



UNIONCAMERE
CALABRIA



Aspetti fiscali legati all'esportazione dei prodotti

Marco Peirola, *Dottore commercialista in Torino*

Torino, 6 dicembre 2023



LABORATORIO CHIMICO
CAMERA DI COMMERCIO TORINO



CENTRO ESTERO INTERNAZIONALIZZAZIONE
PIEMONTE *Agency for Investments, Export and Tourism*

Promoted by Regione Piemonte and Chambers of Commerce

CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE

ESPORTAZIONI DIRETTE

1

PROPRIE → ART. 8 co. 1 lett. A)

2

IMPROPRIE → ART. 8 co. 1 lett. B)

3

TRIANGOLARI → ART. 8 co. lett. A)

4

CONGIUNTE → ART. 8 CO. 1 LETT. A) + ART. 9 co. 1 N. 9 o ART.7-ter/a

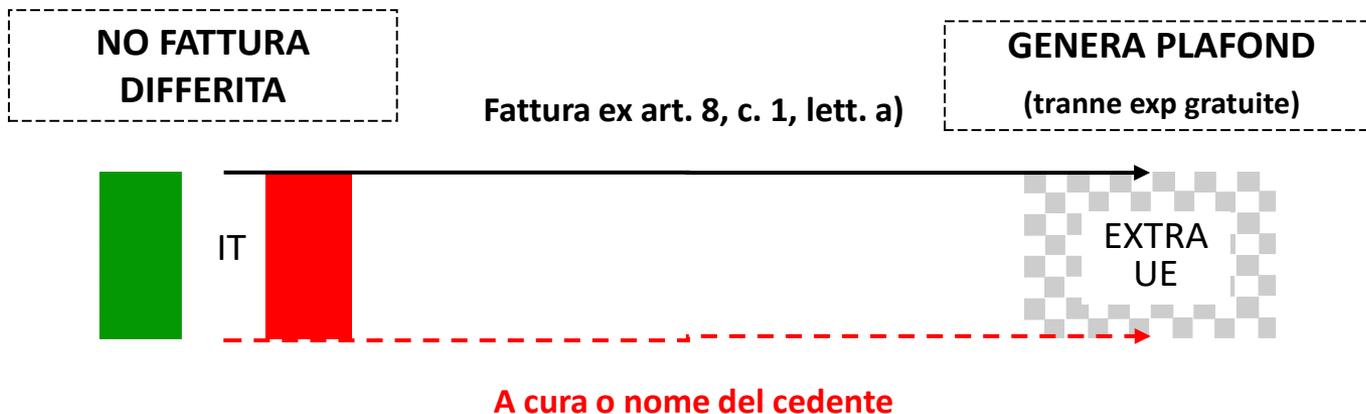
ESPORTAZIONI INDIRETTE

5

VENDITA AD ESPORTATORI ABITUALI → ART. 8 co. 1 lett. C)

CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE (ART. 8, COMMA 1, D.P.R. 633/1972)	
Cessioni di beni, anche tramite commissionario, eseguite mediante trasporto/spedizione di beni fuori del territorio della UE, a cura o a nome del cedente o del commissionario, anche per incarico del proprio cessionario o commissionario	lett. a)
Cessioni di beni con trasporto/spedizione fuori del territorio della UE entro 90 giorni dalla consegna, a cura del cessionario non residente o per suo conto , ad eccezione dei beni destinati a dotazione o provvista di bordo di imbarcazioni o navi da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato e dei beni da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio della UE	lett. b)
Cessioni di beni con trasporto/spedizione fuori del territorio della UE entro 180 giorni dalla consegna, a cura del cessionario o per suo conto , effettuate, secondo le modalità stabilite con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, nei confronti delle Amministrazioni pubbliche e dei soggetti della cooperazione allo sviluppo iscritti in apposito elenco, in attuazione di finalità umanitarie, comprese quelle dirette a realizzare programmi di cooperazione allo sviluppo	lett. b-bis)
Cessioni, anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e prestazioni di servizi rese a soggetti che , avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare , anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta	lett. c)

ESPORTAZIONI PROPRIE



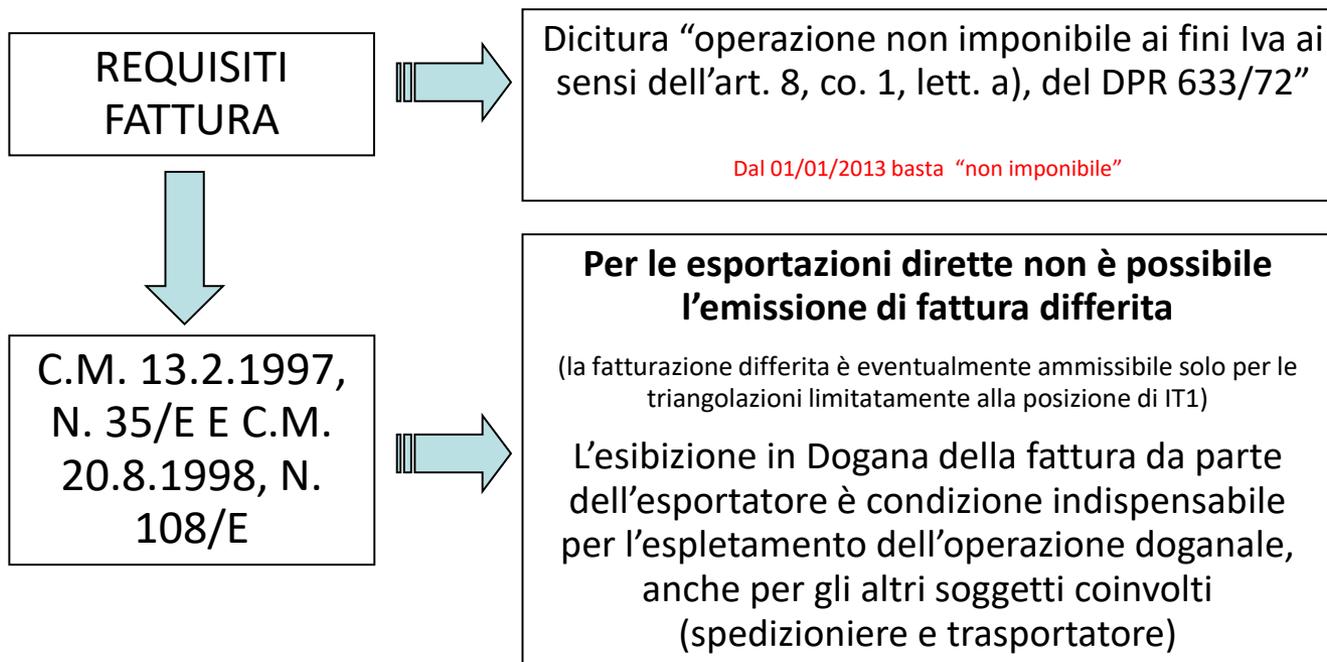
Trasferimento proprietà o altro diritto reale di godimento

Uscita dal territorio comunitario con prova doganale

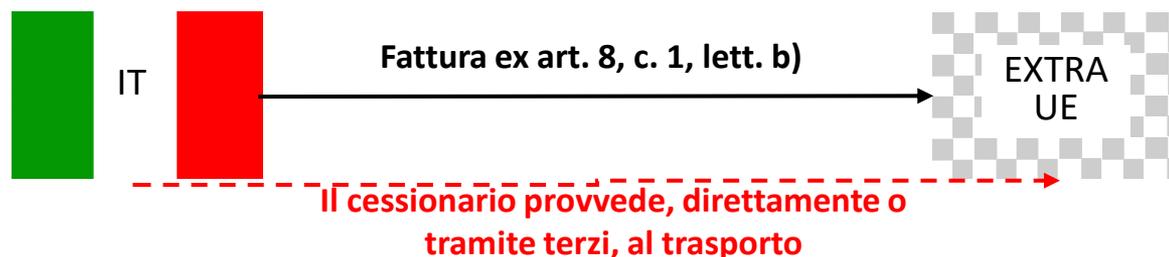
Trasporto/spedizione a cura o nome del cedente (o dei commissionari)

N.B. Se il trasporto o spedizione avviene, invece, a cura o per conto del cessionario non residente si ricade nella lettera b)

ESPORTAZIONI PROPRIE



ESPORTAZIONI IMPROPRIE



NO lavorazioni in Italia (esportazione allo stato originario - C.M. 35/E/97)

Esportazione entro **90 gg.** dalla consegna

E per il mancato rispetto del termine ?

