

VENDERE ALL'ESTERO

CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE

Sono disciplinate dall'articolo 8 del Dpr n. 633/1972.

L'articolo 8 del Dpr n. 633/1972 è così strutturato:

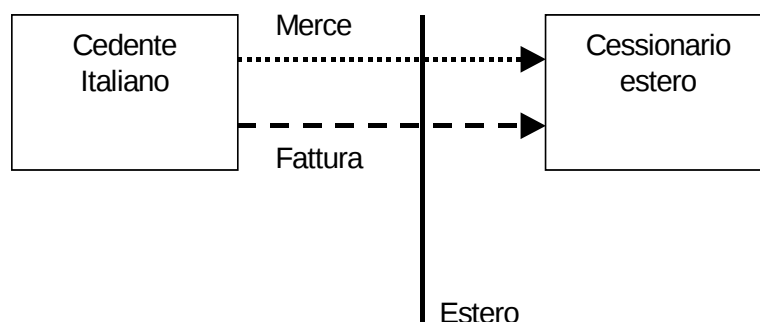
- 1° comma:
 - lettera a): esportazioni dirette in senso proprio e operazioni triangolari
 - lettera b): esportazioni improprie
 - lettera c): cessioni di beni e prestazioni di servizi a soggetti esportatori
- 2° comma (come integrato dalle disposizioni recate dal Dl n. 746 del 29 dicembre 1983, convertito dalla legge n. 17 del 27 febbraio 1984): disciplina degli acquisti di beni e servizi, senza applicazione dell'imposta, da parte di soggetti esportatori ("plafond");
- 3° comma: abrogato
- 4° comma: trasferimento del plafond in caso di affitto di azienda
- 5° comma: destinazione di beni a piattaforme offshore

ESPORTAZIONI DIRETTE IN SENSO PROPRIO

Articolo 8, primo comma, lettera a), Dpr n. 633/1972:

“Costituiscono cessioni all'esportazione:

- a) le cessioni,, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti”.



Nel caso considerato si è in presenza di un'operazione:

- in campo Iva, in quanto la proprietà dei beni passa quando questi sono ancora presenti in Italia (viene soddisfatto il requisito della territorialità di cui all'articolo 7, secondo comma, del DPR n. 633/1972). Si ricorda che, in linea generale, la proprietà delle merci trasportate da un luogo ad un altro passa all'atto della consegna delle stesse al vettore (e ciò indipendentemente dalle clausole di reso Incoterms, le quali, com'è noto, disciplinano le spese e i rischi ma non il trasferimento della proprietà);
- ma non imponibile all'Iva, in quanto i beni oggetto dell'operazione, in esecuzione dell'avvenuto passaggio della proprietà, vengono inviati fuori dal territorio doganale dalla Ue.

Adempimenti di carattere doganale e fiscale:

- **inoltrare i beni all'estero.**

In osservanza a quanto previsto dall'articolo 8, primo comma, lettera a) del Dpr n. 633/1972, tale inoltro può essere attuato secondo una delle seguenti modalità:

- a proprio nome e cioè:
 - con propri mezzi di trasporto;
 - o mediante l'utilizzo di un vettore che addebita la sua prestazione al cedente;
- o a propria cura, cioè organizzando il trasporto con mezzi di terzi vettori, ma con addebito dello stesso al cessionario estero. In tale ambito il cedente opera quale mandatario con rappresentanza (articolo 1703 del Codice civile) del cessionario estero.

Nel caso di vendita con condizioni di reso:

Exw - Franco fabbrica;

Fca - Franco vettore;

Fas - Franco sottobordo,

nelle quali il trasporto dei beni fuori dal territorio doganale della Comunità viene eseguito a spese del cessionario estero, il cedente deve comunque “prendere cura” del trasporto dei beni all'estero, provvedendo a organizzare lo stesso di concerto con il vettore (è opportuno che, ai fini fiscali, di tale attività organizzativa rimanga documentazione scritta: lettera / fax al trasportatore).

- **emettere fattura di vendita sul cliente estero.**

La fattura emessa a carico del soggetto estero deve recare la seguente dicitura: “Operazione non imponibile articolo 8, comma 1, lettera a), Dpr n. 633/1972”.

Nel caso in cui il prezzo sia stato pattuito in moneta estera, la fattura dovrà contenere sia l'importo espresso in valuta estera, sia il controvalore in euro al cambio del giorno di effettuazione dell'operazione (articolo 14, primo comma, DPR n. 633/1972).

Poichè la fattura deve essere esibita in Dogana per il compimento dell'operazione doganale, non è possibile ricorrere alla fatturazione differita: occorre emettere fattura immediata.

Si ricorda che in presenza di fatturazione immediata, non è obbligatorio emettere il documento di trasporto di cui al Dpr 14 agosto 1996, n. 472 (Ddt).

- **compiere l'operazione doganale**

Ai fini doganali (salvo il caso di applicazione delle procedure doganali semplificate), viene espletata la seguente procedura:

- ❑ l'impresa esportatrice presenta la merce in dogana (in genere si tratta di una dogana interna) e la dichiara per l'esportazione (in genere tramite uno spedizioniere doganale) mediante la compilazione del modello DAU/EX, utilizzato negli esemplari nn. 1, 2 e 3;
- ❑ l'ufficio doganale che riceve la dichiarazione (“dogana di esportazione”), appone sul documento le prescritte annotazioni, concede lo svincolo della merce, trattiene l'esemplare n. 1 del DAU/EX, invia all'ISTAT l'esemplare n. 2 e rilascia all'esportatore o a chi lo rappresenta (spedizioniere doganale) l'esemplare n. 3;
- ❑ la “dogana di uscita” (che, a seconda del tipo di trasporto, può coincidere con la dogana di esportazione o essere diversa), accerta che le merci trasportate corrispondano a quelle dichiarate sul modello DAU/EX e sorveglia l'uscita materiale delle stesse dal territorio Ue.
Detta dogana, se richiesta dall'operatore (in genere il vettore), appone l'apposito timbro tondo (“conalbi”) sul retro dell'esemplare n. 3 del DAU/EX e lo restituisce all'operatore;
- ❑ il vettore restituisce all'esportatore l'esemplare n. 3 del DAU/EX munito del “visto uscire” a comprova dell'avvenuta esportazione.

- **entrare in possesso della prova dell'avvenuta esportazione**

L'articolo 8, primo comma, lettera a), del Dpr n. 633/1972 afferma che:
“L'esportazione deve risultare da documento doganale, o da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura ovvero su un esemplare della bolla di accompagnamento emessa a norma dell'art. 2 del D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627, o se questa non è prescritta, sul documento di cui all'art. 21, quarto comma, secondo periodo”.

Sul piano pratico, secondo quanto previsto dalla circolare n. 35/E del 13 febbraio 1997, la prova dell'avvenuta esportazione è costituita esclusivamente dall'esemplare n. 3 del DAU munito del visto apposto dall'ufficio doganale considerato di uscita (dal territorio della Comunità), secondo quanto previsto dall'articolo 793 delle disposizioni di applicazione del Codice doganale comunitario (regolamento n. 2454/Ce del 2 luglio 1993).

Il visto di uscita, come delineato nel punto precedente, è costituito da un timbro tondo recante il nome dell'ufficio doganale e la data (circolare Dipartimento dogane n. 185/D del 27 giugno 1997).

Nel caso in cui dall'operatore in dogana venga emessa una cosiddetta "bolletta cumulativa" la prova dell'avvenuta esportazione è costituita dalle attestazioni apposte sulla fattura, confermate con l'apposizione sulla fattura stessa del timbro tondo di cui sopra.

Con la Circolare n. 75/D dell'11 dicembre 2002 (consultabile nel sito: www.agenziadogane.it), l'Agenzia delle dogane ha previsto la possibilità di regolarizzare lo smarrimento o il mancato pervenimento all'esportatore dell'esemplare n. 3 del DAU e di rilasciare un duplicato, permettendo così la cosiddetta “regolarizzazione a posteriori” prevista dall'articolo 795 del Regolamento CEE n. 2454/93 e dall'articolo 346 del Dpr n. 43/1973.

Aspetti operativi:

- contratto sottostante:
 - vendita
 - appalto fornitura (Cfr. Circolare n. 26/411138 del 3 agosto 1979)
- luogo di passaggio della proprietà dei beni:
 - raccordo con articolo 7, secondo comma, Dpr n. 633/1972:
“Le cessioni di beni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per
oggetto beni mobili ... esistenti nel territorio dello Stato”.
(Cfr. RM n. 391613 del 22 dicembre 1982)

- prezzo in moneta estera:
 - articolo 14, primo comma, Dpr n. 633/1972:
“Ai fini della determinazione della base imponibile i corrispettivi dovuti e le spese e gli oneri sostenuti in valuta estera sono computati secondo il cambio del giorno in cui è stata effettuata l'operazione e, in mancanza, secondo il cambio del giorno antecedente più prossimo”.
 - articolo 21, terzo comma, Dpr n.633/1972:
“Le fatture in lingua straniera devono essere tradotte in lingua nazionale a richiesta dell'amministrazione finanziaria e gli importi possono essere espressi in qualsiasi valuta purché l'imposta sia indicata in euro”.
- acconti – prezzo

Nel caso di corresponsione di acconti-prezzo da parte del cliente estero, questi seguono la sorte dell'operazione principale. Nell'affermare questo principio il ministero delle Finanze (cfr. Rm n. 525446 del 18 aprile 1975) ha tuttavia subordinato la pratica applicazione dell'agevolazione all'osservanza di due condizioni:

1. al momento del pagamento di ciascun acconto deve essere emessa, e successivamente registrata, la relativa fattura, ai sensi degli articoli 21, comma 6, e 23, comma 3, del decreto, con l'indicazione che si tratta di operazione non imponibile a norma dell'articolo 8;
2. al momento della consegna o spedizione dei beni cui si riferiscono tali acconti, deve essere emessa la fattura relativa alla cessione, anch'essa non assoggettata a Iva, recante l'indicazione del prezzo complessivo fatturato, nonché gli estremi, anche di registrazione, di tutte le fatture già emesse in relazione al pagamento degli acconti. Quest'ultima fattura ha valore riepilogativo e va registrata ai sensi dell'articolo 23 con l'annotazione del solo prezzo di cessione eventualmente non compreso negli acconti medesimi.

