta Agenzia Entrate

- *Il trasferimento della proprietà non deve necessariamente avvenire anteriormente al trasporto della merce all'estero, ben potendo la stessa essere previamente inviata all'estero per essere lì successivamente ceduta secondo i preventivi accordi di vendita stipulati con il cliente estero.*
- *La merce inviata all'estero deve essere, fin dall'inizio, contrattualmente vincolata alla cessione verso l'individuato cliente Extra-UE e la fattura (non imponibile ex art. 8) si emette al momento del trasferimento*
- *Il plafond si costituisce alla data e nella misura in cui viene emessa la fattura di cessione della merce*

Corte di Giustizia 19.12.2013 – C-563/12

Dimostrazione che i beni sono usciti dall'UE entro 90 giorni = Termine Perentorio?

Premesse:

- La norma non prevede una condizione recante un termine perentorio
- Necessario dimostrare che i beni sono usciti dall'UE (onere contribuente)
- Gli Stati membri possono stabilire un termine ragionevole per le esportazioni (verifica effettiva uscita dei beni dall'UE; contrasto elusione ed evasione)
- Il termine non deve implicare conseguenze che eccedono quanto necessario a tal fine

Principio: Certezza del diritto, proporzionalità, tutela legittimo affidamento

Conclusione

Una normativa nazionale che assoggetta l'esenzione all'esportazione a un termine di uscita, con l'obiettivo, in particolare, di lottare contro l'elusione e l'evasione fiscale, senza per questo consentire al soggetto passivo di dimostrare, al fine di beneficiare di tale esenzione, che la condizione di uscita è stata soddisfatta dopo lo scadere di tale termine, e senza prevedere un diritto del soggetto passivo al rimborso dell'IVA già corrisposta in ragione del non rispetto del termine, qualora sia fornita la prova che la merce ha lasciato il territorio doganale dell'Unione, eccede quanto necessario per il conseguimento di detto obiettivo.



Corte di Giustizia 08.05.2013 – C-271/12

Impossibilità di regolarizzare fatture errate/incomplete dopo diniego Amministrazione

Premesse:

Il sistema comune dell'IVA non vieta di procedere alla rettifica di fatture erranee, quando:

- a) Sono soddisfatte tutte le condizioni sostanziali per beneficiare del diritto alla detrazione dell'IVA*
- b) Le rettifiche sono effettuate prima dell'adozione di provvedimenti da parte dell'Amministrazione*



Conclusione:

Il principio di neutralità dell'IVA non osta al fatto che l'Amministrazione Finanziaria neghi il rimborso dell'imposta versata quando, in presenza di prestazioni di servizi effettivamente rese (con IVA esigibile correttamente versata), l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA addebitata è stato negato al committente degli stessi servizi per irregolarità contestate nelle fatture emesse dal prestatore.

GRAZIE PER LA CORTESE ATTENZIONE !

Studio Paolo Soro

Dottore Commercialista Revisore Legale

Via Ferdinando Galiani, 5 – 00191 – Roma

Via Roberto Lepetit, 10 – 20124 – Milano

Via Ada Negri, 12 – 09127 – Cagliari

Via Lorenzo Perosi, 4 – 30174 – Venezia

Fax: +39 070 65 50 90 – Tel: +39 339 66 33 707

paolosoro@paolosoro.it paolosoro@pec.paolosoro.it

our due

www.paolosoro.it