NON destinati a dotazione o provvista di bordo di imbarcazioni, navi da diporto, aeromobili e altri mezzi di trasporto privati

NO a turisti che trasportano i beni stessi nei bagagli personali (art. 38-quater)

ESPORTAZIONI IMPROPRIE

ART. 8, C. 1, LETT. B), DPR 633/72



Art. 7 D.Lgs 471/97

Sanzioni per mancata esportazione nei 90 gg

Chi effettua cessioni di beni senza addebito d'imposta, ai sensi dell'articolo 8, primo comma, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relativo alle cessioni all'esportazione, è punito con la sanzione amministrativa dal **cinquanta al cento per cento del tributo**, qualora il trasporto o la spedizione fuori del territorio dell'Unione europea non avvenga nel termine ivi prescritto. **La sanzione non si applica se, nei trenta giorni successivi, viene eseguito, previa regolarizzazione della fattura, il versamento dell'imposta.**

Esimente in caso di regolarizzazione

A seguito della regolarizzazione l'operazione diventa imponibile fin dall'origine (C.M. 50/E/2002)

C.M. 23/E/98 cap. I § 3.2

... Lo stesso cedente ove non sia in grado di provare l'avvenuto trasporto o spedizione, è altresì soggetto al pagamento dell'imposta ...

... TUTTAVIA

POSIZIONE CORTE DI GIUSTIZIA 19.12.13 C-563/12



- **CONTRARIO AI PRINCIPI COMUNITARI SE DAL MERO SUPERAMENTO DEI 90 GG DERIVI IMPONIBILITA' DELL'OPERAZIONE**
- **SI DEVE CONSENTIRE DI POTER DIMOSTRARE FUORIUSCITA DEI BENI ANCHE OLTRE IL TERMINE DI 90 GG. CON MANTENIMENTO REGIME DI NON IMPONIBILITA'**

Agenzia entrate

C.M. 98/E del
10/11/2014

- NO IVA SE IL FORNITORE DIMOSTRA CHE LA MERCE COMUNQUE E' USCITA (ANCHE DOPO I 90 GG)
- POSSIBILITA' RECUPERO (ART. 26 CO2) IVA VERSATA IN PRESENZA DI PROVA SUCCESSIVA AI 90 GG (OPPURE ISTANZA RIMBORSO)
- IL TERMINE DI 90 GIORNI NON CONTRASTA CON LA DIRETTIVA
- SE MERCE E' ESPORTATA OLTRE I 90 GG MA COMUNQUE ENTRO I SUCCESSIVI 30 IL CONTRIBUENTE POTRA' ESIMERSI DAL VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SENZA INCORRERE IN SANZINI

!!

TRIANGOLARE NAZIONALE ALL'ESPORTAZIONE



E' essenziale che i beni escano dal territorio comunitario senza entrare nella disponibilità di IT2 e che ciò risulti, secondo la volontà delle parti, dalla rappresentanza documentale.

Ma chi cura e/o paga il trasporto fuori dal territorio UE ?

N.B. Non deve essere l'extra UE

ACCONTI SU ESPORTAZIONE E FATTURAZIONE

Il pagamento di acconti relativi a cessioni di beni destinati ad essere esportati sono “non imponibili” ex art. 8 alle seguenti condizioni (R.M. 18.4.1975, n. 525446; **R.M. 7/9/1998 n. 125/E**):

Al momento del pagamento di ciascun 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 non compreso negli 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

Fattura
acconto

Fattura
rieepilogativa
alla
consegna

Fattura
rieepilogativa
a zero

ACCONTI ESPORTAZIONE E CASSAZIONE

CASSAZIONE 22/5/2015 n. 10606

Il caso contestato dall'AF

Fatturazione non imponibile art. 8 di un **acconto relativo alla cessione ad una società estera di un macchinario destinato all'esportazione extra UE**. Dai fatti in causa si desume che, in sede di verifica, era stata pretesa l'applicazione dell'Iva rilevando che il macchinario (per il quale peraltro non era ancora stato fatturato il saldo) **si trovava in deposito in Italia presso una diversa società del gruppo**.

Nei primi due gradi di giudizio il contribuente è risultato vittorioso:

- in CPT ottenendo l'annullamento dell'avviso di accertamento in funzione della destinazione all'esportazione del macchinario;
- in CTR vedendo respinto l'appello dell'Ufficio rilevando, contrariamente a quanto sostenuto dall'Agenzia, da una parte, che l'operazione di cessione era vera e reale in quanto il macchinario che ne era oggetto esisteva e, dall'altra, che mancando la comprova dell'uscita dal territorio nazionale o comunque del pagamento del saldo pattuito, la dazione era da ritenere "esente (esclusa, nda) in ragione di una non meglio specificata natura finanziaria".

Ribaltati, invece, gli esiti nel ricorso per Cassazione promosso dall'Agenzia che ha visto cassata la sentenza della CTR con l'affermazione del seguente principio di diritto:

*"E esibibile l'imposta sul valore aggiunto concernente la cessione di un bene mobile **del quale non sia provata la destinazione all'esportazione**, anche prima della consegna di questo, qualora sia versato un acconto sul prezzo, purché il bene oggetto della cessione sia specificatamente individuato".*

Acquisti senza applicazione dell'IVA da parte degli esportatori abituali

- ❑ L'art. 8, comma 2, D.P.R. 633/1972 consente agli operatori che effettuano cessioni all'esportazione di effettuare, **previa presentazione della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate**, acquisti e importazioni senza il pagamento dell'IVA, nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni di cui sopra, poste in essere **nel corso dell'anno precedente ovvero nei dodici mesi precedenti** (cd. "plafond", rispettivamente "fisso" o "solare" e "mobile" o "mensile")

- ❑ Come previsto dall'art. 1, comma 1, lett. a), D.L. 746/1983, ciò a condizione che l'ammontare di tali corrispettivi sia **superiore al 10% del volume d'affari "rettificato"**, vale a dire corrispondente a quello dell'art. 20 del D.P.R. n. 633/1972 **al netto**:
 - delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale
 - delle operazioni di cui all'art. 21, comma 6-bis, D.P.R. 633/1972

- L'art. 41, comma 4, D.L. n. 331/1993 stabilisce che i **corrispettivi delle cessioni intracomunitarie** concorrono alla determinazione del plafond e all'acquisizione dello status di esportatore abituale

- Analoga facoltà di acquistare senza pagamento dell'imposta è riconosciuta ai soggetti che effettuano **operazioni assimilate alle esportazioni nonché servizi internazionali** di cui, rispettivamente, agli artt. 8-bis e 9 D.P.R. 633/1972, nei limiti dei corrispettivi relativi alle predette operazioni (si veda il penultimo comma dei citati artt. 8-bis e 9 del D.P.R. 633/1972)

Più in generale, le **operazioni rilevanti** ai fini del plafond e della qualifica di esportatore abituale sono quelle che devono essere indicate nel **rigo VE30** del modello di dichiarazione IVA annuale, mentre non rilevano ai fini in esame quelle da riportare nel rigo VE32

VOLUME D’AFFARI “RETTIFICATO” (RIGO VE50 – RIGO VE34)	
VOLUME D’AFFARI	Operazioni imponibili (righe da VE1 a VE26)
	+ operazioni che concorrono alla formazione del <i>plafond</i> (rigo VE30)
	+ operazioni non imponibili per effetto della dichiarazione d’intento (rigo VE31)
	+ altre operazioni non imponibili (rigo VE32)
	+ operazioni esenti <i>ex art. 10</i> del DPR 633/72 (rigo VE33)
	+ operazioni soggette a “ <i>reverse charge</i> ” (rigo VE35)
	+ operazioni non soggette a imposta effettuate nei confronti dei terremotati (rigo VE36)
	+ operazioni effettuate nell’anno, ma con imposta esigibile in anni successivi (rigo VE37)
	+ operazioni effettuate nei confronti delle Pubbliche amministrazioni e delle società ai sensi dell’art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972 (rigo VE38)
	– operazioni non soggette a IVA per difetto del requisito territoriale (rigo VE34)
	– operazioni effettuate in anni precedenti, ma con imposta esigibile nel 2021 (rigo VE39)
	– cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni (rigo VE40)

Esempio

Se il contribuente ha realizzato un volume d'affari (determinato come sopra indicato) pari a 100.000 euro, lo status sarà acquisito se l'ammontare delle operazioni che costituiscono plafond è superiore a 10.000 euro (più del 10% del volume d'affari)

Al contrario, lo status non sarà acquisito se l'ammontare delle operazioni che costituiscono plafond è uguale o inferiore a 10.000 euro (uguale o meno del 10% del volume d'affari)