I sopra rassegnati criteri sono stati ribaditi dalla Rm n. 125/E del 7 settembre 1998.

- prova dell'avvenuta esportazione:
 - esemplare n. 3 del DAU munito del “visto uscire” (Circolare n. 35/E del 13 febbraio 1997 e Circolare Dipartimento Dogane n. 185/D del 27 giugno 1997);
 - regolarizzazione a posteriori (Circolare n. 75/D dell'11 dicembre 2002).

- invio all'estero “a cura o a nome dei cedenti:
 - ipotesi di vendita alle condizioni EXW, FCA o FAS, Incoterms 2000
 - opportunità di invio lettera o fax o e-mail a vettore

“(.....)

Facendo seguito ai precedenti accordi verbali e a formalizzazione degli stessi, per il giorno, alle ore, siete invitato a ritirare presso il nostro stabilimento di, la seguente merce e a trasportarla al nostro cliente XY in a sue spese, con operazione doganale a nostro carico.

A tale riguardo Vi precisiamo quanto segue:

- merce ceduta EXW Torino – Incoterms 2000;
- valore della merce Euro;
- voce doganale da dichiarare:

Dovrete farci pervenire con cortese sollecitudine l'esemplare n. 3 del DAU munito del visto uscire apposto dalla dogana considerata di uscita dal territorio della Comunità economica europea, come previsto dalla Circolare Minfinanze n. 35/E del 13 dicembre 1997.

- tempo di possibile permanenza dei beni in Italia:
 - non esplicitamente previsto (RM n. 411174 del 28 luglio 1979);
 - è opportuno fare riferimento al tempo tecnico necessario per organizzare il trasporto;
 - nel caso di “esportazione congiunta” la merce, pur già fatturata in articolo 8/1/a può rimanere in Italia (presso l'impresa terzista) sino a quando permane l'intenzione (da parte del cliente estero) di sottoporla a lavorazione.

Aspetti specifici:

CESSIONI DI BENI A TITOLO GRATUITO

Occorre distinguere da tre gruppi di operazioni:

1° gruppo:

- cessione di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati (articolo 2, terzo comma, lettera d), Dpr n. 633/1972 (Cfr. Risoluzione 3 aprile 2003, n. 83/E);
- cessioni a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali (articolo 15, primo comma, n. 2, Dpr n. 633/1972);
- cessioni gratuite per obblighi di garanzia (RM n. 345753 del 27 febbraio 1984);
- sostituzioni gratuite di prodotti non conformi all'ordine del cliente (prodotti difettosi);

→ Iva detraibile sull'acquisto;

→ cessione gratuita: fuori campo Iva;

→ ai fini doganali: lista valorizzata o fattura pro-forma, con indicazione del "valore normale" di mercato (articolo 14, terzo comma, Dpr n. 633/1972) dei beni ceduti.

2° gruppo:

- cessioni gratuita di beni NON rientranti nell'attività propria dell'impresa:

- beni di costo unitario NON superiore a 25,82 euro:

→ Iva detraibile sull'acquisto

→ cessione fuori campo Iva (articolo 2, secondo comma, n. 4), del Dpr n. 633/1972)

- beni di costo unitario superiore a 25,82 euro (SPESE DI RAPPRESENTANZA):

→ Iva indetraibile sull'acquisto

→ cessione fuori campo Iva (articolo 2, secondo comma, n. 4), del Dpr n. 633/1972)

→ ai fini doganali: lista valorizzata o fattura pro-forma, con indicazione del "valore normale" di mercato (articolo 14, terzo comma, Dpr n. 633/1972) dei beni ceduti.

Cfr. in merito: Circolare n. 188/E del 16 luglio 1998 e Circolare n. 54/E del 19 giugno 2002.

3° gruppo:

- cessioni gratuite di beni rientranti nell'attività propria dell'impresa:
→ NON costituiscono spese di rappresentanza;

→ l'Iva sostenuta sugli acquisti dei beni in argomento (o sulle materie prime e i servizi necessari per produrli) è detraibile;

→ cessione in regime di non imponibilità: articolo 8, primo comma, lettera a), Dpr n. 633/1972: emissione di fattura ordinaria o di autofattura (singola o globale mensile) o annotazione sul registro omaggi. In questi due ultimi casi: lista valorizzata o fattura proforma ai fini doganali;

→ l'impresa italiana cedente deve essere munita della prova dell'avvenuta esportazione (esemplare n. 3 del DAU munito del "visto uscire").

STAMPI E ATTREZZATURE

Due ipotesi:

- gli stampi e le attrezzature passano di proprietà del cliente estero e restano presso il cedente in "prestito d'uso", al fine di realizzare la produzione programmata:
 - unico contratto d'appalto: realizzazione stampi / attrezzature + produzione programmata;
 - lo stampo deve essere fatturato in articolo 8, primo comma, lettera a), Dpr n. 633/1972 e deve essere annotato nel registro beni di terzi presso l'impresa (Cfr. in merito: Circolare n. 26/411138 del 3 agosto 1979, RM n. 412178 del 4 gennaio 1980, RM n. 421221 del 9 luglio 1980, RM n. 416907 dell'8 ottobre 1987, RM n. 500462 del 18 febbraio 1992);
 - in sede di esportazione dei pezzi, anch'essi da fatturare in articolo 8, primo comma, lettera a), Dpr n. 633/1972, nella bolletta di esportazione occorre "spalmare" il valore dello stampo con sua indicazione nel valore statistico dei pezzi inviati (casella n. 46 del DAU).
- gli stampi e le attrezzature restano di proprietà dell'impresa italiana (contributi in conto stampi /attrezzature), con realizzazione della produzione programmata.
E' da ritenere che il contributo in conto stampi / attrezzature costituisca una sorta di anticipo contrattuale, con obbligo di sua fatturazione in articolo 8, primo comma, lettera a), Dpr n. 633/1972

In sede di esportazione dei pezzi, anch'essi da fatturare in articolo 8, primo comma, lettera a), Dpr n. 633/1972, occorrerà provvedere a “spalmare” l'ammontare del contributo in conto stampi/attrezzature nel valore statistico dei pezzi inviati (casella n. 46 del DAU).

ESPORTAZIONE CONGIUNTA

L'articolo 8, primo comma, lettera a), del Dpr n. 633/1972, afferma che: “I beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni”.

Per quanto concerne il trattamento Iva delle prestazioni di lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni, soccorre l'articolo 9, primo comma, del Dpr n. 633/1972, il quale afferma che:

“Costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali: (...)

9) i trattamenti di cui all'art. 176 del T.U. approvato con DPR 23 gennaio 1973, n. 43, eseguiti su beni di provenienza estera non definitivamente importati nonché su beni nazionali, nazionalizzati o comunitari destinati a essere esportati da o per conto del prestatore del servizio o del committente non residente nel territorio dello Stato”.

L'operazione in argomento può essere realizzata secondo tre diverse modalità:

a) Esportazione nazionale congiunta con lavorazione eseguita dal cedente stesso:

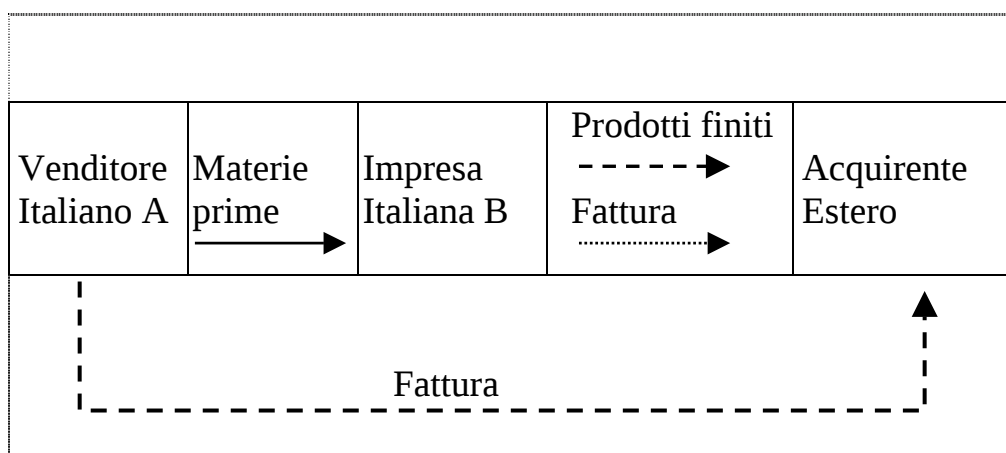


In questo caso:

- L'impresa italiana cede i beni al soggetto estero ed emette fattura in articolo 8, primo comma, lettera a), Dpr n. 633/1972 a carico del cliente estero;

- I beni restano presso l'impresa italiana in conto lavoro e devono quindi essere annotati sul registro dei beni di terzi in conto lavoro, tenuto ai sensi dell'articolo 39 del Dpr n. 633/1972;
- Il cliente estero, in base alle sue esigenze, comunica gli ordini di lavorazione;
- Nel momento in cui l'impresa italiana invia all'estero i prodotti lavorati, emette fattura in articolo 9, primo comma, n. 9, Dpr n. 633/1972, per il compenso di lavorazione, presenta la merce in dogana e dichiara il valore della merce lavorata (scarico totale o parziale della fattura di vendita + compenso di lavorazione);
- L'impresa italiana prova l'avvenuta esportazione secondo le consuete modalità (esemplare n. 3 del DAU munito del visto uscire);

b) Esportazione nazionale congiunta con lavorazione eseguita da altra impresa italiana:



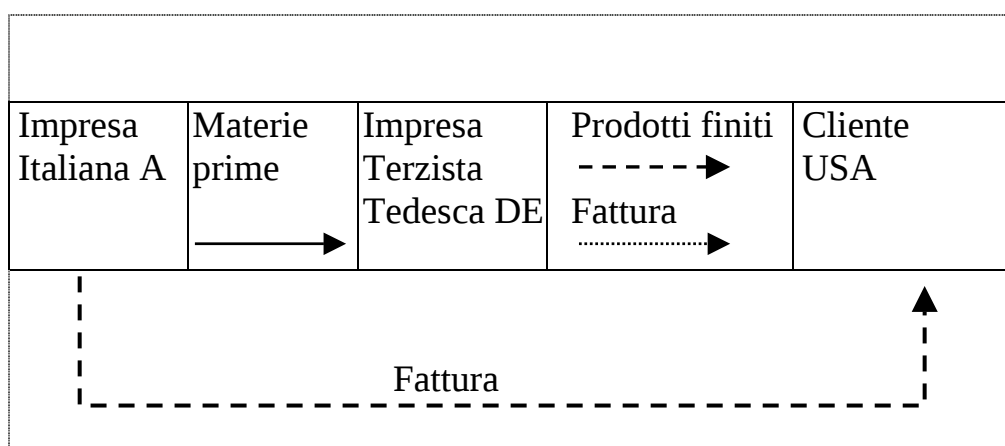
In questo caso:

