

L'I.V.A. nel commercio con l'estero

Le regole alla luce delle novità 2020

> l'Imposta sul Valore Aggiunto è un'imposta territoriale e, in teoria, si dovrebbe applicare solo alle cessioni di beni e servizi utilizzati, goduti su territorio italiano.

> Il consiglio è sempre quello di non affidarsi al buon senso o al sentito dire, ma di fare riferimento esclusivamente alle norme: o esiste un articolo di legge che consente di non applicare l'imposta a una data operazione, oppure potrebbe anche capitare il caso in cui una cessione, anche se relativa a merce utilizzata fuori dal territorio italiano, debba comunque essere assoggettata all'IVA.

“Esportazioni” – DPR 633/72

> L'articolo 8, 1 comma, lett. a del DPR 633/72, prevede che una cessione, in cui i beni vengano consegnati fuori dal territorio doganale UE, sia non imponibile IVA.... a patto che si possa **provare l'effettiva uscita** delle merci dal territorio doganale stesso.

> Ogni DAE è identificato da un **MRN**.

Per i DAE emessi in Italia, in un'apposita sezione del sito dell'Agenzia delle Dogane (<http://www.adm.gov.it/portale/notifica-di-esportazione-del-m.r.n.-movement-reference-number->), è possibile verificare l'avvenuta uscita delle merci dal territorio doganale comunitario e ottenere la relativa '**Notifica di Esportazione**', vale a dire **la prova necessaria** a giustificare l'applicazione dell'articolo 8, 1 comma, lett. a del DPR 633/73.

> cosa fare in caso non si riesca ad acquisire la notifica di esportazione entro i 90 giorni

> cosa fare in caso di sdoganamento delle merci in altro Paese UE

L'I.V.A. nel commercio con l'estero

Le regole alla luce delle novità 2020

> l'articolo 8, 1 comma lett. **b** del DPR 633/72 consente al fornitore italiano di non applicare l'IVA in caso di consegna dei beni in Italia e successiva esportazione a cura del cliente estero non residente (quasi sempre una ditta intracomunitaria a cui viene intestata la bolletta doganale), a patto che le merci lascino il territorio doganale comunitario entro 90 giorni dalla loro consegna in Italia al cliente estero.

Per provare l'avvenuta uscita delle merci nei tempi previsti, il fornitore italiano deve ricevere una copia della propria fattura o del proprio documento di trasporto, debitamente timbrata dall'Agenzia delle Dogane, con il riferimento dell'MRN relativo alla bolletta doganale (emessa a nome del cliente estero).

Alcuni spedizionieri preferiscono non seguire la procedura prevista, ma provvedono a inserire i riferimenti della fattura del fornitore italiano nel campo '44' della bolletta doganale, dandone poi una copia allo stesso.

Caso particolare: le triangolazioni ITA-ITA-extra UE

> la normativa esistente indica una serie ben determinata di condizioni per poter far rientrare un'operazione fra le triangolazioni non imponibili IVA ai sensi dell'art.8,1 comma, lett. a) DPR 633/72:

- documento a comprova che il trasporto sia stato organizzato dal primo cedente (ITA 1) su incarico del cessionario italiano (ITA 2); a nulla rileva chi paghi effettivamente il trasporto, per cui la resa può essere anche Ex Works
- documento a comprova che i beni siano stati consegnati direttamente al cessionario estero non residente -extra UE- (i beni non possono entrare in possesso di ITA 2 su territorio italiano)
- timbro doganale sulla fattura o sul documento di trasporto del primo cedente (ITA 1), riportante il numero di MRN relativo alla

L'I.V.A. nel commercio con l'estero Le regole alla luce delle novità 2020

bolletta doganale emessa nei confronti di ITA 2, necessario per potere ottenere la Notifica di Esportazione

articolo 8-bis del DPR 633/72, relativo alle 'dotazioni di bordo'

- Le cessioni di beni per la dotazione di bordo delle navi destinate all'esercizio di attività commerciali costituiscono operazioni oggettivamente non imponibili ai fini Iva ai sensi dell'articolo 8bis, comma 1, lettera d), del Dpr 633/72.

L'operazione non necessita di visto doganale in quanto non si tratta di esportazione, bensì di operazione ad essa assimilata.