Contenuto del rigo VE30
Cessioni all'esportazione (art. 8, comma 1, lett. a, b e b-bis, D.P.R. 633/1972)
Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, se effettuate nell'attività propria dell'impresa (art. 8-bis, comma 1, D.P.R. 633/1972)
Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, se effettuati nell'attività propria dell'impresa (art. 9, comma 1, D.P.R. 633/1972)
Operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino (art. 71, comma 1, D.P.R. 633/1972)
Operazioni non imponibili effettuate con organismi internazionali o in base a trattati e accordi internazionali (art. 72 D.P.R. 633/1972)
Cessioni intracomunitarie (art. 41, commi 1 e 2, D.L. 331/1993), comprese le cessioni intracomunitarie effettuate in base ad una "triangolazione comunitaria"
Triangolazioni nazionali (art. 58, comma 1, D.L. 331/1993)
Cessioni intracomunitarie di beni prelevati da un deposito IVA, con trasporto o spedizione in altro Paese membro (art. 50-bis, comma 4, lett. f), del D.L. 331/1993)
Cessioni di beni prelevati da un deposito IVA con trasporto o spedizione fuori dell'Unione europea (art. 50-bis, comma 4, lett. g), D.L. 331/1993)
Cessioni intracomunitarie di prodotti agricoli e ittici, anche se non compresi nella Tabella A, parte prima, effettuate da produttori agricoli di cui all'art. 34 del D.P.R. 633/1972 (art. 51, comma 3, D.L. 331/1993)
Margine delle operazioni non imponibili relative ai beni usati (art. 37, comma 1, D.L. 41/1995)

Nel modello IVA 2022, il **rigo VE30** è composto da **5 campi**

Sez. 4 - Altre operazioni	Operazioni che concorrono alla formazione del plafond		1	,00
	Esportazioni	Cessioni intracomunitarie		
VE30	2	3		
	,00	,00		
	Cessioni verso San Marino	Operazioni assimilate		
	4	5		
	,00	,00		

In particolare, nel campo 1 (Operazioni che concorrono alla formazione del plafond):

- ❑ **Campo 1 (Operazioni che concorrono alla formazione del plafond):** totale delle esportazioni e delle altre operazioni non imponibili rilevanti ai fini della determinazione del plafond
- ❑ **Campo 2 (Esportazioni):** ammontare complessivo delle esportazioni di beni effettuate nell'anno di cui all'art. 8, comma 1, lett. a), b) e b-bis), D.P.R. 633/1972, comprese:
 - le cessioni, nei confronti dei cessionari o commissionari di questi, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori dal territorio dell'Unione europea, a cura o a nome del cedente o dei suoi commissionari
 - le cessioni di beni prelevati da un deposito IVA con trasporto o spedizione fuori della UE (art. 50-bis, comma 4, lett. g), D.L. 331/1993)
- ❑ **Campo 3 (Cessioni intracomunitarie):** dato complessivo delle cessioni intracomunitarie di beni, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26 del D.P.R. 633/1972, annotate nel registro delle fatture emesse o in quello dei corrispettivi
- ❑ **Campo 4 (Cessioni verso San Marino):** ammontare di tutte le cessioni di beni effettuate nei confronti di operatori sammarinesi
- ❑ **Campo 5 (Operazioni assimilate):** ammontare complessivo delle operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione

Rigo VE32

Cessioni a viaggiatori extracomunitari (art. 38-quater, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972)

Cessioni relative a beni in transito doganale nel territorio dello Stato o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale

Cessioni di beni destinati ad essere introdotti in depositi IVA (art. 50-bis, comma 4, lett. c), del D.L. n. 331/1993)

Cessioni di beni custoditi in un deposito IVA e prestazioni di servizi aventi ad oggetto beni ivi custoditi (art. 50-bis, comma 4, lett. e) ed h), del D.L. n. 331/1993)

Trasferimenti da un deposito IVA ad un altro (art. 50-bis, comma 4, lett. i), del D.L. n. 331/1993)

Quota-parte dei corrispettivi che non costituisce "margine" nelle cessioni di beni usati e coincide con il prezzo di acquisto (art. 37, comma 1, del D.L. n. 331/1993)

Prestazioni di servizi rese al di fuori dell'Unione europea da agenzie di viaggio e turismo rientranti nel regime speciale di cui al D.M. n. 340/1999 (art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972)

Soggetti non residenti in qualità di esportatori abituali

Gli acquisti e le importazioni senza pagamento dell'IVA nei limiti del plafond maturato nell'anno precedente o nei dodici mesi precedenti sono **ammessi anche** quando ad effettuare le operazioni che danno accesso a questa facoltà sono i **soggetti esteri identificati ai fini IVA nel territorio dello Stato**

L'identificazione fiscale del soggetto non residente può avvenire, in assenza di una stabile organizzazione:

- **direttamente**, ai sensi dell'art. 35-ter D.P.R. 633/1972; ovvero
- per mezzo di un **rappresentante fiscale**, nominato ai sensi dell'art. 17, comma 3, D.P.R. 633/1972

Soggetti esclusi

- ❑ Soggetti passivi che hanno optato per il **regime speciale agricolo**, di cui all'art. 34, comma 6, D.P.R. 633/1972
- ❑ Soggetti passivi nel **primo anno di attività**, che non possono avere acquisito la qualifica di esportatore abituale

Per essi, infatti, non è possibile fare riferimento alle operazioni effettuate nel periodo precedente. Chi intende utilizzare il **plafond mobile** deve attendere almeno dodici mesi dall'inizio dell'attività, mentre chi utilizza il **plafond fisso** può utilizzarlo a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di inizio dell'attività

Plafond fisso e plafond mobile

L'esportatore abituale può decidere se utilizzare il plafond di cui dispone:

- con il sistema del **plafond fisso (o solare)**: il periodo di riferimento corrisponde alle operazioni che concorrono alla formazione del plafond registrate nell'anno solare precedente
- con il sistema del **plafond mobile (o mensile)**: il periodo di riferimento è individuato nei dodici mesi precedenti (dodici mesi mobili, non coincidenti necessariamente con l'anno solare) e questo sistema può essere utilizzato solo dai **contribuenti che hanno iniziato l'attività da almeno da dodici mesi**

L'**opzione** per l'utilizzo di un sistema piuttosto che l'altro deve avvenire all'inizio dell'anno solare, in particolare :

- ❑ **prima che venga presentata la dichiarazione IVA** annuale, sulla base del **comportamento "attivo"** dell'esportatore abituale. La disponibilità e l'utilizzo del plafond non deve essere più evidenziata in appositi registri, fermo restando che il D.P.R. 435/2001 ha previsto l'obbligo dell'esportatore abituale di fornire i dati all'Amministrazione finanziaria, ove ne venga fatta richiesta

- ❑ **dopo la presentazione della dichiarazione IVA** annuale, anche sulla base della compilazione del quadro VC (**rigo VC14**)

La Cassazione ha **escluso** che il diritto di acquistare beni/servizi senza IVA sia precluso all'esportatore abituale che abbia ommesso di compilare il quadro VC e che, nella specie, **non abbia comunicato la scelta** del regime del plafond mobile (ord. 9028/2011)

Rileva il **comportamento concludente** e, in particolare, le **condizioni sostanziali** per l'acquisto senza applicazione dell'imposta, vale a dire la qualifica di esportatore abituale, l'esistenza di un plafond disponibile e la trasmissione telematica della dichiarazione d'intento

Plafond libero e plafond vincolato

- ❑ In base all'art. 8, comma 2, del D.P.R. 633/1972, i cessionari che intervengono in una operazione di triangolazione possono avvalersi del plafond di cui dispongono:
 - **integralmente**, per gli acquisti di beni che siano esportati nello stato originario nei sei mesi successivi alla loro consegna (plafond ad utilizzo vincolato)
 - **nei limiti della differenza** tra il plafond complessivo di cui dispongono e l'ammontare delle cessioni dei beni effettuate nei loro confronti nello stesso anno senza IVA, in quanto esportate in triangolazione, per gli acquisti di altri beni/servizi (plafond ad utilizzo libero)

- Il **plafond vincolato** si genera in capo agli operatori che intervengono in una triangolazione **in qualità di primo cessionario/secondo cedente**, vale a dire in caso di:
- esportazione in triangolazione prevista dall'art. 8, comma 1, lett. a), D.P.R. 633/1972, in cui il cessionario nazionale conferisce l'incarico al cedente di inviare la merce fuori dal territorio comunitario
 - cessione intracomunitaria in triangolazione prevista dal combinato disposto degli artt. 40, comma 2, e 41 D.L. 331/1993, in cui il soggetto nazionale acquista beni in altro Stato membro e li fa trasportare direttamente dal primo cedente nello Stato membro del proprio cessionario comunitario, designato quale debitore d'imposta
 - cessione intracomunitaria in triangolazione prevista dall'art. 58, comma 1, D.L. 331/1993, in cui il soggetto nazionale conferisce l'incarico al primo cedente italiano di inviare i beni direttamente in altro Stato membro, a destinazione del proprio cessionario