- L'impresa italiana A cede i beni al soggetto estero, li invia in nome e per conto di quest'ultimo (con espressa menzione sul ddt), all'impresa terzista italiana B, affinché gli stessi vengano sottoposti a lavorazione ed emette fattura in articolo 8, primo comma, lettera a), Dpr n. 633/1972 a carico del cliente estero;
- L'impresa terzista italiana B prende in carico i beni sul registro dei beni di terzi in conto lavoro, tenuto ai sensi dell'articolo 39 del Dpr n. 633/1972;

- Il cliente estero, in base alle sue esigenze, comunica gli ordini di lavorazione;
- Nel momento in cui l'impresa terzista italiana B invia all'estero i prodotti lavorati, emette fattura in articolo 9, primo comma, n. 9, Dpr n. 633/1972 sul committente estero per il compenso di lavorazione, presenta la merce in dogana e dichiara il valore della merce lavorata (scarico totale o parziale della fattura di vendita + compenso di lavorazione) e scarica il registro di conto lavoro;
- L'impresa terzista italiana B comprova l'avvenuta esportazione secondo le consuete modalità (esemplare n. 3 del DAU munito del visto uscire) e fornisce la prova dell'avvenuta esportazione all'impresa italiana cedente (annotazioni sulla fattura di vendita o fotocopia della bolletta di esportazione autenticata dalla dogana)
(Cfr. Circolare n. 73/400122 del 19 dicembre 1984)

L'operazione in argomento richiede una stretta collaborazione tra l'impresa italiana cedente e l'impresa terzista italiana.

c) Esportazione comunitaria congiunta con lavorazione eseguita da impresa di altro Paese Ue:



In questo caso:

- L'impresa italiana A cede i beni a impresa USA e li invia, in nome e per conto di quest'ultima, a impresa terzista tedesca, per lavorazione (nell'interesse dell'impresa USA);

- L'impresa italiana emette fattura in articolo 8, primo comma, lettera a), Dpr n. 633/1972 e resta in attesa della prova dell'avvenuta esportazione;
- L'impresa terzista tedesca DE lavora i beni e poi li invia in USA addebitando al committente USA, senza applicazione di Iva tedesca, il compenso di lavorazione;
- L'impresa tedesca presenta la merce presso la dogana tedesca e la dichiara per l'esportazione definitiva, dichiarando in bolletta il valore complessivo della stessa (scarico parziale o totale della fattura emessa dall'impresa italiana A + compenso di lavorazione) e fornisce la prova dell'avvenuta esportazione all'impresa italiana cedente (annotazioni sulla fattura di vendita o fotocopia della bolletta di esportazione autenticata dalla dogana).

L'operazione in argomento richiede una stretta collaborazione tra l'impresa italiana cedente e l'impresa terzista tedesca.

Ove manchi tale collaborazione, l'operazione è da sconsigliare e ciò a causa della presumibile difficoltà da parte dell'impresa italiana a entrare in possesso della prova dell'avvenuta esportazione.

È da ritenere possibile l'esportazione congiunta composta da due cessioni non imponibili ai sensi dell'articolo 8, primo comma, lettera a), DPR n. 633/1972, anziché da una cessione articolo 8/1/a e da una prestazione di servizi articolo 9/1/9.

VENDITA CON MONTAGGIO / INSTALLAZIONE

La vendita con montaggio / installazione comporta normalmente l'apertura di un cantiere nel Paese estero.

Sotto il profilo dell'Iva i problemi relativi ai contratti in argomento dipendono:

- dalla complessità dei lavori da eseguire all'estero;
- dalla presumibile durata della permanenza all'estero;
- e dall'esistenza nel Paese estero di un'imposta del tipo IVA.

Nel seguito ci si limita a considerare il caso di cantieri aventi una durata inferiore a quella che comporta il delinearsi della fattispecie della stabile organizzazione.

Per il corretto inquadramento dell'operazione, ai fini italiani, occorre tenere a mente le disposizioni di cui all'articolo 7, secondo comma, del Dpr n. 633/1972:

“le cessioni di beni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni mobili ... esistenti nel territorio dello Stato”.

Di conseguenza, al fine di realizzare un'operazione di cessione che possa definirsi in campo di applicazione dell'imposta (operazione non imponibile), con conseguente concorso della stessa alla formazione del volume d'affari e del plafond è necessario che la proprietà dei beni passi (dal fornitore italiano all'acquirente estero) in un momento in cui i beni stessi sono ancora presenti nel territorio dello Stato italiano.

Ai fini applicativi occorre distinguere tra 3 situazioni:

1) cessioni di beni con montaggio degli stessi all'estero a cura dell'impresa cedente:

In questo caso:

- ❑ i beni passano di proprietà all'atto della consegna al vettore;
- ❑ la prestazione di montaggio, in quanto prestazione accidentale e accessoria, NON sposta il momento di passaggio della proprietà dei beni.

L'operazione rientra nell'ambito dell'articolo 8, primo comma, lettera a), Dpr n. 633/1972 e, quindi, concorre a formare il volume d'affari e il plafond.

Problemi operativi:

- ❑ trattamento della prestazione di montaggio;
- ❑ eventuali (modesti) acquisti di componenti in loco;
- ❑ eventuali (modesti) prestazioni di terzi in loco.

E' da ritenere che, in virtù del principio di accessorietà di cui all'articolo 12 del Dpr n. 633/1972, l'intera fornitura debba essere fatturata in articolo 8, primo comma, lettera a), Dpr n. 633/1972.

2) come situazione n. 1, ma con inserimento di una cosiddetta “clausola di prova” (articolo 1521 del Codice civile):

Articolo 1521 – vendita a prova – La vendita a prova si presume fatta sotto la condizione sospensiva che la cosa abbia le qualità pattuite e sia idonea all'uso a cui è destinata.

La prova si deve eseguire nel termine e secondo le modalità stabiliti dal contratto o dagli usi”.

La clausola sopra indicata porterebbe a sostenere che la proprietà dei beni passa quando questi sono all'estero, nonostante l'operare “ex tunc” della clausola stessa.

Per mantenere fermo l'articolo 8 (e non applicare l'articolo 7/2), occorrerebbe evitare di inserire in contratto tal clausola, prevedendo, invece, se necessario, clausole di tipo risolutivo.

3) realizzazione di opere all'estero in virtù di contratto d'appalto.

- mentre nelle situazioni 1) e 2) il baricentro dell'operazione è in Italia (l'impresa italiana si impegna a realizzare un bene, in virtù di contratto di vendita su ordinazione o di appalto e a consegnarlo al cliente estero, dopo averlo montato/installato/assiemato);
- nella situazione n. 3) il baricentro dell'operazione è all'estero (l'impresa italiana si impegna a realizzare un bene, normalmente in virtù di contratto d'appalto, utilizzando durante la fase costruttiva:
 - ❑ beni inviati dall'Italia;
 - ❑ beni acquistati in loco o in altri Paesi;
 - ❑ personale italiano e/o personale estero;
 - ❑ prestatori di servizi;
 - ❑ etc.

In questa ipotesi i beni inviati dall'Italia costituiscono “rifornimenti di cantiere”.

L'intera fornitura deve essere fatturata in articolo 7, secondo comma, Dpr n. 633/1972.

Sull'argomento esistono pareri discordi.

→ secondo R. Portale, L'imposta sul valore aggiunto, Milano, Il Sole-24 Ore, 2004, p. 190 occorre distinguere il corrispettivo complessivo in due parti :

- beni partenti dall'Italia: articolo 8/1/a;
- valore aggiunto estero: articolo 7/2.

Aspetti operativi:

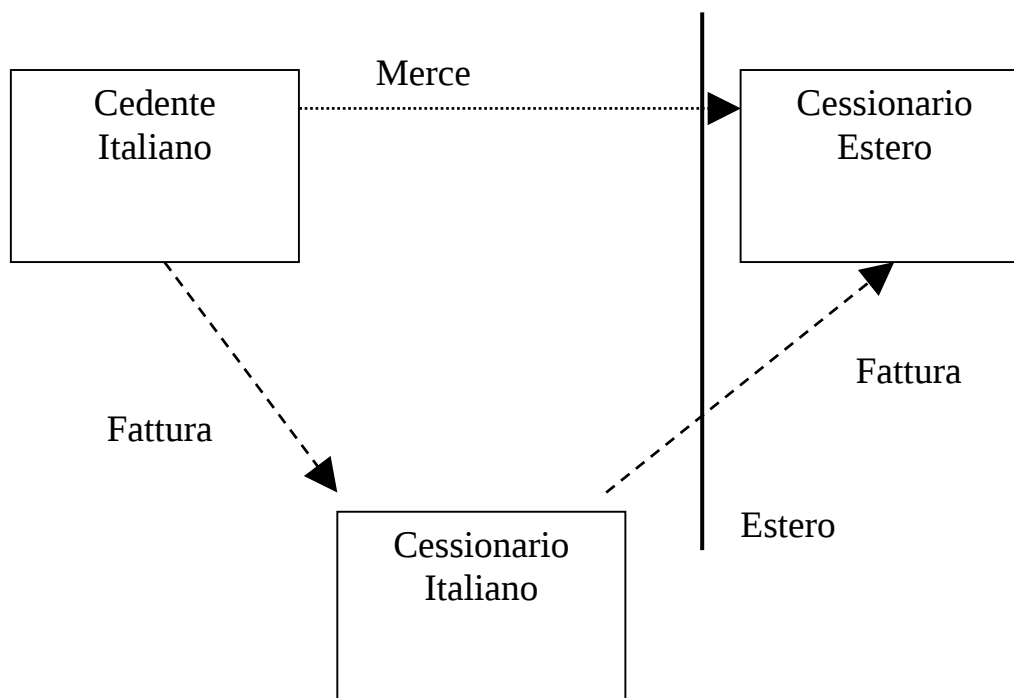
- prova dell'avvenuta esportazione (dei beni inviati all'estero al netto reso da cantiere);
- eventuale obbligo di apertura di posizione Iva nel Paese estero;

OPERAZIONI TRIANGOLARI

Articolo 8, primo comma, Dpr n. 633/1972:

“Costituiscono cessioni all'esportazione:

- a) le cessioni,, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni



ri del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti, anche per incarico dei propri cessionari....”.

