

ALTRE MODALITA' DI PRESENZA ALL'ESTERO

UFFICI DI RAPPRESENTANZA ALL'ESTERO

L'ufficio di rappresentanza ("Representative office", "liaison office"), al fine di non assumere rilevanza ai fini delle imposte sui redditi del Paese nel quale viene istituito deve essere utilizzato solo per svolgere compiti di carattere preparatorio e ausiliario: dare informazioni, raccogliere informazioni, fare pubblicità, etc.

In quanto tale, esso è un semplice "centro di costo".

Esistono Paesi nei quali anche se tale ufficio non svolge alcuna attività di carattere commerciale, esso viene comunque assoggettato alle imposte sui redditi.

E', ad esempio, il caso della Cina, nella quale tali uffici, anche se non autorizzati a svolgere attività commerciale, sono comunque soggetti al pagamento delle imposte sui redditi, sulla base di un reddito determinato in modo forfetario (cfr. in merito – Studio Legale Birindelli & Associati, Italia – Cina / Cina – Italia, supplemento de Il Sole -24Ore del 7 maggio 2004, pp. 20-22).

Nei Paesi che applicano un'imposta sugli scambi del tipo Iva può rendersi opportuna l'apertura di una posizione Iva a mezzo di rappresentante fiscale e ciò al fine di recuperare l'imposta subito in loco sull'acquisto di beni e servizi.

SHOW ROOMS ALL'ESTERO

E' sempre più frequente il caso di imprese italiane le quali, al fine di mostrare al pubblico la loro gamma di prodotti, allestiscono show rooms:

- o in locali appositamente assunti in locazione;
- o all'interno di superfici di vendita di terzi (grandi magazzini, centri commerciali, etc.), in base a rapporti di comodato gratuito o di sub-locazione di spazi attrezzati.

La show room per rimanere tale e non realizzare gli estremi della stabile organizzazione, deve essere utilizzata solo a fini dimostrativi: dare informazioni, raccogliere informazioni, fare pubblicità.

Ove presso la stessa venisse svolta attività di vendita, verrebbe a realizzarsi la fattispecie della stabile organizzazione.

Ai fini operativi occorre distinguere tra:

- presenza in Paesi extra-Ue;
- presenza in Paesi Ue.

Ove la show room sia localizzata in Paesi extra Ue, l'impresa italiana si troverà normalmente:

- a esportare in definitiva dall'Italia (in base a lista valorizzata) i beni da esporre;
- importare detti beni in definitiva nel Paese estero (con assolvimento degli eventuali dazi e delle eventuali imposte sugli scambi).

Ove la show room sia localizzata in Paesi Ue, l'impresa italiana si troverà normalmente costretta ad aprire una posizione Iva, da utilizzare:

- per spostare la merce dall'Italia al Paese estero di localizzazione della show room;
- per recuperare l'eventuale Iva ricevuta in addebito sulla locazione e su eventuali altre prestazioni di servizi.

SUCCURSALE DI VENDITA

La succursale di vendita realizza la fattispecie della stabile organizzazione dell'impresa italiana all'estero.

La stabile organizzazione ("branch") è una sede fissa di affari all'estero mediante la quale l'impresa italiana esercita in tutto o in parte la sua attività.

L'apertura di un punto di vendita o di prestazione di servizi in un Paese estero comporta il sorgere di una serie di adempimenti sotto il profilo operativo:

- sia nel Paese estero:
 - viene realizzato un "centro di profitto", con conseguenti obblighi di:
 - apertura di una posizione fiscale nel Paese estero sia ai fini dell'Iva (ove si tratti di un Paese che ha adottato tale tipo di imposta), che delle imposte sui redditi;
 - iscrizione alla Camera di commercio del Paese estero;
 - richiesta di eventuali autorizzazioni amministrative nel Paese estero;
 - tenuta della contabilità;
 - etc

- sia ai fini italiani:
 - la stabile organizzazione è un “pezzo” dell’impresa italiana all’estero;
 - occorre tenere una contabilità separata ai fini delle imposte sui redditi (articolo 14 del Dpr n. 600/1973);
 - nel caso di “scambi” di beni e di servizi tra la casa madre e la stabile organizzazione all’estero, occorre procedere a degli addebiti / accrediti interni, aventi rilevanza al fine di scomporre il reddito riferibile alla gestione domestica rispetto a quello riferibile alla gestione estera;
 - al termine dell’esercizio (o periodicamente) è necessario recepire nella contabilità italiana i saldi contabili della stabile organizzazione estera (articolo 110, comma 2, nuovo TUIR);
 - etc.