La prova della non imponibilità può, comunque, essere fornita tramite apposizione del visto sulle fatture relative alla cessione da parte della dogana o della Guardia di finanza appositamente intervenute per assistere all'imbarco dei beni destinati a dotazione di bordo (circolare 3 novembre 1973, n. 62).

Sono, comunque, ammesse prove alternative che possono consistere nell'esistenza a bordo di tali prodotti, se si tratta di oggetti di dotazione (circolare dogane 11 aprile 1973, n. 8/30819 e risoluzione 15 febbraio 1993, n. 531289)

- occorre prestare attenzione al fatto che l'agevolazione prevista dall'art.8-bis è ammessa **solo per le cessioni in capo all'armatore che utilizzerà i beni stessi quali dotazione di bordo** (vedi sentenza pronunciata dalla Corte di Giustizia della CE nella causa C-185/89);

nel caso di acquisti effettuati da cantieri nautici, l'agevolazione è ammessa solo per acquisti realizzati con uno specifico contratto di subappalto

- se la merce viene ceduta a un operatore intracomunitario e inviata in un Paese comunitario si ha una cessione intracomunitaria

L'I.V.A. nel commercio con l'estero

Le regole alla luce delle novità 2020

- se la merce viene inviata in un Paese extracomunitario si ha un'esportazione soggetta a tutte le normali regole delle esportazioni (dichiarazione doganale, eccetera)

“Cessioni intracomunitarie” – Legge 427/93

L'art.41 della legge 427/93 prevede la non imponibilità per le cessioni intracomunitarie.

Per poter considerare non imponibile una cessione intracomunitaria (ex art. 41 L.427/93), occorre poter dimostrare che:

--- cedente e cessionario dispongano entrambi di un numero identificativo IVA intracomunitario valido, di due diversi Paesi UE (l'esito positivo di una verifica nella banca dati VIES è sufficiente quale prova)

--- l'operazione consista in una vendita (trasferimento della proprietà) a titolo oneroso (una contabile bancaria che attesti il pagamento è sufficiente quale prova)

--- i beni vengano spediti da un Paese UE ad un altro Paese UE per quanto riguarda l'ultimo punto, l'avvenuta spedizione dei beni, dal 1 gennaio 2020 è in vigore il **Regolamento di Esecuzione del 4 dicembre 2018, n. 2018/1912/UE**.

A questo proposito, se è vero che per coloro che organizzano e pagano il trasporto è relativamente semplice ottemperare a quanto previsto dal Regolamento, altrettanto non si può dire per coloro che non si occupano del trasporto.

Per fortuna, con la **Risposta n.100 pubblicata l'8 aprile 2019, l'Agenzia delle Entrate ha elencato un insieme di prove**

L'I.V.A. nel commercio con l'estero

Le regole alla luce delle novità 2020

differente, più "morbido" rispetto a quanto disposto dal Regolamento, fattibile anche per le imprese che vendono senza organizzare e pagare il trasporto (vedi resa **ex Works**).

La possibilità di scegliere tra le regole previste dal Regolamento e le norme nazionali è stata chiarita dalle **Note Esplicative "2020 quick fixes"** della Direzione Generale IVA e Unione Doganale IVA della Commissione UE, pubblicate lo scorso mese di dicembre; difatti, al punto 5.3.2 le Note Esplicative chiariscono che

uno Stato membro può prevedere un livello di prove del trasporto più "flessibile" rispetto a quanto indicato dal Regolamento di Esecuzione

"Member States could also lay down in their national VAT legislation other presumptions regarding proof of transport more flexible than the presumption provided for in Article 45a IR"

e che

un operatore può dimostrare l'avvenuto trasporto applicando indifferentemente le regole nazionali e/o quelle del Regolamento:

"If that were the case, the supplier could benefit from the presumptions in Article 45a IR and/or from those in the national VAT legislation, provided the relevant conditions are met. In this regard, existing national VAT rules which establish conditions regarding proof of transport more flexible than those provided for in Article 45a IR may continue to be applied."