L'operazione triangolare si intende realizzata alle seguenti condizioni:

- ❑ la proprietà dei beni passa in capo al soggetto estero acquirente mentre i beni sono ancora presenti in Italia (in conformità a quanto previsto dall'articolo 7, secondo comma, del Dpr n. 633/1972);
- ❑ il trasporto o la spedizione dei beni fuori dal territorio doganale del territorio doganale Ue avviene a cura o a nome del cedente per incarico del proprio cessionario;
- ❑ i beni non devono, conseguentemente, entrare nel possesso fisico del cessionario italiano;

In termini pratici, l'operazione si sviluppa come segue:

- il promotore italiano dell'operazione triangolare A (cessionario nazionale) vende la merce al cliente estero (cessionario estero) e incarica il proprio fornitore italiano B (1° cedente nazionale) di inviare la merce in dogana, per essere vincolata a documento doganale di esportazione;
- il fornitore italiano B invia a sua cura o a suo nome la merce in dogana, ove lo spedizioniere doganale la dichiara per l'esportazione a nome dell'impresa italiana A;
- lo spedizioniere doganale consegna ad A e a B la documentazione necessaria per comprovare l'avvenuta esportazione della merce.

La comunicazione (lettera di incarico) che il cessionario italiano A deve inviare al cedente B potrebbe essere del seguente tenore:

“Spettabile
..... (impresa cedente)

Vi ordiniamo al prezzo di euro / ddu Basilea Kg
merce xy, regolamento a 30 giorni data fattura.

Detta merce dovrà da voi essere inviata a destino previa sosta tecnica
dogana di per espletamento delle necessarie operazioni doganali.

Lo spedizioniere doganale incaricato dell'espletamento delle operazioni
doganali di esportazione è :

Provvederemo a farvi pervenire tempestivamente prova dell' avvenuta
esportazione così' come previsto da Circolare Minfinanze n. 35/e del 13
febbraio 1997”.

Realizzandosi l'operazione triangolare, entrambi i soggetti nazionali pongono in essere, ex lege, una cessione diretta all'esportazione.

Entrambe le fatture devono recare la seguente dicitura: “Operazione non imponibile articolo 8, comma 1, lettera a), Dpr n. 633/1972 - operazione triangolare”.

Riguardo alla prova dell'avvenuta esportazione, la circolare n. 35/E del 13 febbraio 1997, prevede due distinte modalità, a seconda del tipo di fatturazione posta in essere dal cedente.

1) Il cedente emette fattura immediata.

In tal caso il soggetto, che agisce nella duplice veste di acquirente-cedente e che in effetti è da considerare il vero esportatore, può comprovare l'avvenuta esportazione dei beni mediante conservazione del documento doganale (esemplare n. 3 del DAU) munito del visto apposto dalla dogana di uscita dal territorio Ue.

Quanto al primo fornitore nazionale la prova dell'esportazione dei beni sarà costituita dal visto apposto sulla fattura emessa nei confronti del proprio cessionario dall'ufficio doganale, all'atto del compimento delle operazioni doganali di esportazione, con l'indicazione degli estremi del documento doganale emesso, integrato successivamente con la menzione dell'uscita dei beni dal territorio Ue, apposta dallo stesso ufficio doganale su presentazione dell'esemplare n. 3 del documento di esportazione munito del visto della dogana di uscita.

In alternativa, possibile comprovare l'effettiva uscita dei beni dal territorio Ue, conservando insieme alla fattura di cessione copia o fotocopia del documento doganale vistato dalla dogana di uscita.

2) Il cedente emette fattura differita.

Qualora, invece, il cedente intenda avvalersi della modalità della fattura differita, questi è tenuto a emettere il documento di trasporto (ddt) di cui al comma 3 dell'articolo unico del Dpr n. 472/96.

Da detto documento devono risultare i seguenti elementi:

- ❑ numerazione progressiva;
- ❑ data;
- ❑ dati identificativi del cedente e del cessionario (italiano), nonché dell'eventuale impresa che effettua il trasporto;
- ❑ natura, qualità e quantità dei beni ceduti.

Inoltre, in relazione alla specifica funzione cui è deputato il documento è necessario riportare anche:

- ❑ la destinazione estera dei beni;
- ❑ l'indicazione del tipo di operazione (esportazione triangolare).

Il documento, così redatto, deve essere esibito all'atto del compimento delle formalità doganali di esportazione, affinché l'ufficio doganale, effettuati i necessari riscontri con il documento doganale e la fattura emessa dall'effettivo esportatore (acquirente-cedente) nei confronti del cliente estero, lo integri con gli estremi del documento doganale di esportazione.

Detto documento, per poter costituire prova idonea ai fini di quanto stabilito dall'art. 8, comma 1, lettera a) del Dpr n. 633/1972, dovrà essere integrato con l'indicazione dell'uscita dei beni dal territorio Ue, apposta dall'ufficio doganale presso il quale sono state espletate le formalità doganali, su presentazione dell'esemplare del documento di esportazione munito del visto della dogana di uscita. Egualmente, la bolla di accompagnamento, laddove è ancora prevista, munita dello stesso visto, assolve alla medesima funzione di prova.

In alternativa, la prova dell'avvenuta esportazione può essere fornita mediante conservazione in allegato ai documenti di trasporto di copia o fotocopia del documento di esportazione munito del ripetuto visto apposto dalla dogana di uscita.

L'attestazione relativa al visto uscire, da apporre sulla fattura o sul documento di trasporto secondo le ipotesi elencate nella circolare, sarà costituita dalla seguente dizione: “merce uscita dal territorio doganale come da visto apposto dalla dogana di, in data delsul documento di esportazione n. del della Dogana di,”, debitamente convalidata dall'ufficio doganale (circolare n. 185/D del 27 giugno 1997).

Anche relativamente all'operazione triangolare, nel caso di cessioni Exw, Fca o Fas, si verificano i problemi di cui si è accennato in merito alle cessioni all'esportazione dirette in senso proprio (dimostrazione da parte del cedente che i beni sono stati trasportati o spediti fuori del territorio Ue a sua cura o a suo nome).

A tale riguardo è opportuno rammentare la risoluzione n. 51/E del 4 marzo 1995, secondo la quale l'incarico al trasportatore dovrebbe essere dato dal cedente, pena il non realizzarsi della triangolare.

E' pertanto opportuno che il cedente, nel caso delle operazioni di triangolazione, se non è egli stesso il committente del trasporto necessario

per portare i beni all'estero (come avviene nei casi Exw, Fca e Fas), prenda cura del trasporto, provvedendo a organizzare lo stesso di concerto con il vettore (è opportuno che, ai fini fiscali, di tale attività organizzativa rimanga documentazione scritta: lettera / fax al trasportatore).

Il costo del trasporto può infatti essere sostenuto, indifferentemente, dal cedente o dal cessionario, italiano o estero (articolo 13, legge n. 413/1991); ai fini della realizzazione dell'operazione triangolare, lo si ripete, è tuttavia essenziale che il primo cedente sia in grado di provare che i beni sono stati trasportati o spediti fuori del territorio Ue a sua cura o a suo nome.

Aspetti operativi:

- condizioni per poter realizzare l'operazione triangolare:
 - invio dei beni all'estero “a cura o a nome dei cedenti per incarico dei propri cessionari”:
Due aspetti:
 - i beni devono essere trasportati o spediti all'estero “a cura o a nome” dei cedenti:
 - consuete cautele nei casi di cessioni alle condizioni EXW, FCA o FAS Incoterms 2000;
 - secondo autorevole dottrina (Portale, Imposta sul valore aggiunto, Milano, 2004, pp. 196-199) le condizioni di reso EXW, FCA o FAS Incoterms 2000, sarebbero incompatibili con l'operazione triangolare;
 - i cedenti devono inviare i beni all'estero su incarico dei propri cessionari:
 - il cessionario deve inviare al cedente lettera o fax o e-mail con incarico a inviare i beni all'estero;
 - i beni NON devono entrare nel possesso fisico del cessionario;
 - tra il cedente e il cessionario (italiano) deve esistere un contratto di compravendita e non di appalto (RM n. 621268 del 21 febbraio 1990) → su tale aspetto il Ministero sembra tuttavia avere mutato opinione come risulta dalla RM n. 72/E del 26 maggio 2000;

- sulla base della RM n. 72/E del 26 maggio 2000, è da ritenere che l'operazione di cessione tra il cedente italiano e il cessionario italiano possa rientrare nell'ambito della previsione di cui all'articolo 8, primo comma, lettera a), Dpr n. 633/1972, a prescindere dalla tipologia di rapporto che lega il cessionario italiano al destinatario estero del bene: in sostanza, la non imponibilità della prima cessione “resta in piedi” anche in assenza della seconda cessione o di seconda cessione eseguita a titolo gratuito.
- prova dell'avvenuta esportazione (Cfr. Circolare n. 35/E del 13 febbraio 1997 e Circolare Dipartimento Dogane n. 185/D del 27 giugno 1997).
 - l'impresa cessionaria italiana (promotrice della triangolazione) è dichiarante in dogana e prova l'avvenuta esportazione con l'esemplare n. 3 del DAU munito del visto di uscita.
 - l'impresa cedente italiana (primo cedente) prova l'uscita:
 - ✓ con fattura emessa sull'impresa cessionaria italiana;
 - ✓ o con ddt, se fattura differita; (in entrambi i casi) con visto posto dalla dogana di esportazione, integrato con attestazione di uscita, su esibizione (alla dogana di esportazione) dell'esemplare n. 3 del DAU munito del visto di uscita. Verrà apposta la seguente dicitura: “merce uscita dal territorio doganale, come da visto apposto dalla dogana di in data su documento di esportazione n. del della dogana di”
 - ✓ o con fotocopia autenticata dalla dogana dell'esemplare n. 3 del DAU munito del visto di uscita;