Esempio

- IT1 vende beni a IT2 per un importo di 100.000 euro il quale li rivende a CH per un importo di 120.000 euro. IT1 trasferisce direttamente i beni in Svizzera, senza che IT2 entri in possesso della merce
- IT2 matura un plafond pari a 120.000 euro, di cui:
 - una parte (20.000 euro), corrispondente al margine della vendita, utilizzabile «liberamente»
 - una parte (100.000 euro), ad utilizzo vincolato, per acquistare beni da esportare nello stato originario entro 6 mesi

Effetti delle note di variazione in diminuzione sul plafond

- ❑ Riguardo alle **variazioni che intervengono in un anno successivo a quello della formazione e dell'utilizzo del plafond**, occorre stabilire se le variazioni, operate con l'emissione della nota di credito ai fini IVA o solo sul piano contabile, si riflettano sull'anno di formazione del plafond

- ❑ La nota di credito, anche se non emessa, **riduce** del corrispondente ammontare la disponibilità del plafond con **efficacia ex tunc e senza limiti temporali** (circolare 8/D/2003):
 - La nota di credito, emessa o non emessa lo stesso anno dell'operazione principale, riduce il plafond disponibile per lo stesso anno
 - La nota di credito, emessa o non emessa, nell'anno successivo a quello di effettuazione dell'operazione, non riduce il plafond disponibile dell'anno in cui avviene l'accredito, ma quello dell'anno precedente, con la conseguente necessità, per l'esportatore abituale, di regolarizzare gli eventuali acquisti effettuati senza IVA oltre il plafond effettivamente spettante

- La nota di credito, emessa o non emessa, a partire dal secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'operazione originaria, riduce il plafond disponibile per l'anno in cui è stata effettuata l'operazione oggetto di rettifica e, quindi, può determinare, per quell'anno, uno splafonamento

Interpretazione **non condivisa** dalla Corte di Cassazione (sent. 15059/2014), secondo cui **le variazioni effettuate in un anno successivo a quello dell'operazione originaria non si riflettono sul plafond**, fermo restando che l'esportatore abituale è tenuto a dimostrare che l'operazione oggetto di rettifica sia effettiva (es. in caso di sconto contrattualmente previsto per una cessione all'esportazione, il cedente nazionale deve fornire la prova dell'uscita dei beni dal territorio doganale dell'Unione)

Effetti delle note di variazione in aumento sul plafond

Riguardo alle variazioni in aumento dell'imponibile e dell'imposta, che ai sensi dell'art. 26, comma 1, D.P.R. 633/1972 hanno carattere obbligatorio, la circolare n. 8/D/2003 ha precisato che le note di variazione :

- se **ricevute nell'anno in cui è stato operato l'acquisto agevolato**, vanno direttamente ad aumentare il plafond utilizzato
- se **ricevute nell'anno successivo**, anche se annotate nel registro degli acquisti, non vanno contabilizzate in quell'anno, ma in quello in cui è stato effettuato l'acquisto agevolato
- se **ricevute in anni ancora successivi**, non possono aumentare il plafond disponibile nell'anno di registrazione e neppure del plafond disponibile dell'anno di effettuazione dell'operazione principale, perché tale plafond è già stato utilizzato. In definitiva l'effetto è perduto!

Impostazione confermata dalla Corte di Cassazione (sent. 25485/2019)

Beni e servizi agevolabili

- ❑ Il plafond può essere utilizzato per acquistare o importare, senza pagamento dell'IVA, tutti i **beni/servizi inerenti all'attività**, purché **con IVA detraibile**, con la sola **eccezione** dei fabbricati e delle aree fabbricabili
- ❑ Per i fabbricati e le aree edificabili, il divieto opera non solo in caso di acquisto, ma anche nelle ipotesi in cui il fabbricato venga **realizzato in proprio o mediante contratto d'appalto**, oppure venga utilizzato in forza di un contratto di **locazione finanziaria** (C.M. 145/E/1998)

Ulteriori operazioni escluse

La disciplina di cui all'art. 8, comma 1, lett. c), D.P.R. 633/1972 **non si applica alle operazioni soggette a reverse charge** ex art. 17, commi 5 e 6, D.P.R. 633/1972 (circolare 14/E/2015, § 9 e principio di diritto 14/E/2019)

È, invece, possibile applicarla per gli **acquisti intracomunitari** di beni, anche se l'IVA si applica con il sistema del reverse charge (art. 41, comma 4, D.L. 331/1993)

Obblighi dichiarativi per l'esportatore abituale

- ❑ Gli esportatori abituali sono tenuti ad **indicare nel quadro VC** della dichiarazione IVA annuale, distintamente **per ciascun mese**, l'ammontare:
 - delle operazioni che hanno attribuito il diritto alla maturazione del plafond
 - degli acquisti di beni/servizi, nonché delle importazioni, effettuati in regime di non imponibilità, come risultanti dalle relative fatture e dalle bollette doganali (**rileva il momento di effettuazione e non la registrazione**, come invece richiesto ai fini della compilazione del rigo VF17)

- ❑ I medesimi soggetti sono tenuti a fornire, **a richiesta dell'Amministrazione finanziaria**, l'ammontare:
 - del plafond utilizzabile all'inizio di ciascun mese, fino al secondo mese precedente a quello della richiesta
 - del plafond utilizzato in ciascun mese, fino al secondo mese precedente a quello della richiesta

Splafonamento

- ❑ Qualora siano effettuate operazioni senza addebito dell'IVA oltre il limite del plafond disponibile, **nei confronti del cessionario/committente** si applica la sanzione prevista dall'art. 7, comma 4, DLgs. 471/1997 (**dal 100 al 200% dell'imposta**), oltre al recupero dell'imposta non assolta e degli interessi
- ❑ Tale violazione può essere **regolarizzata** e, in tal senso, sono stati forniti chiarimenti con diversi documenti di prassi che si sono susseguiti nel tempo

Nota di variazione in aumento

- ❑ L'esportatore abituale **richiede al cedente/prestatore** di effettuare la variazione in aumento dell'IVA, ai sensi dell'art. 26, comma 1, D.P.R. 633/1972
- ❑ Spetta all'esportatore abituale il pagamento degli interessi e delle sanzioni, anche tramite l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13, DLgs. 472/1997

Autofattura

- ❑ L'esportatore abituale emette un'autofattura in duplice esemplare, con:
 - gli estremi identificativi di ciascun fornitore
 - il numero progressivo delle fatture ricevute
 - l'ammontare eccedente il plafond
 - l'imposta che avrebbe dovuto essere applicata

- ❑ Dopodiché, l'esportatore abituale provvede:
 - a versare l'imposta e gli interessi
 - ad annotare l'autofattura nel registro degli acquisti
 - a presentare, in analogia con la procedura prevista dall'art. 6, comma 8, DLgs. 471/1997, una copia dell'autofattura al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate
 - ad indicare in dichiarazione una posta a debito pari all'IVA assolta al fine di evitare una doppia detrazione
 - a versare, in caso di ravvedimento, la sanzione proporzionale dal 100 al 200% dell'imposta (di cui all'art. 7, comma 4, del DLgs. n. 471/1997), in misura ridotta ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 472/1997, con codice tributo "8904"

- ❑ La **trasmissione al Sistema di Interscambio dell'autofattura** sostituisce l'obbligo di presentazione del documento stesso all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente (provvedimento 89757/E/2018, § 6.4)

- ❑ A decorrere dal 1° gennaio 2021, nel campo "TipoDocumento" del file XML, occorre riportare il codice "**TD21 - Autofattura per splafonamento**"

Autofattura e liquidazione periodica

- ❑ L'esportatore abituale emette un'autofattura e **computa la maggiore IVA** in sede di liquidazione periodica

- ❑ In particolare, la procedura in esame presuppone:
 - l'emissione di un'autofattura, con le caratteristiche sopra richiamate, entro il 31 dicembre dell'anno di splafonamento
 - l'assolvimento dell'IVA in sede di liquidazione periodica mediante annotazione, entro il 31 dicembre del medesimo anno, della maggiore imposta e dei relativi interessi nel registro delle vendite, nonché annotazione dell'autofattura anche nel registro degli acquisti
 - la presentazione di una copia dell'autofattura al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate
 - il versamento, in caso di ravvedimento operoso, della sanzione proporzionale dal 100 al 200% dell'imposta (di cui all'art. 7, comma 4, DLgs. 471/1997), con codice tributo "8904"