Aspetti IVA

Sotto il profilo Iva l’aspetto più rilevante è costituito dall’inquadramento fiscale dei rapporti che intervengono tra la casa madre e la succursale estera.

Trattandosi dello stesso soggetto giuridico, nei rapporti tra la casa madre e la sua stabile organizzazione all’estero, non vengono di certo a configurarsi veri e propri rapporti di tipo contrattuale.

Nella relazione governativa al decreto legislativo 19 giugno 2002, n. 191, di recepimento della Direttiva 2000/65/CE del 17 ottobre 2000, relativa alla determinazione del debitore dell’Iva, viene sostenuto che:

“Il nuovo assetto normativo, peraltro, appare anche maggiormente in linea con l’orientamento emerso in occasione della 62° riunione del Comitato Iva del 14 novembre 2000, che prevede, per le operazioni poste in essere dalla stabile organizzazione verso terzi, la sua autonomia rispetto alla casa madre e considera, nel contempo, possibile l’effettuazione di operazioni direttamente da parte della casa madre all’estero pur in presenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Tuttavia, fermi restando i presupposti che prevedono la rilevanza delle operazioni (importazioni e acquisti intracomunitari) in occasione delle movimentazioni di beni, ciò non comporta, permanendo l’unitarietà del soggetto, che assumano rilevanza agli effetti dell’Iva, i rapporti interni posti in essere tra

un'impresa o società non residente e la propria stabile organizzazione nel territorio dello Stato o viceversa”.

La dottrina formatasi sull'argomento appare divisa.

Sotto il profilo operativo occorre distinguere tra:

- stabile organizzazione localizzata in Paese extra – Ue;
- stabile organizzazione localizzata in altro Paese Ue.

Nel primo caso, è consigliabile adottare un comportamento improntato a prudenza.

Se l'impresa italiana nell'attuare il trasferimento dei beni adotta la soluzione della cessione, con emissione di fattura in articolo 8, primo comma, lettera a), Dpr n. 633/1972, è opportuno che detta impresa in sede di utilizzo del plafond si astenga dall'utilizzare la parte di plafond formata da operazioni con la propria stabile organizzazione estera.

Se l'impresa, invece, si limita a emettere semplice lista valorizzata o fattura pro-forma (documento essenziale ai fini doganali), l'operazione non concorre a formare il volume d'affari e il plafond.

Nel secondo caso, invece, è da ritenere che l'operazione di spostamento dei beni alla propria stabile organizzazione estera possa essere inquadrata nell'ambito della cessione intracomunitaria (non imponibile ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera a, Dl n. 331/1993).

Aspetti imposte sui redditi

Le operazioni che intervengono tra l'impresa italiana e la casa madre estera devono essere valorizzate in base ai valori normali di mercato.

Il reddito prodotto dalla stabile organizzazione estera rileva:

- sia ai fini della fiscalità del Paese di localizzazione;
- sia ai fini della fiscalità italiana.

Sul piano pratico, al termine dell'esercizio occorre predisporre un unico bilancio dell'impresa, articolato in due gestioni:

- ❑ gestione Italia
- ❑ gestione stabile organizzazione estera

Esempio:

	Gestione Italia	Gestione S.O.	Rettifiche	Conto Economico
Ricavi:				
* vendita a terzi	300.000	100.000		400.000
* trasferimento a S.O.	70.000		- 70.000	0
Spese:				
* acquisti da terzi	30.000	10.000		40.000
* trasferimento da casa madre		70.000	- 70.000	0
Margine lordo	340.000	20.000	0	360.000

Occorre, infatti, tenere presente che, l'impresa italiana, riguardo ai redditi prodotti dalla stabile organizzazione estera dovrà:

- pagare le imposte sui redditi nel Paese estero;
- pagare le imposte sui redditi in Italia, ma con diritto a scomputare le imposte pagate all'estero (nei limiti in cui l'imposta italiana grava sul reddito prodotto all'estero):
→ credito per imposte pagate all'estero (articolo 165 del nuovo TUIR).