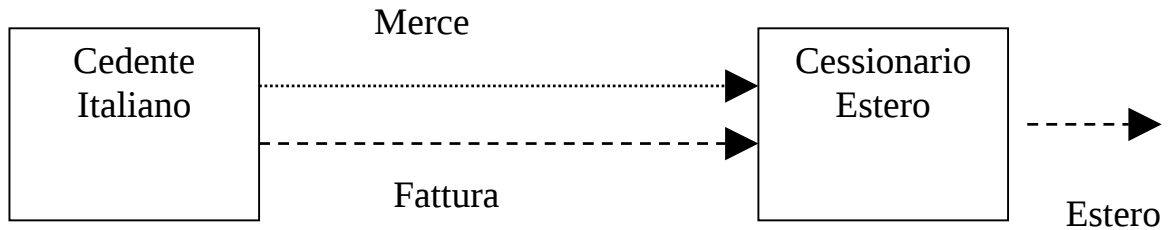
ESPORTAZIONI DIRETTE IMPROPRIE

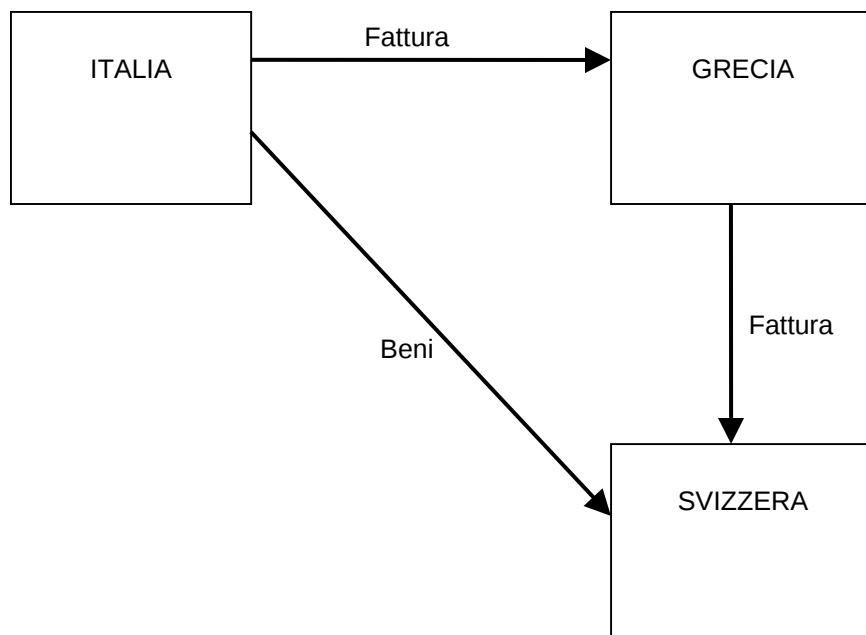
Articolo 8, primo comma, lettera b), Dpr n. 633/1972:

“Costituiscono cessioni all’esportazione:

(....)

- b) le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità economica europea entro 90 giorni dalla consegna, a cura del cessionario non residente o per suo conto





Considerato il fatto che ai sensi dell'articolo 788 del regolamento n. 2454 del 2 luglio 1993 la dichiarazione doganale può essere presentata solo a nome di soggetti stabiliti all'interno dell'Unione Europea, la struttura dell'operazione può essere solamente quella rappresentata nella seconda figura, così come previsto dalla circolare n. 13 del 23 febbraio 1994, paragrafo 16.3, 1° caso, lettera b).

Nella circolare citata si afferma quanto segue:

“Nel caso prospettato ci si trova di fronte a una cessione che non presenta

le caratteristiche proprie delle operazioni intracomunitarie, venendo meno una delle prerogative principali, vale a dire la destinazione (immediata o, comunque, finale) dei beni in altro Stato membro.

In tale fattispecie l'operatore nazionale effettua una cessione all'esportazione e conseguentemente emette nei confronti del proprio cliente greco una fattura non imponibile ai sensi dell'articolo 8, primo comma, lettera a), del Dpr n. 633/1972, e per i beni ceduti cura, direttamente o tramite terzi, il trasporto o la spedizione fuori dell'ambito comunitario, nonché le operazioni doganali di esportazione.

Pertanto, qualora le merci vengano consegnate in Italia al cliente greco, il quale ne cura l'esportazione, il cedente nazionale emette fattura non imponibile ai sensi del menzionato articolo 8, primo comma, lettera b), sempreché vengano rispettati i limiti e le condizioni previste dalla stessa lettera b).

E' appena il caso di precisare che la consegna dei beni in Italia direttamente al destinatario finale svizzero, non comporta la realizzazione, neanche in senso lato, della cessione all'esportazione da parte del contribuente nazionale, il quale in tale ultima ipotesi è tenuto a emettere fattura soggetta a Iva nei confronti del proprio cessionario greco.”.

I beni oggetto della cessione non possono subire lavorazioni e devono giungere all'estero nello stato originario.

Riguardo alla prova dell'avvenuta esportazione, la circolare n. 35/E afferma che, in tal caso, la prova dell'avvenuta esportazione dei beni per il cedente nazionale non può che essere costituita dall'apposizione da parte della dogana di uscita del visto sull'esemplare della fattura dallo stesso emessa (estremi del visto uscire) e presentata in dogana all'atto dell'esportazione. Ciò in quanto nel caso di specie il documento di esportazione, munito del visto uscire, resta all'acquirente estero.

Qualora il trasporto o la spedizione fuori dal territorio della Ue non avvenga nel termine di 90 giorni dalla consegna, il cedente è punito con sanzione amministrativa pari al 50% dell'imposta relativa alla cessione.

La sanzione non si applica se, nei trenta giorni successivi, viene eseguito, previa regolarizzazione della fattura, il versamento dell'imposta (articolo 7, primo comma, Dlgs n. 471/1997).

Aspetti operativi:

- vincoli:
 - i beni devono andare all'estero entro 90 giorni dalla consegna;
 - i beni devono andare all'estero senza subire lavorazioni;
- prova dell'avvenuta esportazione (Cfr. Circolare n. 35/E del 13 febbraio 1997 e Circolare Dipartimento Dogane n. 185/D del 27 giugno 1997).
L'impresa italiana prova l'avvenuta esportazione con la fattura emessa a carico dell'acquirente estero munita del visto apposto dalla dogana considerata di uscita.

CESSIONI INTRACOMUNITARIE

Sono disciplinate dagli articoli 41 e 58 del Dl n. 331/1993, convertito dalla legge n. 427/1993.

L'articolo 41 del Dl n. 331/1993 è così strutturato:

- Comma 1 – cessioni intracomunitarie in senso proprio:
 - Lettera a) – cessioni intracomunitarie dirette
 - Lettera b) – vendite a distanza
 - Lettera c) – cessioni con installazione, montaggio o assiemaggio a destino;
- Comma 2 – cessioni intracomunitarie assimilate:
 - Lettera a) – abrogata
 - Lettera b) – cessioni di mezzi di trasporto nuovi;
 - Lettera c) – spostamento di beni in altro Paese UE a disposizione dell'impresa italiana;
- Comma 3 – operazioni non rientranti nell'ambito della previsione di cui al comma 2, lettera c);
- Comma 4 – operazioni che concorrono a formare il plafond.

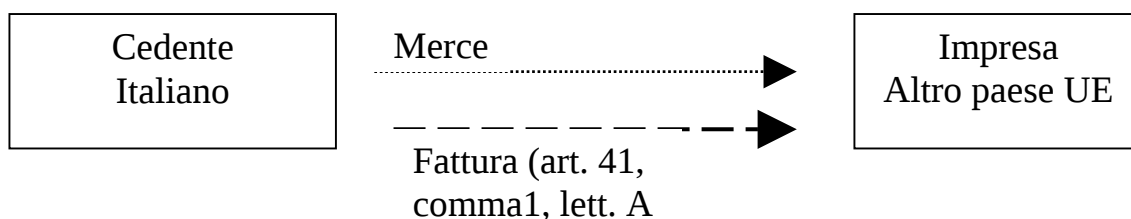
L'articolo 58 del Dl n. 331/1993 detta la disciplina delle operazioni triangolari comunitarie.

Com'è possibile notare, la tipologia delle operazioni di cessione intracomunitaria è piuttosto variegata. Nel seguito ci si limita a prendere in considerazione le seguenti due tipologie di operazioni:

- cessione intracomunitaria diretta;
- cessione intracomunitaria in triangolazione;

CESSIONE INTRACOMUNITARIA DIRETTA

Ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera a), del Dl n. 331/193, costituiscono cessioni intracomunitarie (non imponibili) le cessioni a titolo oneroso di beni trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti d'imposta.



Per la realizzazione delle cessioni intracomunitarie devono essere soddisfatti i seguenti requisiti:

- il cedente e l'acquirente devono essere entrambi operatori economici registrati ai fini Iva nei rispettivi Paesi;
- l'operazione di cessione deve essere a titolo oneroso;
- i beni oggetto della cessione devono essere trasportati in altro Stato membro.

Riguardo alla territorialità dell'imposta, soprattutto per esigenze di controllo delle operazioni da parte delle Amministrazioni finanziarie dei Paesi membri dell'Unione Europea, valgono regole diverse rispetto a quelle delle cessioni all'esportazione, che comportano il mantenimento nel campo di applicazione dell'Iva di operazioni per le quali il passaggio della proprietà avviene non territorio del Paese estero di destino (è, adempio, il caso dell'invio di beni in conto visione e dell'invio di beni a titolo di contratto estimatorio e simili).

Adempimenti ai fini Iva

Relativamente alle cessioni intracomunitarie l'impresa cedente italiana deve porre in essere i seguenti adempimenti:

- 1) richiedere il numero di identificazione Iva al cessionario di altro

Paese Ue. Nel caso in cui l'impresa italiana sia già possesso di tale numero, essa deve periodicamente eseguire dei controlli al fine di appurare se il medesimo sia rimasto immutato;

- 2) emettere la fattura in articolo 41, comma 1, lettera a), Dl n. 331/1993 a carico del cessionario comunitario;
- 3) inviare i beni all'estero;
- 4) assumere le necessarie cautele al fine di comprovare l'uscita dei beni dal territorio dello Stato. E' vero che l'articolo 41, comma 1, lett. a), Dl n. 331/1993 non reca la locuzione "a cura o a nome", tuttavia il problema di comprovare l'uscita dei beni dal territorio dello Stato permane, anzi risulta acuito a causa della maggiore incertezza circa l'esito finale della fornitura (l'esistenza del sistema Intrastat non garantisce certo che i beni ceduti siano realmente usciti da detto territorio).