- ❑ La **trasmissione al Sistema di Interscambio** dell'autofattura sostituisce l'obbligo di presentazione del documento stesso all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente
- ❑ A decorrere dal 1° gennaio 2021, nel campo "TipoDocumento" del file XML, occorre riportare il codice **"TD21 - Autofattura per splafonamento"**

Chiarimento ufficiale

- ❑ Dato che la presentazione dell'autofattura al competente Ufficio costituisce **l'adempimento finale della procedura di regolarizzazione**, la risoluzione 16/E/2017 ha precisato che tale obbligo:
 - può essere assolto anche in un **momento successivo alla liquidazione/versamento dell'imposta** e al conseguente **esercizio del diritto alla detrazione** mediante annotazione dell'autofattura nel registro degli acquisiti
 - purché la consegna avvenga **entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA** nella quale sono riepilogati i risultati delle singole liquidazioni periodiche ed è determinata l'imposta a debito o a credito relativa all'anno in cui la violazione è stata regolarizzata

- ❑ La presentazione all'Ufficio dell'autofattura in un momento successivo all'esercizio della detrazione, purché entro il termine della presentazione della dichiarazione IVA, **non pregiudica**, infatti, il **controllo** da parte dell'Agenzia delle Entrate della posizione del cessionario/committente, autore della violazione, **senza alcuna conseguenza sulla posizione del cedente/prestatore**

Dichiarazione d'intento

- ❑ La dichiarazione d'intento attesta la volontà dell'esportatore abituale di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti/importazioni senza applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. c), D.P.R. 633/1972

- ❑ La dichiarazione può riguardare:
 - una **operazione singola** (per un determinato importo), oppure
 - **più operazioni** (fino a concorrenza di un determinato importo)

- ❑ L'art. 12-septies, D.L. 34/2019 ha ridisciplinato le dichiarazioni d'intento, disponendo che le stesse, recanti l'intento di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'imposta, devono essere **trasmesse dall'esportatore abituale, per via telematica, all'Agenzia delle Entrate**, la quale rilascia ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione

- ❑ Gli **estremi del protocollo di ricezione** della dichiarazione devono essere indicati nelle fatture emesse in base ad essa, ovvero devono essere indicati dall'importatore nella dichiarazione doganale

Modello DI

- ❑ Il modello di dichiarazione d'intento (Modello DI) attualmente in uso è stato approvato con provvedimento 96911/E/2020, con le relative istruzioni

- ❑ La dichiarazione può riguardare:
 - una **operazione singola** (per un determinato importo), oppure
 - **più operazioni** (fino a concorrenza di un determinato importo)

Struttura	Contenuto
Frontespizio	<ul style="list-style-type: none">• Generalità del dichiarante e del suo rappresentante (se diverso)• Dichiarazione dell'intento di avvalersi, in quanto esportatore abituale, della facoltà di effettuare acquisti/importazioni senza applicazione dell'IVA• Destinatario della dichiarazione stessa (Dogana o fornitore)
Quadro A	Attestazione del plafond IVA utilizzato e, in particolare: <ul style="list-style-type: none">• metodo di calcolo del plafond (fisso o mobile)• operazioni che concorrono alla formazione del plafond, salvo che sia già stata presentata la dichiarazione IVA annuale

- ❑ Nel **campo 2 della sezione «Dichiarazione»** del frontespizio occorre indicare l'ammontare fino a concorrenza del quale s'intende utilizzare la facoltà di effettuare acquisti senza applicazione dell'IVA nei confronti dell'operatore economico al quale è presentata la dichiarazione oppure importazioni in dogana

- ❑ Le operazioni per le quali è possibile utilizzare il plafond, analogamente a quanto avviene per le operazioni attive che producono plafond, possono subire variazioni, in aumento o in diminuzione. Qualora l'esportatore abituale, **nel medesimo periodo di riferimento**, voglia effettuare acquisti di beni/servizi senza IVA per un importo superiore a quello inserito nella dichiarazione d'intento presentata **deve produrre una nuova**, indicando l'ulteriore ammontare fino a concorrenza del quale intende continuare ad utilizzare la facoltà di effettuare acquisti senza imposta

- ❑ L'esportatore abituale può manifestare al fornitore, anche attraverso il comportamento concludente (es. pagamento dell'IVA addebitata in rivalsa da parte del fornitore e esercizio del diritto alla detrazione), la **volontà di non utilizzare il plafond per alcune operazioni senza revocare del tutto la dichiarazione d'intento presentata** (interpello Agenzia delle Entrate 954-6/2018)

Dichiarazione d'intento in dogana

- La dichiarazione d'intento può essere riferita:
 - ad **una sola operazione**, indicando come importo un “**valore presunto**” dell'imponibile dell'importazione che s'intende effettuare che deve tenere conto per eccesso, in via cautelativa, di tutti gli elementi che concorrono al predetto imponibile ai fini dell'impegno del plafond, in quanto l'importo effettivo è quello risultante dalla dichiarazione doganale collegata alla dichiarazione d'intento
 - a **più operazioni**, indicando l'importo corrispondente all'ammontare della **quota-parte del plafond che si presume di utilizzare** per l'importazione nel periodo di riferimento

- L'importatore, nella **casella 44** della dichiarazione doganale, in corrispondenza del codice documento “01DI”, deve indicare gli **estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione d'intento** rilasciati dall'Agenzia delle Entrate

- ❑ Il sistema AIDA, in fase di acquisizione della dichiarazione di importazione, **controlla l'esistenza e la validità della dichiarazione d'intento**, la **capienza del plafond** (sulla base dell'importo inserito nella dichiarazione d'intento trasmessa all'Agenzia delle Entrate) e la **corrispondenza tra i dati dell'importatore e i dati del dichiarante** riportati nella dichiarazione d'intento. In caso di incongruenze il sistema rigetta la dichiarazione di importazione

- ❑ All'atto dello svincolo della dichiarazione d'importazione, il sistema AIDA invia, in tempo reale, al sistema informativo dell'Agenzia delle Entrate **l'importo effettivamente utilizzato** e, nel caso in cui tale notifica si riferisca:
 - ad una **singola operazione di importazione**, la dichiarazione d'intento non è più spendibile per altra operazione doganale
 - a **più operazioni di importazione**, viene determinata la disponibilità residua aggiornando il saldo del conto a scalare

- ❑ Il sistema AIDA notifica, in tempo reale, al sistema informativo dell'Agenzia delle Entrate le **variazioni di importi derivanti da rettifiche delle dichiarazioni di importazione successive al loro svincolo** affinché venga aggiornato l'importo effettivamente utilizzato per le dichiarazioni d'intento riferite ad una sola operazione e, per quelle riferite a più operazioni, e, l'importo della disponibilità residua

Procedura di fatturazione in regime di non imponibilità

- Per acquistare e importare beni/servizi senza IVA:
 - l'**esportatore abituale** deve trasmettere telematicamente la dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione
 - il **fornitore** deve riportare in fattura gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione d'intento, che sono invece indicati nella bolletta doganale in caso di importazione. Nella fattura elettronica trasmessa per mezzo del Sistema di Interscambio, occorre indicare il codice "**N3.5**" nel campo relativo alla **natura dell'operazione** e il **numero di protocollo di ricezione della dichiarazione d'intento** può essere indicato in uno dei **campi facoltativi relativi ai dati generali della fattura**, per esempio nel campo "Causale", ovvero nel blocco "Altri dati gestionali"

□ Il fornitore:

➤ può **accedere alle informazioni relative alle dichiarazioni d'intento:**

- ✓ direttamente sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate, inserendo il codice fiscale del dichiarante, l'anno e il numero di protocollo della ricevuta telematica; ovvero
- ✓ nel proprio cassetto fiscale

➤ è punito con la **sanzione amministrativa dal 100 al 200% dell'imposta** se effettua cessioni o prestazioni in regime di non imponibilità IVA senza avere prima riscontrato per via telematica l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle Entrate della dichiarazione d'intento

□ **Dal 1° gennaio 2022**, per emettere la fattura elettronica in regime di non imponibilità, il fornitore deve utilizzare esclusivamente il **tracciato XML della fattura ordinaria**, al fine di trasmettere il documento al Sistema di Interscambio (provvedimento 293390/E/2021)

- ❑ La fattura elettronica deve riportare nel campo 2.2.1.14 il codice specifico **N3.5 "Non imponibili - a seguito di dichiarazioni d'intento"**, nonché gli **estremi del protocollo di ricezione** della dichiarazione d'intento