L'I.V.A. nel commercio con l'estero

Le regole alla luce delle novità 2020

In buona sostanza, **le imprese possono dimostrare il trasporto intracomunitario seguendo:**

- quanto previsto dal **Regolamento di Esecuzione del 4 dicembre 2018, n. 2018/1912/UE** che, *per coloro che organizzano e pagano il trasporto*, prevede quali prove valide, fra le altre:

--- documento di trasporto firmato (emesso da un soggetto diverso da cedente e compratore)

in alternativa

--- la fattura emessa da uno spedizioniere [vedi paragrafo 3, lett. a) del Regolamento]

più

--- la contabile bancaria attestante il pagamento del trasporto [vedi paragrafo 3, lett. b) punto i) del Regolamento]

oppure

- quanto previsto dalla **Risposta n.100 dell'8 aprile 2019 dell'Agenzia delle Entrate** (*utile soprattutto per coloro che vendono con resa ex works*)

--- documento di trasporto (DDT o CMR), con indicazione della destinazione dei beni, normalmente firmato anche dal trasportatore per presa in carico (se il trasporto è a cura dell'esportatore, occorre conservare la fattura del trasportatore con l'indicazione dei trasporti effettuati)

--- dichiarazione timbrata e controfirmata dal cessionario dei beni (cliente), contenente almeno i seguenti elementi:

a) l'identificativo del committente (ossia il cessionario in fattura);

b) il riferimento della fattura di vendita (numero e data);

c) numero e data del DDT o del CMR ;

d) la seguente dichiarazione da parte del cessionario comunitario:
"le merci relative alle fatture sopra indicate sono regolarmente

L'I.V.A. nel commercio con l'estero Le regole alla luce delle novità 2020

pervenute presso il nostro terzista, il nostro deposito oppure presso i nostri negozi (es. Francia) nel mese di (es. gennaio 2020)".

- registrazioni contabili
- documentazione bancaria attestante le somme riscosse
- documentazione a comprova degli accordi contrattuali presi
- elenchi Intrastat

Con Circolare n.12/2020 del 12 maggio 2020, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito quanto già comunicato con la Risposta n.100 dell'8 aprile 2019.

IMPORT CON SDOGANAMENTO IN ALTRO PAESE UE

- Ditta italiana, acquista beni da società USA;
- I beni giungono via nave in Olanda, dove, mediante l'utilizzo di un rappresentante fiscale olandese della ditta italiana, vengono immessi in libera pratica con assolvimento del dazio, se previsto, ma beneficiando del "regime doganale" 42 che consente l'assolvimento dell'IVA in altro Paese UE di destino;
- una volta sdoganati, i beni vengono spediti in Italia.

Procedura da seguire nell'opinione di chi scrive:

- il dichiarante doganale olandese dovrebbe indicare in bolletta doganale l'Italia come Paese UE di destino;
- la merce, una volta sdoganata, prosegue verso l'Italia in regime di cessione intracomunitaria;
- Il rappresentante fiscale olandese emette fattura con partita IVA olandese alla ditta italiana (ai soli fini IVA e Intrastat);

L'I.V.A. nel commercio con l'estero Le regole alla luce delle novità 2020

- la fattura emessa dal rappresentante fiscale olandese, riporta i riferimenti di legge olandesi che consentono la non imponibilità IVA della cessione e indica la ditta italiana quale soggetto designato per gli adempimenti fiscali in Italia;
- il rappresentante fiscale olandese provvede agli adempimenti IVA e Intrastat in Olanda;
- la ditta italiana integra ai fini IVA la fattura emessa dal rappresentante fiscale olandese, inserendola (se dovuto) nel modello Intrastat degli acquisti
- la ditta italiana registra in contabilità generale l'acquisto facendo riferimento alla fattura del fornitore USA

GLI ACQUISTI INTRACOMUNITARI

Come per le cessioni, un acquisto si definisce "intracomunitario" quando sono soddisfatti i seguenti tre requisiti:

- **operazione a titolo oneroso** (sono escluse le operazioni in cui non sia previsto un pagamento)
- venditore ed acquirente **possiedono entrambi un codice identificativo IVA intracomunitario valido**, di due Paesi UE differenti
- **i beni vengono trasportati da un Paese UE ad un altro** (sempre all'interno del territorio doganale dell'Unione Europea)

Come si assolvono gli obblighi IVA in caso di acquisto intracomunitario?

Il sistema adottato nell'Unione Europea per assolvere gli obblighi IVA è l'**inversione contabile** o "reverse charge".