Il problema sorge nel caso di cessione con le clausole Exw, Fca e Fas.

E' necessario che, in tali situazioni, l'operatore italiano:

- ❑ individui formalmente il vettore (ad esempio mediante una comunicazione del tipo di quella delineata in sede di commento alla cessione all'esportazione diretta in senso proprio);
 - ❑ tenga agli atti i documenti di trasporto (Cmr, Lv, Cim ecc.);
 - ❑ in presenza di più vettori (ad esempio: un primo vettore porta la merce a un magazzino di raccolta e un secondo la porta all'estero): farsi rilasciare una specifica ricevuta da parte del primo trasportatore;
- 5) annotare la fattura sul registro delle fatture emesse;
 - 6) presentare alla Dogana, secondo la periodicità prevista dalla legge, il modello Intra 1-bis.

Aspetti operativi:

- contratto sottostante: → come cessioni all'esportazione
 - vendita
 - appalto fornitura (Cfr. Circolare n. 26/411138 del 3 agosto 1979)
- luogo di passaggio della proprietà dei beni:
 - relativamente alle operazioni di cessione intracomunitaria di beni, il luogo di passaggio

della proprietà è irrilevante.

- prezzo in moneta estera: → come cessioni all'esportazione
→ articolo 14, primo comma, Dpr n. 633/1972:
“Ai fini della determinazione della base imponibile i corrispettivi dovuti e le spese e gli oneri sostenuti in valuta estera sono computati secondo il cambio del giorno in cui è stata effettuata l'operazione e, in mancanza, secondo il cambio del giorno antecedente più prossimo”.
→ articolo 21, terzo comma, Dpr n.633/1972:
“Le fatture in lingua straniera devono essere tradotte in lingua nazionale a richiesta dell'amministrazione finanziaria e gli importi possono essere espressi in qualsiasi valuta purché l'imposta sia indicata in euro”.
- acconti – prezzo
→ vale quanto affermato riguardo agli acconti prezzo concernenti le cessioni all'esportazione. Mutano ovviamente le norme di riferimento.
- tempo di possibile permanenza dei beni in Italia:
→ non esplicitamente previsto;
→ è opportuno fare riferimento al tempo tecnico necessario per organizzare il trasporto;
→ nel caso di “cessione intracomunitaria congiunta” la merce, pur già fatturata in articolo 41/1/a può rimanere in Italia (presso l'impresa terzista) sino a quando permane l'intenzione (da parte del cliente estero) di sottoporla a lavorazione.

Aspetti specifici:

CESSIONI DI BENI A TITOLO GRATUITO

Occorre distinguere da tre gruppi di operazioni:

1° gruppo:

- cessione di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati (articolo 2, terzo comma, lettera d), Dpr n. 633/1972 (Cfr. Risoluzione 3 aprile 2003, n. 83/E);

- cessioni a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali (articolo 15, primo comma, n. 2, Dpr n. 633/1972);
- cessioni gratuite per obblighi di garanzia (RM n. 345753 del 27 febbraio 1984);
- sostituzioni gratuite di prodotti non conformi all'ordine del cliente (prodotti difettosi);

- Iva detraibile sull'acquisto;
- cessione gratuita: fuori campo Iva;
- è opportuno scortare l'invio con emissione di ddt con idonea causale atta a specificare la gratuità dell'operazione.

2° gruppo:

- cessioni gratuita di beni NON rientranti nell'attività propria dell'impresa:
 - beni di costo unitario NON superiore a 25,82 euro:
 - Iva detraibile sull'acquisto
 - cessione fuori campo Iva (articolo 2, secondo comma, n. 4), del Dpr n.633/1972)
 - beni di costo unitario superiore a 25,82 euro (SPESE DI RAPPRESENTANZA):
 - Iva indetraibile sull'acquisto
 - cessione fuori campo Iva (articolo 2, secondo comma, n. 4), del Dpr n. 633/1972)
 - è opportuno scortare l'invio con emissione di ddt con idonea causale atta a specificare la gratuità dell'operazione.
- Cfr. in merito: Circolare n. 188/E del 16 luglio 1998 e Circolare n. 54/E del 19 giugno 2002.

3° gruppo:

- cessioni gratuite di beni rientranti nell'attività propria dell'impresa:
 - NON costituiscono spese di rappresentanza;
 - l'Iva sostenuta sugli acquisti dei beni in argomento (o sulle materie prime e i servizi necessari per produrli) è detraibile;
 - cessione con Iva: emissione di fattura ordinaria o di autofattura (singola o globale mensile) o annotazione sul registro omaggi.

→ è opportuno scortare l'invio con emissione di ddt con idonea causale atta a specificare la gratuità dell'operazione.

STAMPI E ATTREZZATURE

Due ipotesi:

- gli stampi e le attrezzature passano di proprietà del cliente estero e restano presso il cedente in “prestito d'uso”, al fine di realizzare la produzione programmata:
 - unico contratto d'appalto: realizzazione stampi / attrezzature + produzione programmata;
 - lo stampo deve essere fatturato in articolo 41, primo comma, lettera a), Dl n. 331/1993 e deve essere annotato nell'apposito registro di carico – scarico di cui all'articolo 50, comma 5, del Dl n. 331/1993;
 - con riferimento al mese di emissione della fattura dello stampo deve essere presentato il modello Intra 1 bis ai soli fini fiscali;
 - a mano a mano che verranno inviati i pezzi si provvederà ad emettere fattura in articolo 41, comma 1, lettera a), del Dl n. 331/1993, per il prezzo dei pezzi;
 - con riferimento all'ultimo dei due seguenti momenti:
 - emissione della fattura relativa ai pezzi;
 - invio dei pezzi;si provvede a presentare il modello Intra 1 bis, indicando:
 - nell'ammontare dell'operazione: l'importo della fattura relativa ai pezzi;
 - nel valore statistico: la sommatoria dei seguenti ammontari:
 - valore dei pezzi franco frontiera italiana;
 - quota parte del prezzo dello stampo / attrezzature (cd. “spalmatura”).
- gli stampi e le attrezzature restano di proprietà dell'impresa italiana (contributi in conto stampi /attrezzature), con realizzazione della produzione programmata.

E' da ritenere che il contributo in conto stampi / attrezzature costituisca una sorta di anticipo contrattuale, con obbligo di sua fatturazione in articolo 41, primo comma, lettera a), Dl n. 331/1993.

Gli stampi / attrezzature vengono iscritti nel bilancio dell'impresa italiana e vengono sottoposti al processo di ammortamento.

A mano a mano che i pezzi andranno inviati all'estero, si procederà come indicato per il punto precedente.

Il Ministero non ha chiarito se il corrispettivo addebitato a titolo di contributo in conto stampi debba essere tenuto presente, in sede di predisposizione del modello Intrastat, solo ai fini statistici o anche ai fini fiscali.

Sulla base di quanto previsto per le operazioni di esportazione, è da ritenere che lo stesso debba essere tenuto presente solo ai fini statistici.

CESSIONE INTRACOMUNITARIA CONGIUNTA

L'articolo 41, comma 1, lettera a), del Dl n. 331/1993, afferma che:

“I beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni”.

Per quanto concerne il trattamento Iva delle prestazioni di lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni, soccorre l'articolo 40 del Dl n. 331/1993, il quale al comma 4 bis dispone che in deroga all'art. 7, quarto comma, lettera b), del DPR n. 633/1972 “le prestazioni di servizi relative a beni mobili, comprese le perizie, eseguite nel territorio di altro Stato membro e rese nei confronti di soggetti d'imposta residenti o domiciliati nel territorio dello Stato si considerano ivi effettuate, se i beni sono spediti o trasportati al di fuori dello Stato membro in cui le prestazioni sono state eseguite; le suddette prestazioni, qualora siano eseguite nel territorio dello Stato, non si considerano ivi effettuate se sono rese ad un committente soggetto passivo d'imposta in altro Stato membro ed i beni sono spediti o trasportati al di fuori del territorio dello Stato”.

Si tratta della cosiddetta cessione intracomunitaria congiunta. Essa può essere realizzata secondo tre diverse modalità:

a) *cessione intracomunitaria congiunta con lavorazione eseguita dal cedente stesso.*

L'operazione può essere schematizzata come segue:



Si tratta del caso in cui tra l'impresa italiana e il cliente estero, relativamente agli stessi beni, vengono stipulati due distinti contratti, del tutto autonomi uno rispetto all'altro:

- un contratto di cessione di beni, per un certo prezzo, normalmente alla condizione EXW;
- un contratto di prestazione di servizi (lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni);

con invio dei beni all'estero, una volta ultimata la prestazione di servizi.

I beni passano di proprietà, in base alle consuete regole civilistiche e vengono detenuti presso l'impresa italiana per lavorazione.