In particolare, deve essere compilato **un blocco 2.2.1.16 per ogni dichiarazione d'intento**, indicando:

- nel campo 2.2.1.16.1, la dicitura «INTENTO»
 - nel campo 2.2.1.16.2, il protocollo di ricezione della dichiarazione d'intento e il suo progressivo separato dal segno "-" oppure dal segno "/" (es. 08060120341234567-000001)
 - nel campo 2.2.1.16.4, la data della ricevuta telematica rilasciata dall'Agenzia delle Entrate, contenente il protocollo della dichiarazione d'intento
- ❑ Qualora la **dichiarazione d'intento sia stata invalidata**, a seguito dei controlli di cui al provvedimento 293390/E/2021, la **fattura elettronica** trasmessa al Sistema di Interscambio (contenente il corrispondente numero del protocollo di ricezione) è **invalidata**. Il motivo dello scarto è specificato nella ricevuta che viene recapitata dal Sistema di Interscambio

Misure di contrasto delle frodi commesse dai falsi esportatori abituali

- ❑ Con il provvedimento 293390/2021, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito che i soggetti che intendono effettuare acquisti non imponibili, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. c), D.P.R. 633/1972 e che trasmettono all'Agenzia delle Entrate, per via telematica, le dichiarazioni d'intento, sono sottoposti a **specifiche procedure di analisi di rischio e di controllo**, allo scopo di verificare il possesso dei requisiti per poter essere qualificati esportatori abituali
- ❑ La procedura di analisi di rischio e di controllo è eseguita dall'Agenzia delle Entrate **su tutte le dichiarazioni d'intento presentate** e sono, inoltre, disposti **controlli periodici sulle dichiarazioni d'intento già trasmesse e visibili** nel cassetto fiscale del fornitore quale destinatario della dichiarazione d'intento, anche sulla base di elementi sopravvenuti

- In caso di esito irregolare delle attività di analisi e di controllo di cui sopra, le dichiarazioni d'intento emesse illegittimamente sono **invalidate e rese irregolari al riscontro telematico** dell'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento. Contestualmente, l'Agenzia delle Entrate invia al soggetto emittente una **comunicazione che riporta il protocollo di ricezione della dichiarazione d'intento invalidata e le relative motivazioni**. Nella comunicazione sono indicate sinteticamente le anomalie riscontrate e l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate cui rivolgersi per ricevere informazioni e presentare documentazione utile a dimostrare il possesso dei requisiti di esportatore abituale. La presentazione della documentazione non comporta la sospensione dell'efficacia dell'invalidazione

- In caso di **esito irregolare delle attività di analisi e di controllo**, al contribuente è **inibita la facoltà di trasmettere altre dichiarazioni d'intento tramite i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate**. A seguito della trasmissione del modello di dichiarazione d'intento è rilasciata una **ricevuta di scarto**; la ricevuta contiene l'indicazione sintetica delle motivazioni che hanno causato l'inibizione e l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate cui il contribuente può presentare documentazione utile a dimostrare il possesso dei requisiti dell'esportatore abituale. La presentazione della documentazione non comporta sospensione dell'efficacia dell'invalidazione

- ❑ L'invalidazione della dichiarazione d'intento, secondo la procedura di cui sopra, comporta lo **scarto della fattura elettronica trasmessa al Sistema di Interscambio recante il titolo di non imponibilità** e il numero di protocollo di ricezione della dichiarazione d'intento invalidata. Il motivo dello scarto è specificato nella ricevuta recapitata al soggetto passivo

Detrazione dell'IVA addebitata a seguito di accertamento

- ❑ L'art. 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 prevede che "il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione"
- ❑ Nell'ipotesi in cui siano stati contestati acquisti senza il pagamento dell'imposta oltre il limite del plafond disponibile, la circolare 35/E/2013 ha riconosciuto all'esportatore abituale la **possibilità di esercitare direttamente il diritto alla detrazione dell'IVA** pagata a seguito di accertamento
- ❑ il cessionario/committente può operare la **detrazione** dell'imposta versata – in assenza di limitazioni al suo esercizio e nei termini e con le modalità di cui al citato art. 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 – **prescindendo dall'emissione dell'autofattura**

Regime sanzionatorio

- ❑ Art. 7, comma 3, DLgs. 471/1997: il cedente/prestatore che effettua operazioni senza addebito dell'imposta in mancanza della dichiarazione d'intento è punito con la sanzione amministrativa dal 100 al 200% dell'imposta, fermo l'obbligo del pagamento del tributo. Qualora, invece, la dichiarazione sia stata rilasciata in mancanza dei presupposti di legge, dell'omesso pagamento dell'imposta risponde esclusivamente il cessionario/committente che ha rilasciato la dichiarazione stessa
- ❑ Art. 7, comma 4-bis, DLgs. 471/1997: il cedente/prestatore che emette fattura in regime di non imponibilità senza avere precedentemente riscontrato l'avvenuta trasmissione della dichiarazione d'intento da parte del cessionario/committente è punito con la sanzione proporzionale dal 100 al 200% dell'imposta

Definizione di call-off stock

- ❑ Lo schema negoziale del call-off stock, utilizzato soprattutto nel commercio internazionale, si basa sul **trasferimento di beni di proprietà del fornitore presso un deposito del cliente**, il quale ha la facoltà, in base alle sue esigenze, di effettuare **prelievi in qualsiasi momento**
- ❑ La caratteristica essenziale di questo tipo di pattuizioni consiste nella circostanza **che il diritto di proprietà sui beni si trasferisce in capo al cliente solo nel momento del prelievo** da parte del medesimo
- ❑ Con il call-off stock si ha, quindi, il vantaggio, per il compratore, di **spostare in avanti nel tempo il momento dell'uscita finanziaria**, dato che quest'ultimo, in assenza del prelievo, nonostante abbia la possibilità di ritirare la merce dal magazzino a suo piacimento, non sarà tenuto ad effettuare alcun pagamento

- ❑ Con la risoluzione 58/E/2005 è stato precisato che – nel caso in cui i beni siano **inviati a destinazione di un acquirente stabilito in un Paese terzo**, vale a dire fuori del territorio della UE, **presso un deposito del medesimo o di un terzo a cui quest'ultimo possa accedere** – è possibile emettere fattura in regime di non imponibilità IVA di cui all'art. 8, comma 1, lett. a), D.P.R. 633/1972 per la **cessione dei beni già esportati doganalmente**, che si verifica con il prelievo dei beni dal deposito che, a sua volta, determina il passaggio di proprietà in capo al cliente extracomunitario

- ❑ In questa ipotesi, infatti, all'atto dell'espletamento delle formalità doganali di esportazione si è in presenza di una **cessione a titolo oneroso** delle merci in uscita; cessione che, in virtù delle pattuizioni di cui al contratto di call-off stock, è **realizzata secondo un procedimento che si perfeziona solo in un secondo momento**, cioè all'atto del prelievo dal deposito

- ❑ È con il **prelievo dei beni da parte dell'acquirente** che si dà esecuzione alla compravendita da parte dell'acquirente cui i beni sono stati inviati e messi a sua disposizione dal venditore; si realizzano, pertanto, i presupposti per inquadrare l'operazione alla stregua di una cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a), D.P.R. 633/1972; naturalmente, il **plafond** per l'acquisto e l'importazione di beni/servizi senza IVA si costituisce solo nel momento e nella misura in cui i beni risultino prelevati dall'acquirente e debitamente fatturati dal fornitore
- ❑ Come puntualizzato dalla risoluzione 94/E/2013, il **requisito del trasferimento della proprietà** – nell'ambito di una cessione all'esportazione - è **indispensabile** anche nell'ambito del contratto di call-off stock
- ❑ Come anticipato, viene riconosciuta l'**esistenza di una unitaria cessione a titolo oneroso dei beni** in uscita; cessione che è realizzata secondo un procedimento che si perfeziona solo in un secondo momento, all'atto del prelievo dei beni dal deposito

Adempimenti del fornitore italiano

Invio dei beni al di fuori della UE

Emissione della bolletta doganale di corredata da una fattura pro forma

Prelievo dei beni

Emissione, rispetto al momento del prelievo, fattura di vendita con l'annotazione del titolo di non imponibilità e con l'eventuale indicazione della relativa norma (comunitaria o nazionale)

Annotazione della fattura di vendita nel registro delle fatture emesse secondo l'ordine della numerazione ed entro 15 giorni