L'I.V.A. nel commercio con l'estero

Le regole alla luce delle novità 2020

In sostanza, l'acquirente integra la fattura del fornitore, riportando i dati relativi all'imponibile in Euro, all'aliquota IVA applicabile nel proprio Paese ed al totale IVA; poi, registra detta fattura sia nel registro IVA degli acquisti intracomunitari che in quello delle cessioni intracomunitarie, "compensando" in questo modo credito e debito.

IVA NELLE PRESTAZIONE DI SERVIZI

- > verso privati
- > verso aziende (UE solo se iscritti al VIES)

ACQUISTO DI SERVIZI

- > da privati
- > aziende
 - fornitore UE (solo se iscritto al VIES)
 - fornitore Extra UE

Vendite in Italia, a imprese italiane, da parte di soggetti comunitari dotati di codice identificativo IVA intracomunitario, ma identificati ai fini IVA in Italia

Va valutata sia ai fini IVA che Intrastat nelle due casistiche che si possono presentare:

1 caso) Il bene acquistato viene spedito in Italia da un altro Paese membro

In questo caso, l'operazione va gestita, sia ai fini IVA che Intrastat, come un normale acquisto intracomunitario; pertanto, l'acquirente italiano dovrà integrare la fattura emessa dal fornitore UE e

L'I.V.A. nel commercio con l'estero Le regole alla luce delle novità 2020

segnalare l'operazione nel modello Intra degli acquisti

2 caso) Il bene acquistato si trova già in Italia al momento dell'acquisto

In questo caso, l'operazione non si configura come acquisto intracomunitario.

Il fornitore UE, tramite la propria posizione fiscale aperta in Italia è responsabile della corretta compilazione del modello Intrastat degli acquisti (vedi Circolare 36/E del 21 giugno 2010 al n.31).

La fattura emessa dal fornitore UE è irrilevante ai fini dell'IVA italiana, per cui non deve essere esposta l'imposta in quanto è il cessionario italiano a dover integrare il documento, secondo quanto previsto dall'art.46, comma 1 della Legge 427/93.

Il fornitore UE, nonostante si sia identificato fiscalmente in Italia, dovrebbe emettere fattura utilizzando il proprio codice identificativo IVA intracomunitario.

Tuttavia, le circolari 18 marzo 2010, n.14 e 21 giugno 2010, n.36 e la Risoluzione 21/E del 2015 consentono *“che, in relazione ad una cessione interna, il rappresentante fiscale di un soggetto estero possa – per proprie esigenze - emettere nei confronti del cessionario/committente residente un documento non rilevante ai fini dell'IVA, con indicazione della circostanza che l'imposta afferente tale operazione verrà assolta dal cessionario o committente”*.

In sostanza, il fornitore UE potrebbe decidere di emettere fattura utilizzando la propria posizione fiscale italiana, ma il documento continuerebbe a non essere rilevante ai fini IVA italiani e il

L'I.V.A. nel commercio con l'estero

Le regole alla luce delle novità 2020

committente sarebbe tenuto ad assoggettare ad imposta nazionale l'acquisto mediante integrazione del documento stesso.

Caso particolare – il commercio elettronico

Sono sempre più le imprese che si attrezzano per il commercio elettronico, rivolto sia agli operatori professionali che ai privati; si tratta di un settore indubbiamente molto interessante di cui, tuttavia, non vanno sottovalutati gli aspetti fiscali.

In questo ambito, il commercio elettronico si divide in due tipologie:

- Commercio elettronico "indiretto"

Riguarda la vendita di beni che vengono fisicamente spediti al destinatario.

In questo caso, si tratta di vere e proprie cessioni di beni che, pertanto, seguono le regole "normali":

Vendite a imprese:

- esportazioni non imponibili IVA (art. 8 DPR 633/72), in caso di spedizioni in Paesi extra UE;
- cessioni intracomunitarie non imponibili IVA (art. 41 L 427/93), in caso di vendite, a titolo oneroso, ad imprese in possesso di codice identificativo IVA intracomunitario, con spedizione in Paesi UE.