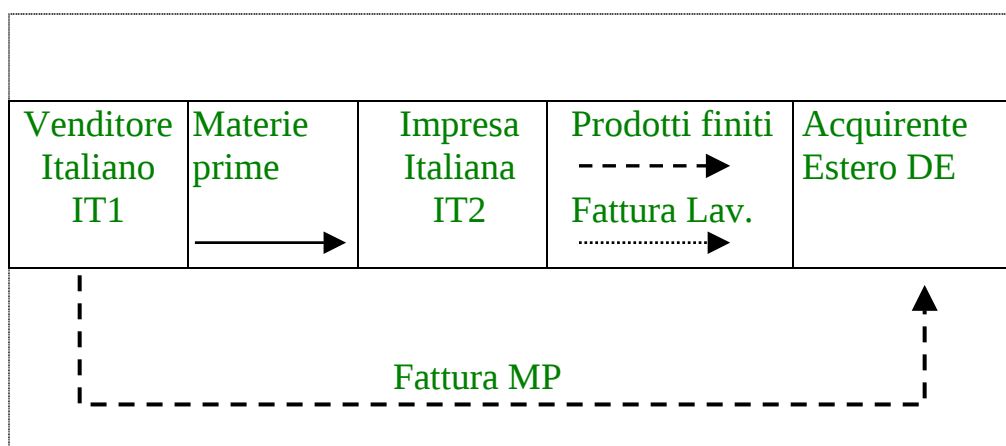
Occorre osservare la seguente procedura:

- ❑ nel momento in cui i beni passano di proprietà dell'impresa estera, l'impresa italiana deve:
 - emettere fattura a carico dell'impresa estera in articolo 41, primo comma, lettera a), DPR n. 331/1993;
 - prendere in carico i beni su apposito registro di carico/scarico di cui all'articolo 50, comma 5, del Dl n. 331/1993, tenuto ai sensi dell'articolo 39 del DPR n. 633/1972;
 - presentare l'elenco delle cessioni intracomunitarie Modello Intra 1 bis, ai soli fini fiscali;
- ❑ nel momento in cui vengono ultimate le lavorazioni o alle scadenze contrattuali previste l'impresa italiana procede ad addebitare il compenso di lavorazione a carico dell'impresa estera in articolo 40, comma 4-bis, Dl. n. 331/1993;
- ❑ nel momento in cui i beni vengono inviati al cliente estero l'impresa italiana provvede a scaricare il registro di carico /scarico;

- con riferimento a tale ultimo momento l'impresa italiana provvede a presentare l'elenco delle cessioni intracomunitarie ai soli fini statistici, indicando nel valore statistico la sommatoria tra i seguenti importi: il valore dei beni inviati all'estero, il compenso di lavorazione relativo a tali beni e le spese di inoltro sino alla frontiera italiana.

b) *Cessione intracomunitaria congiunta con lavorazione eseguita da altra impresa italiana*

L'operazione può essere schematizzata come segue:



Si tratta del caso in cui un'impresa italiana (IT1) vende materie prime a soggetto passivo d'imposta di altro Paese UE (ad esempio: DE)) e consegna per conto del proprio cliente DE, i beni ad altro soggetto nazionale (IT2) per la lavorazione, al termine della quale quest'ultimo invierà i beni a DE.

Obblighi del cedente IT1:

- effettua una cessione intracomunitaria non imponibile ai sensi dell'articolo 41, primo comma, lettera a), per la quale emette fattura nei confronti di DE;
- emette, per evidenziare la natura del rapporto, il documento di trasporto di cui al Dpr 14 agosto 1996, n. 472, per la consegna dei beni all'impresa nazionale trasformatrice IT2, indicando la causale del trasporto (lavorazione per conto di DE);
- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni ai soli effetti fiscali (colonne da 1 a 4), con riferimento al periodo di emissione della relativa fattura;

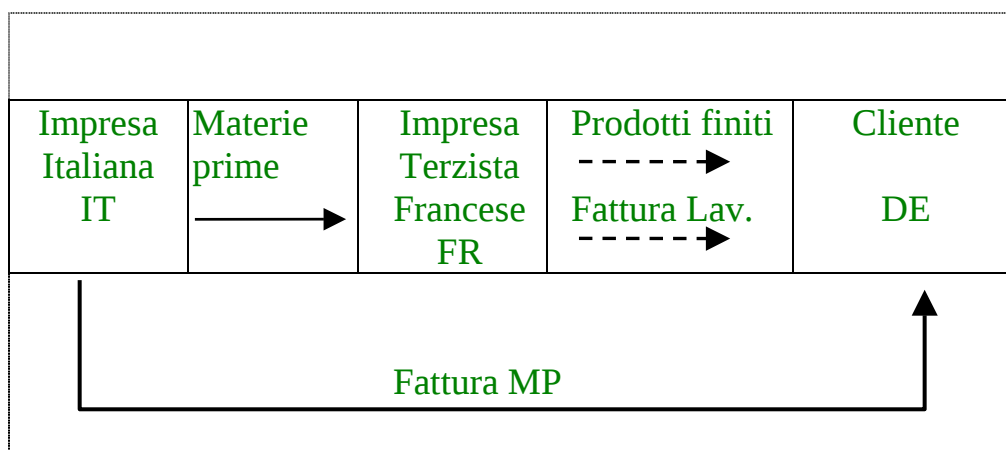
- ❑ deve munirsi della prova dell'effettiva uscita dei beni dal territorio dello Stato, in mancanza della quale tenuto a regolarizzare l'operazione con assoggettamento a imposta.

Obblighi di IT2 che esegue la lavorazione:

- ❑ riporta in apposito registro delle lavorazioni di cui all'articolo 50, comma 5, del Dl n. 331/1993, tenuto ai sensi dell'articolo 39 del Dpr n. 633/1972, i beni ricevuti da IT1, per conto di DE;
- ❑ emette fattura, per la lavorazione nei confronti del committente DE, non soggetta a Iva, ai sensi dell'articolo 40, comma 4-bis, del Dl n. 331/1993;
- ❑ compila l'elenco riepilogativo delle cessioni ai soli fini statistici;
- ❑ è tenuto a cooperare con IT1 per consentire a quest'ultimo di acquisire la prova dell'avvenuta spedizione dei beni nell'altro Stato membro.

c) Cessione intracomunitaria congiunta con lavorazione eseguita da impresa di altro Paese UE

L'operazione può essere schematizzata come segue:



Si tratta del caso in cui un'impresa italiana (IT) cede materie prime a soggetto passivo d'imposta di altro Paese UE (ad esempio DE) con consegna, per conto di quest'ultimo, per la successiva lavorazione, a soggetto francese FR, il quale, al termine della lavorazione, ne cura l'invio in Germania al committente tedesco DE.

Obblighi dell'operatore nazionale:

- ❑ emette fattura non imponibile, ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera a), per la cessione intracomunitaria dei beni, nei confronti di DE;
- ❑ compila l'elenco riepilogativo delle cessioni sia agli effetti fiscali che statistici, indicando: alle colonne 2 e 3 il codice Iso (DE) e il numero identificativo del cliente tedesco; a colonna 12 (Paese di destinazione dei beni) "FR", vale a dire quello del trasformatore francese. L'elenco va presentato con riferimento al periodo nel quale effettuata la consegna o la spedizione dei beni in Francia.

VENDITA CON MONTAGGIO / INSTALLAZIONE

La vendita con montaggio / installazione comporta normalmente l'apertura di un cantiere nel Paese estero.

Sotto il profilo dell'Iva i problemi relativi ai contratti in argomento dipendono:

- dalla complessità dei lavori da eseguire all'estero;
- dalla presumibile durata della permanenza all'estero;
- e dalla normativa prevista nel Paese estero.

Riguardo alla normativa del Paese estero di consegna dei beni, occorre tenere presente che l'articolo 8 della Sesta Direttiva comunitaria del 17 maggio 1977 afferma che:

“Si considera come luogo di cessione di un bene:

a) se il bene viene spedito o trasportato dal fornitore o dall'acquirente o da un terzo: il luogo in cui il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente. Quando il bene deve essere installato o montato con o senza collaudo da parte del fornitore o per suo conto, si considera come luogo di cessione il luogo dove avviene l'installazione o il montaggio: qualora l'installazione o il montaggio siano effettuati in uno Stato membro diverso da quello del fornitore, lo Stato membro all'interno del quale avviene l'installazione o il montaggio adotta le misure necessarie per evitare una doppia imposizione in quest'ultimo Stato”.

Nel seguito ci si limita a considerare il caso di cantieri aventi una durata inferiore a quella che comporta il delinearsi della fattispecie della stabile organizzazione.

Ai fini applicativi occorre distinguere tra 3 situazioni:

Situazione n. 1: cessione di beni con montaggio degli stessi all'estero a cura dell'impresa cedente:

- ❑ i beni passano di proprietà all'atto della consegna al vettore;
- ❑ la prestazione di montaggio, in quanto prestazione accidentale e accessoria, NON sposta il momento di passaggio della proprietà dei beni.

L'articolo 41, comma 1, afferma che:
“Costituiscono cessioni non imponibili:
(....)

- a) le cessioni, con spedizione o trasporto dal territorio dello Stato, nel territorio di altro Stato membro di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assiemati da parte del fornitore o per suo conto”.

Problemi operativi:

- ❑ trattamento della prestazione di montaggio;
- ❑ eventuali (modesti) acquisti di componenti in loco;
- ❑ eventuali (modesti) prestazioni di terzi in loco.

E' da ritenere che, in virtù del principio di accessorietà di cui all'articolo 12 del Dpr n. 633/1972, l'intera fornitura debba essere fatturata in articolo 41, primo comma, lettera c), Dl n. 331/1993.

Occorre presentare il modello Intra 1 bis con riferimento all'ultimo dei seguenti due momenti:

- invio dei beni al cliente estero;
- emissione della fattura di vendita a carico del cliente estero.

Situazione n. 2: come situazione n. 1, ma con inserimento di una cosiddetta “clausola di prova” (articolo 1521 del Codice civile):

Articolo 1521 – vendita a prova – La vendita a prova si presume fatta sotto la condizione sospensiva che la cosa abbia le qualità pattuite e sia idonea all'uso a cui è destinata.

La prova si deve eseguire nel termine e secondo le modalità stabiliti dal contratto o dagli usi”.

In questo caso:

- si realizza la fattispecie dell'articolo 41, comma 1, lettera c), Dl n. 331/1993;
- poiché il passaggio della proprietà dei beni in capo all'acquirente estero si verifica solo a montaggio/installazione effettuati e a prova positiva eseguita, lo spostamento fisico dei componenti dall'Italia all'altro Paese Ue non realizza (ancora) gli effetti della cessione e quindi deve formare oggetto di annotazione sull'apposito registro di carico / scarico di cui all'articolo 50, comma 5, del Dl n. 331/1993;
- verificatosi il passaggio della proprietà, l'impresa italiana cedente dovrà:
 - emettere fattura di vendita ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera c), Dl n. 331/1993;
 - scaricare il registro carico / scarico;
 - presentare il modello Intra 1 bis;
- l'operazione di cessione concorre a formare il plafond.

Situazione n. 3: realizzazione di opere all'estero in virtù di contratto d'appalto.

- mentre nelle situazioni 1) e 2) il baricentro dell'operazione è in Italia (l'impresa italiana si impegna a realizzare un bene, in virtù di contratto di vendita su ordinazione o di appalto e a consegnarlo al cliente estero, dopo averlo montato/installato/assiemato);
- nella situazione n. 3) il baricentro dell'operazione è all'estero (l'impresa italiana si impegna a realizzare un bene, normalmente in virtù di contratto d'appalto, utilizzando durante la fase costruttiva:
 - ❑ beni inviati dall'Italia;
 - ❑ beni acquistati in loco o in altri Paesi;
 - ❑ personale italiano e/o personale estero;
 - ❑ prestatori di servizi;
 - ❑ etc.