- ❑ Come precisato nella risposta 509/E/2021, **il differimento del momento in cui si realizza l'effetto traslativo della proprietà non influenza l'esigibilità dell'imposta** relativa all'operazione. L'IVA è comunque accertata, liquidata e riscossa in dogana **al momento dell'immissione in libera pratica**, anche se l'acquirente italiano non è proprietario della merce
- ❑ Il cessionario italiano può, quindi, **immediatamente detrarre l'IVA** assolta in dogana a condizione che i beni presentino un «**nesso immediato e diretto**» con la sua attività e la bolletta doganale venga annotata sul registro degli acquisti
- ❑ Nella fattispecie in esame, **l'esistenza di tale nesso è «in re ipsa»**, ossia è insita nel contratto di call-off stock, in quanto ad assolvere l'imposta in dogana è il **futuro cessionario dei beni che verosimilmente li utilizzerà nell'ambito della propria impresa**, entro i limiti temporali di stoccaggio previsti dal contratto, in ogni caso inferiori a quelli previsti dall'art. 6, comma 2, lett. d), D.P.R. 633/1972

- ❑ In linea con la risoluzione 346/E/2018, nonostante non si sia ancora verificato il passaggio di proprietà in capo al soggetto passivo italiano, perché “sospeso” fino al momento del prelievo dei beni dal deposito, **l’operatore nazionale può comunque esercitare il diritto alla detrazione, previa annotazione della bolletta doganale** nel registro IVA degli acquisti
- ❑ In particolare, la risoluzione 346/E/2008 ha specificato che, all’atto del prelievo dei beni dal deposito, l’operazione deve essere **documentata dal fornitore extracomunitario con il titolo certificativo previsto nel proprio Paese**, mentre il cliente italiano è tenuto ad emettere un’**autofattura** con indicazione:
 - dell’ammontare del corrispettivo corrisposto e della relativa IVA
 - degli estremi della bolletta doganale con la quale i beni sono stati introdotti e di quelli di annotazione della medesima nel registro degli acquisti

- ❑ L'autofattura deve essere **annotata nel registro delle vendite e degli acquisti in una separata colonna** appositamente contrassegnata, assolvendo l'unica funzione di documentazione dell'operazione di acquisto ai fini delle imposte sui redditi, posto che – ai fini IVA – **l'imposta è già stata assolta ed annotata all'atto dell'importazione**
- ❑ Tuttavia, **qualora il prezzo corrisposto al momento dell'acquisto definitivo sia superiore a quello indicato in dogana** al momento dell'introduzione dei beni nel territorio dello Stato, l'importo medesimo, da documentare ed annotare integralmente nel registro delle fatture emesse e degli acquisti, **concorre alla liquidazione solo per la differenza corrisposta**

Registro di “carico e scarico”

- ❑ Riguardo alla possibilità di annotare le movimentazioni dei beni oggetto di call-off stock nel registro di cui all’art. 50, comma 5, D.L. 331/1993, al fine di vincere le presunzioni di acquisto e di cessione, la risoluzione 346/E/2018 ha chiarito che tale registro è destinato ad accogliere le **movimentazioni in entrata ed in uscita dei beni che vengono trasferiti da un Paese all’altro della UE a titolo non traslativo** della proprietà, al pari di quanto richiesto dal nuovo art. 50, comma 5-bis, D.L. 331/1993
- ❑ In altri termini, **il registro in esame è specifico** e non può essere utilizzato per annotare beni diversi da quelli comunitari
- ❑ La natura di bene di terzi in conto deposito **deve risultare dalla bolletta di importazione da annotare nel registro degli acquisti** al fine di esercitare il diritto alla detrazione
- ❑ Ciò non toglie, tuttavia, che il contribuente possa istituire un **registro di “carico e scarico”** della merce movimentata nel deposito a seguito del contratto di call-off stock, da tenere e conservare ai sensi dell’art. 39 D.P.R. 633/1972

Restituzione dei beni al fornitore extracomunitario

- ❑ Sempre secondo la risoluzione 346/E/2008, nel caso in cui il cliente italiano provvedere a restituire, in tutto o in parte, i beni ricevuti in deposito al fornitore extracomunitario, l'operazione deve essere **considerata una cessione all'esportazione** e, quindi, è richiesta l'emissione di una **fattura non imponibile** ai sensi dell'art. 8, comma 1, D.P.R. 633/1972
- ❑ **Dubbi di tale indicazione**, in assenza dell'effetto traslativo della proprietà

Adempimenti del cliente italiano	
Ricevimento dei beni provenienti da un Paese extra-UE	<ul style="list-style-type: none"> • Bolletta doganale di importazione annotata nel registro degli acquisti • Eventuale iscrizione nel registro di “carico e scarico” dei beni ricevuti
Prelievo dei beni	Cancellazione dei beni prelevati dal registro di “carico e scarico” (se tenuto)
	Emissione dell’autofattura rispetto al momento del prelievo
	Annotazione dell’autofattura: <ul style="list-style-type: none"> • nel registro delle fatture emesse, entro 15 giorni e con riferimento alla data di emissione • nel registro degli acquisti, entro il termine decadenziale previsto dall’art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972
Restituzione dei beni	Emissione della bolletta doganale di esportazione.
	Cancellazione i beni restituiti dal registro di “carico e scarico” (se tenuto).
	Emissione, rispetto al momento del prelievo, della fattura di vendita con l’annotazione del titolo di non imponibilità e con l’eventuale indicazione della relativa norma (comunitaria o nazionale).
	Annotazione della fattura di vendita nel registro delle fatture emesse secondo l’ordine della numerazione ed entro 15 giorni.

Esportazioni differite

- ❑ Ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a), D.P.R. 633/1972, costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto/spedizione di beni fuori del territorio della UE **a cura o a nome del cedente**
- ❑ In via generale, la **nozione esportazione** deve essere esaminata sotto due profili distinti, anche se strettamente correlati, ossia sotto il **profilo doganale e sotto quello fiscale**
- ❑ In particolare:
 - dal **punto di vista doganale**, l'esportazione è un regime al quale viene vincolata la merce destinata ad essere trasportata/spedita al di fuori del territorio doganale comunitario
 - dal **punto di vista fiscale**, l'esportazione è disciplinata dall'art. 8, comma 1, D.P.R. 633/1972, che definisce le cessioni all'esportazione" come operazioni non imponibili ai fini IVA in funzione di determinati requisiti, essendo richiesto, in via generale:

- **l'onerosità dell'operazione** avente ad oggetto un bene mobile materiale
 - la **costituzione o il trasferimento del diritto di proprietà** o di altro diritto reale sul bene
 - il **trasporto/spedizione del bene al di fuori del territorio comunitario** a cura o a nome del cedente, ovvero a cura o a nome del cessionario non residente, a seconda che l'esportazione rientri nella fattispecie della lett. a) o della lett. b) del comma 1 dell'art. 8 del D.P.R. 633/1972
- Riguardo alla portata della predetta disposizione, con la C.M. 156/E/1999 è stato precisato che, per ritenere sussistente una cessione all'esportazione non imponibile, è **indispensabile non solo la materiale uscita dei beni dal territorio comunitario, ma anche il verificarsi del trasferimento del diritto di proprietà** o di altro diritto reale di godimento, oltre naturalmente al **pagamento del corrispettivo**

- Tale orientamento è stato confermato dalla risoluzione 306/E/2008, con la quale l'Agenzia delle Entrate, in una fattispecie di invio delle merci all'estero **senza che fosse in programma alcuna cessione**, ha precisato che, in tale evenienza, l'invio di beni all'estero costituisce una **mera esportazione "franco valuta"** in cui **manca** uno degli elementi caratterizzanti le cessioni all'esportazione di cui al citato art. 8 D.P.R. 633/1972, vale a dire il trasferimento del diritto di proprietà sui beni stessi

In via di principio, come sottolineato dalla risoluzione 58/E/2005, le indicazioni contenute nel predetto documento di prassi non possono essere formulate **in mancanza di un contratto di consignment stock**, in particolare in quelle fattispecie in cui l'operatore nazionale **invia merci verso un proprio deposito situato in un Paese terzo per la successiva rivendita**; in tal caso, infatti:

- all'atto dell'esportazione delle merci **non si verifica alcuna cessione a titolo oneroso**; e
- la rivendita effettuata nel Paese terzo **non rileva agli effetti dell'IVA in Italia**, ai sensi dell'art. 7-bis, comma 1, D.P.R. 633/1972, in difetto del presupposto territoriale

Esportazione concepita in vista del definitivo trasferimento della proprietà dei beni