Vendite a privati in Paesi extra UE

esportazioni non imponibili IVA (art. 8 DPR 633/72)

Vendite a privati nell'Unione Europea

si applica l'IVA italiana, a condizione che

- le merci siano spedite o trasportate all'interno dell'Unione Europea;
- nel corso di un anno civile non si superi una soglia di fatturato nel Paese di destinazione dei beni variabile da 26.419 a 100.000 euro

L'I.V.A. nel commercio con l'estero

Le regole alla luce delle novità 2020

(in base a quanto stabilito dai vari Stati UE), oltre cui si è obbligati ad aprire una posizione fiscale in quel Paese per poter fatturare direttamente con l'IVA locale.

Attenzione: a partire dal 1 luglio 2021, la soglia di fatturato oltre cui diverrà obbligatorio identificarsi fiscalmente nel Paese del cliente privato sarà abbassata a 10.000 euro per tutti i Paesi UE.

Sempre a partire dal 1-7-2021, in alternativa all'identificazione fiscale nei singoli Paesi UE sarà possibile optare per la registrazione al sistema MOSS (Mini One Stop Shop).

In pratica, optando per il MOSS, l'azienda trasmette le dichiarazioni Iva trimestrali telematicamente, attraverso il Portale elettronico, ed effettua i versamenti esclusivamente nel proprio Stato membro di identificazione.

Le dichiarazioni trimestrali e l'Iva versata acquisite dallo Stato membro di identificazione sono trasmesse ai rispettivi Stati Membri di Consumo mediante una rete di comunicazioni sicura.

Per accedere al MOSS bisogna essere registrati ai servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.

Nel caso di vendite a privati, sempre che non si sia superata la soglia di fatturato annuo stabilita dal Paese di destinazione dei beni, le cessioni sono assimilate alle vendite per corrispondenza, per cui l'emissione della fattura non è obbligatoria, a meno che non venga espressamente richiesta dal cliente stesso.

- Commercio elettronico "diretto"

Si riferisce alla vendita di beni "virtuali" o di servizi che vengono trasmessi via web o posta elettronica (ad esempio, programmi, testi, immagini, informazioni, musica, giochi, film), salvo alcuni particolari tipi di servizi, elencati dall'art.7-sexies del DPR 633/72.

L'I.V.A. nel commercio con l'estero

Le regole alla luce delle novità 2020

Queste operazioni vengono assimilate alla vendita di servizi e seguono le seguenti regole:

- vendita ad imprese, escluse da IVA ai sensi dell'art. 7-ter del DPR 633/72;

- vendita a privati residenti nell'Unione Europea, assoggettata ad IVA nel Paese del cliente (dal 1-1-2015); è obbligatorio aprire una posizione fiscale nel Paese del cliente;

▣ vendita a privati residenti in Paese extra UE, non soggetta ad IVA (art.58 Direttiva IVA e art. 7-sexies, lettera f DPR 633/72).

DICITURE OBBLIGATORIE IN FATTURA

- 'OPERAZIONE NON IMPONIBILE'

si utilizza per le cessioni non imponibili IVA ai sensi dell'art. 41 L.427/93, art. 8, 8-bis, 9 e 38-quater del DPR 633/72.

- 'INVERSIONE CONTABILE'

L'I.V.A. nel commercio con l'estero Le regole alla luce delle novità 2020

si usa quando si prestano servizi esclusi da IVA ai sensi dell'art.7-ter del DPR 633/72 a clienti intracomunitari

- 'OPERAZIONE NON SOGGETTA'

si deve utilizzare per servizi esclusi da IVA ai sensi dell'art.7-ter del DPR 633/72 a clienti extracomunitari e per le operazioni fuori dal campo di applicazione IVA ai sensi dell'art. 7-bis del DPR 633/72 (le cosiddette operazioni 'estero su estero')

Emissione di fatture in valuta diversa dall'Euro: è obbligatorio riportare anche il controvalore in Euro

Si specifica che le note inviate sono state redatte sulla base delle informazioni generiche in nostro possesso; si specifica, inoltre, che tali note vengono fornite a solo scopo informativo, non costituendo parere legale o professionale e non potendo sostituire un parere dell'Agenzia delle Entrate, consigliabile nel caso in cui si desiderasse una risposta certa e opponibile a terzi. Mantova Export, in ogni caso, non si assume alcuna responsabilita' per eventuali danni che, a qualunque titolo e/o causa, possano derivare dall'affidamento riposto nelle informazioni qui riportate.