In questa ipotesi i beni inviati dall'Italia costituiscono “rifornimenti di cantiere”.

L'operazione in argomento comporta di norma l'apertura di una posizione Iva nel Paese estero.

Nel seguito viene riportato un esempio pratico sull'argomento.

ESEMPIO

Impresa italiana GAMMA SRL, avente sede in Torino, si impegna a fornire a impresa francese un impianto complesso con installazione / montaggio in Francia a cura dell'impresa italiana stessa.

Relativamente al cantiere viene prevista una durata inferiore ai 12 mesi (→ cantiere NON costituente stabile organizzazione dell'impresa italiana in Francia).

La normativa francese prevede che in caso di cessioni di beni a soggetti francesi da parte di fornitori di altro Paese comunitario (ad esempio: da parte di imprese italiane) con installazione / montaggio in Francia da parte dei fornitori stessi, è necessaria l'assunzione di partita IVA in Francia.

Comportarsi diversamente:

- NON determina rischi sotto il profilo italiano;
- genera rischi sotto il profilo francese.

In caso di apertura di posizione IVA in Francia, relativamente ai lavori, occorre procedere come segue:

1) comunicazione all'Ufficio delle Entrate (Ufficio IVA) di Torino di avvenuta apertura di cantiere in Francia (non costituente stabile organizzazione) con assunzione di partita IVA francese (specificando se in forma diretta o a mezzo di mandatario IVA);

2) invio presso il cantiere francese dei componenti necessari per l'esecuzione dell'opera (macchinario, impianto, etc).

Detti beni devono essere trasferiti al valore normale di mercato.

Tale invio, sotto il profilo dell'IVA italiana, costituisce cessione intracomunitaria di beni.

Occorre pertanto emettere fattura su carta intestata dell'impresa italiana GAMMA SRL:

- ❑ dalla partita IVA italiana;
- ❑ sulla partita IVA francese;

Detta fattura deve essere annotata sul registro delle fatture emesse.

Ciò avviene redigendo un articolo di contabilità generale del tipo:

Clienti Francia c/ transitorio a Ricavi c/ transitorio

Tale articolo, finalizzato a caricare la fattura sul registro IVA delle fatture emesse, non generando un vero credito e un vero ricavo deve essere immediatamente stornato.

Deve essere presentato il Modello INTRA cessioni, trattandosi di una cessione Intracomunitaria di beni.

Esempio di fattura:

GAMMA SRL

(.....)

Partita Iva IT.....

Torino,

Fattura n.

Spettabile

GAMMA SRL

(..... → indirizzo italiano)

Partita IVA FR.....

Rifornimento cantiere sito in Francia

Quantità	Descrizione	P.U.	Importo
----------	-------------	------	---------

.....

.....

Operazione non imponibile, articolo 41, comma 2, lettera c), DL n. 331/1993

3) ai fini francesi il ricevimento dei componenti costituisce acquisto intracomunitario di beni.

Con la conseguente necessità, sotto il profilo della posizione TVA francese, di:

- ❑ numerare, integrare e registrare la fattura italiana;
- ❑ presentare il modello INTRA (in Francia tale modello è denominato DEB).

Detti fatti devono trovare riscontro anche in articoli di partita doppia eseguiti nella contabilità generale italiana.

- 4) nel caso di invio presso il cantiere francese di beni strumentali necessari per la realizzazione dell'opera (martelli, pinze, trapani, etc.), occorre annotare gli stessi su apposito registro di carico / scarico tenuto ai sensi dell'articolo 50, comma 5, del DL n. 331/1993.

Per tali invii non deve essere presentato il Modello INTRA.

Similari registrazioni dovranno essere eseguite in Francia con riferimento alla posizione IVA Francese.

- 5) man mano che vengono incassati gli anticipi prezzo in base ai SAL, occorre emettere fattura sul cliente finale con applicazione della TVA del 19,6%.

In Francia occorrerà procedere alla liquidazione periodica della TVA.

In Francia occorrerà annotare sui registri TVA le fatture ricevute per acquisti di beni e di servizi eseguiti in Francia.

Dette operazioni dovranno essere annotate anche nella contabilità generale italiana.

Esempio di fattura di acconto:

GAMMA SRL
(.....)
Partita Iva FR.....

.....,
Fattura n.

Spettabile
(..... cliente francese)

A Vostro debito per acconto ..% in base a	Euro
TVA 19,6%	Euro
Totale	Euro

Nella contabilità generale italiana occorre rilevare tale fattura con un articolo del tipo:

-----	-----
Banca c/c	a diversi
	a clienti c/ anticipi
	a TVA a debito
-----	-----

- 6) all'atto della consegna dell'opera al committente francese, occorrerà emettere la fattura di saldo con TVA 19,6%.
Tale fattura, ai fini della contabilità italiana, rappresenta la realizzazione del ricavo di vendita.

Essa deve essere così annotata:

-----	-----
diversi	a diversi
Clienti Francia	
Clienti c/ anticipi	
	a Ricavi
	a TVA a debito
-----	-----

- 7) relativamente ai materiali non utilizzati nel compimento dell'opera e restituiti alla sede italiana occorrerà emettere nota di accredito a storno parziale della fattura di trasferimento a suo tempo emessa e presentare il Modello INTRA rettifiche.
- 8) Relativamente ai beni strumentali che tornano in Italia occorrerà procedere allo scarico dell'apposito registro di carico e scarico.

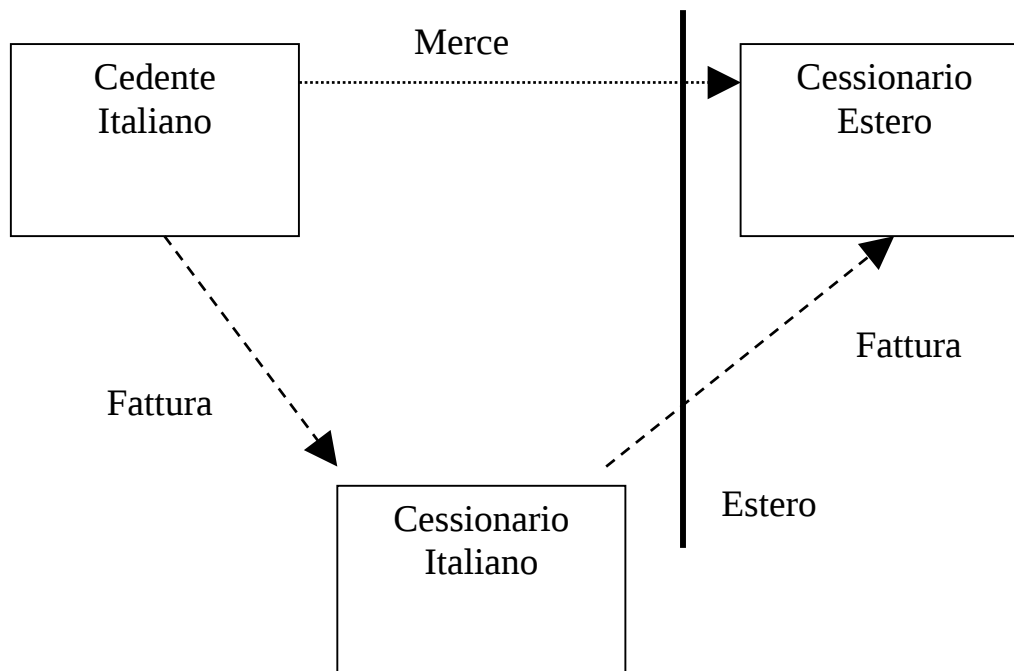
CESSIONE INTRACOMUNITARIA IN TRIANGOLAZIONE

Articolo 58 del Dl n. 331/1993:

“Non sono imponibili, anche agli effetti del secondo comma dell'articolo 8 le cessioni di beni, ... effettuate nei confronti di cessionari ... se i beni sono trasportati o spediti in altro Stato membro a cura o a nome del cedente, anche per incarico dei propri cessionari ...”.

La disposizione si applica anche se i beni sono stati sottoposti per conto del cessionario, a opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni.

L'operazione può essere così schematizzata:



il trasporto o la spedizione dei beni fuori dal territorio dello Stato deve avvenire a cura o a nome del cedente per incarico del proprio cessionario;

- ❑ i beni non devono, conseguentemente, entrare nel possesso fisico del cessionario italiano;
- ❑ il rapporto tra l'impresa cessionaria italiana e l'impresa cessionaria dell'altro Paese Ue deve essere a titolo oneroso.

Adempimenti ai fini Iva:

Così essendo configurata l'operazione, in capo ai due soggetti nazionali, sorgono i seguenti obblighi:

Il promotore italiano dell'operazione di triangolazione A (cessionario nazionale) effettua una cessione intracomunitaria:

- ❑ invia lettera o fax al 1° cedente italiano incaricandolo di prendere cura del trasporto dei beni all'estero.

Tale lettera potrebbe essere del seguente tenore:

“Spettabile

..... (impresa cedente)

Vi ordiniamo al prezzo di euro / pezzo ddu n. pezzi merce xy,

regolamento a 30 giorni data fattura.

Detta merce dovrà da voi essere inviata a destinoentro e non oltre il”.

- ❑ emette fattura immediata o differita o superdifferita, in articolo 41, comma 1, lettera a), Dl n. 331/1993, a carico dell'impresa di altro Paese Ue (cessionario estero);
- ❑ annota la fattura sul registro fatture emesse;
- ❑ presenta alla Dogana, secondo la periodicità prevista dalla legge, modello Intra 1-bis.

L'impresa italiana B (1° cedente nazionale) effettua una cessione interna:

- ❑ esegue a sua cura o a suo nome il trasporto o la spedizione dei beni in altro Paese comunitario.

In caso di cessione con le clausole Exw, Fca o Fas si limita a "prendere cura" del trasporto/spedizione dei beni all'estero.

Si rinvia, a tale riguardo, alle considerazioni svolte in merito alle cessioni all'esportazione;

- ❑ emette fattura (immediata o Ddt più fattura differita) in articolo 58, comma 1, Dl n. 331/1993 sull'impresa italiana B cessionaria nazionale;
- ❑ annota la fattura sul registro fatture emesse.