- ❑ Pur non essendo riconducibile allo schema del contratto di consignment stock, nella citata risoluzione 94/E/2013 è stato ritenuto che, sul piano degli effetti, sia **molto simile a questa fattispecie** l'accordo in base al quale i beni sono inviati al di fuori della UE in regime "franco valuta" per essere **successivamente ceduti al cliente extra-UE in virtù dell'impegno contrattualmente vincolante assunto ab origine** dalle stesse parti
- ❑ Le merci, ancorché stoccate in un **deposito di proprietà del fornitore italiano o di un terzo**, di cui il fornitore ha la disponibilità in virtù del contratto di locazione appositamente stipulato, risultano **vincolate, sin dall'inizio, all'esclusivo trasferimento in proprietà al cliente estero** in relazione alle sue esigenze di approvvigionamento

- ❑ Nel presupposto, quindi, che il fornitore italiano possa considerarsi, **al momento del trasporto/spedizione dei beni fuori dalla UE**, obbligato a vendere al cliente estero i suddetti beni, è stato ritenuto che, con il prelievo della merce dal deposito per la consegna al cliente estero, si dà esecuzione alla compravendita e si realizzano i presupposti per inquadrare l'operazione come cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a), D.P.R. 633/1972
- ❑ **Diverso** appare, tuttavia, il **caso oggetto della risposta 238/E/2020**, in cui il cliente **non è previamente individuato** e, quindi, non sussiste un impegno vincolante per il medesimo, anteriore all'esportazione "fisica" dei beni, per il loro successivo acquisto
- ❑ Ciò nonostante, l'Agenzia ha **esteso le indicazioni fornite dalla risoluzione 94/2013 anche alla fattispecie in esame**, sicché si afferma che deve sussistere il carattere definitivo dell'operazione, risultando essenziale, al fine di evitare iniziative fraudolente, la **prova** che l'operazione, fin dalla sua origine, e nella relativa rappresentazione documentale, sia stata concepita in vista del definitivo trasferimento e cessione della merce all'estero

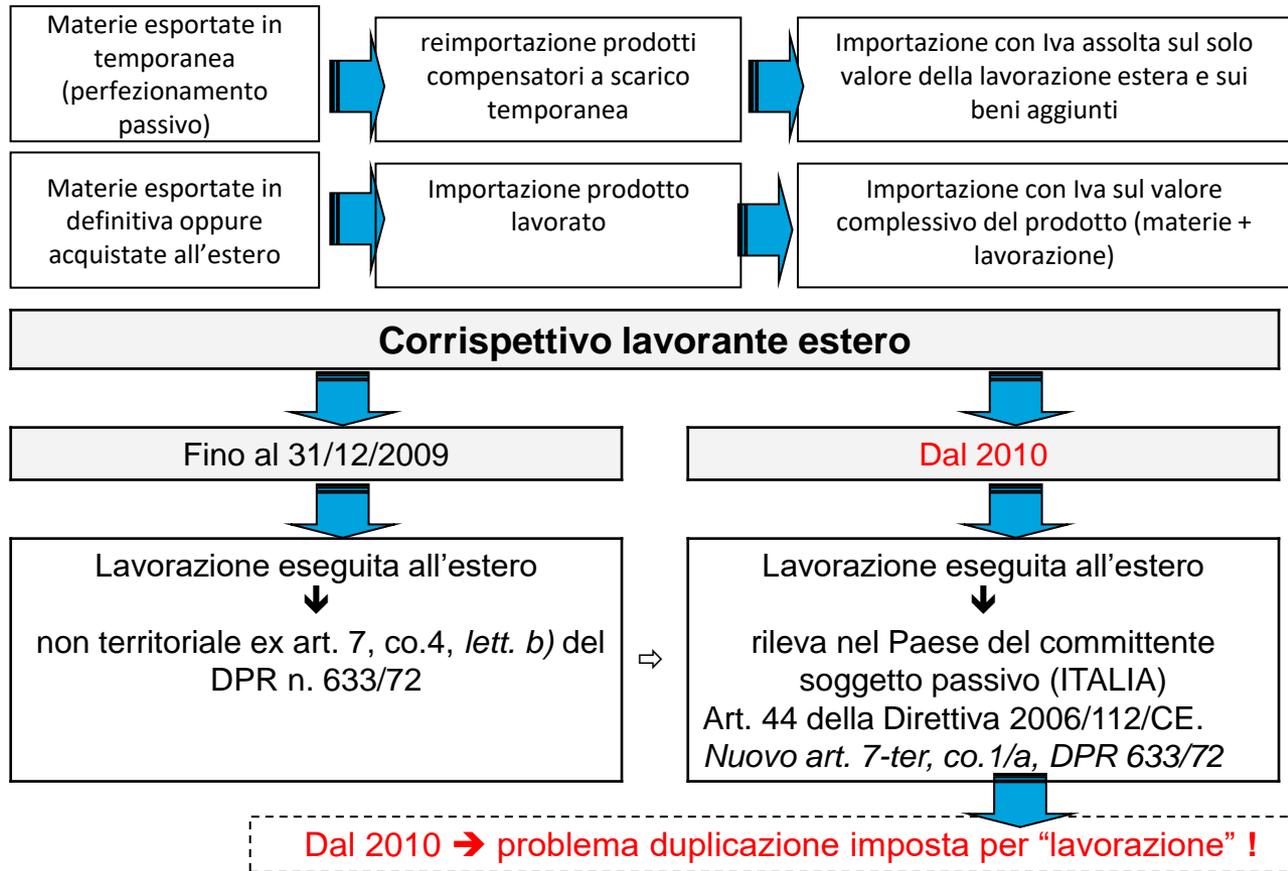
- A tal fine, il **collegamento tra i beni inviati all'estero in "franco valuta" (per specie, qualità e quantità) e quelli ceduti** secondo gli accordi contrattuali può essere dimostrato mediante:
 - **annotazione in un apposito registro delle spedizioni dei beni all'estero**, tenuto ai sensi dell'art. 39 D.P.R. 633/1972, dove riportare per ciascuna annotazione gli estremi del documento di esportazione doganale
 - **indicazione nella fattura di vendita**, emessa al momento della consegna dei beni all'acquirente, della **corrispondente annotazione del registro** relativa ai medesimi prodotti

Esportazione finalizzata alla vendita dei beni, ma con clienti non ancora individuati

- ❑ Nella risposta n. 238/E/2020 è stato **esteso il beneficio della non imponibilità** di cui all'art. 8, comma 1, lett. a), D.P.R. 633/1972 alla fattispecie esaminata, in cui i beni prodotti dal fornitore sono venduti a clienti di un Paese extra UE mediante un sito locale, **previa importazione e stoccaggio degli stessi in un deposito fiscale locale in attesa di essere ivi venduti**
- ❑ Il previo invio dei beni all'estero, nei termini descritti, costituisce una **mera esportazione "franco valuta"** in cui manca uno degli elementi caratterizzanti le cessioni all'esportazione di cui all'art. 8 del D.P.R. 633/1972, cioè il trasferimento del diritto di proprietà sui beni stessi
- ❑ Tale operazione, **non costituendo una cessione all'esportazione**, non concorre alla formazione del **plafond**, né alla qualifica di esportatore abituale in capo all'operatore nazionale

- ❑ La **cessione all'esportazione**, da fatturare in regime di non imponibilità, si verifica al **momento della vendita** dei beni già esportati doganalmente, benché i clienti non fossero già individuati al momento del trasporto o spedizione dei beni al di fuori della UE
- ❑ Il trattamento di non imponibilità si giustifica, sempre secondo l'Agenzia, in considerazione della **finalità dell'operazione** che ha avuto origine con l'esportazione doganale, volta alla successiva vendita dei beni
- ❑ In merito alla **prova** che l'operazione, fin dalla sua origine, e nella relativa rappresentazione documentale, sia stata concepita in vista del definitivo trasferimento e cessione della merce all'estero, è stato precisato che il **collegamento tra i beni inviati all'estero in regime "franco valuta" (per specie, qualità e quantità) e quelli ceduti** secondo gli accordi contrattuali può essere dimostrato mediante:
 - **l'annotazione in un apposito registro** delle spedizioni dei beni all'estero dove riportare per ciascuna annotazione gli estremi del documento di esportazione doganale;
 - **l'indicazione nella fattura di vendita**, emessa al momento della consegna dei beni all'acquirente, della corrispondente annotazione del registro relativa ai medesimi prodotti

Materie lavorate extra-UE



C.M. 37/E del 29/7/2011 § 5.1 e Nota Dogane n. 58419 del 7/11/2011

SOLUZIONE AL PROBLEMA DELLA DUPLICAZIONE DELL'IVA SUL CORRISPETTIVO DELLA LAVORAZIONE