SOCIETA' DI DIRITTO ESTERO

La costituzione di una società all'estero costituisce la forma più avanzata di presenza sul mercato estero.

L'apertura di una società all'estero ("subsidiary") si pone in alternativa all'apertura di una "branch", così come delineata nel punto precedente.

Nella scelta tra le due strutture:

- militano a favore della *branch* le seguenti considerazioni:
 - per la branch non è normalmente previsto un capitale (fondo di dotazione) minimo da rispettare mentre nel caso della società di diritto locale tale capitale minimo è normalmente richiesto;
 - con la *branch*, in caso di perdite di gestione, le stesse hanno immediata valenza (ai fini Ires) per la casa madre italiana, mentre in ipotesi di società di diritto del Paese locale, il recepimento delle perdite, a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 344/2003:

- non può essere attuato mediante la svalutazione della partecipazione, e ciò in quanto il relativo onere è indeducibile ai fini fiscali;
 - può essere attuato solo facendo ricorso al consolidato fiscale mondiale (il quale, com'è noto, in virtù del principio “all in all out”, richiede l'inserimento nel consolidato di tutte le società controllate estere);
- nel caso della *branch* il trasferimento dell'utile in capo alla casa madre non è generalmente assoggettato a ritenute alla fonte, mentre con la società di diritto del Paese ospitante i dividendi sono generalmente assoggettati a ritenuta alla fonte;
- depongono invece a favore della *subsidiary* le seguenti considerazioni:
 - la possibilità con la *subsidiary* di poter salvaguardare i benefici derivanti dall'ottenimento di eventuali agevolazioni fiscali locali (esenzione da imposte o applicazione di aliquote ridotte), mentre con la *branch* tali agevolazioni, a livello italiano, vengono poste nel nulla in virtù del criterio *world wide* (tassazione del reddito mondiale) che caratterizza l'Ires, salvo l'esistenza del diritto all'applicazione di eventuali *matching credit* (crediti d'imposta a fronte di imposte virtuali), così come previsto da alcuni trattati contro la doppia imposizione stipulati dal nostro Paese;
 - la *subsidiary* si caratterizza per una maggiore semplicità amministrativa: in base a quanto previsto dall'articolo 14, quarto comma, del Dpr n. 600/1973, le imprese italiane che sono presenti all'estero mediante stabili organizzazioni (tra le quali rientra la *branch*) “... devono rilevare nella contabilità distintamente i fatti di gestione che interessano le stabili organizzazioni, determinando separatamente i risultati dell'esercizio relativi a ciascuna di esse”. Ciò comporta, evidentemente la tenuta di contabilità sezionali, mentre nel caso della *subsidiary* tutto questo non è richiesto.

L'impresa italiana, anziché costituire una società di diritto del Paese ospitante o aprire una *branch*, potrebbe acquisire una partecipazione, totalitaria o meno, in una società già esistente.

In tal caso, in base alla normativa del Paese ospitante, occorre decidere se:

- acquistare la partecipazione direttamente da parte dell'impresa italiana;

- oppure, costituire una società “veicolo” nel Paese ospitante, mediante la quale acquistare:
 - o la partecipazione nella società “obiettivo” (società “*target*”), con successiva fusione per incorporazione della stessa nella società “veicolo”;
 - o l'azienda posseduta dalla società obiettivo.

Tali ultime modalità di comportamento potrebbero consentire risparmi di carattere fiscale

nel Paese ospitante ove venisse data valenza fiscale (e cioè deducibilità fiscale

dell'ammortamento), rispettivamente, al disavanzo di fusione o all'avviamento pagato in

relazione all'acquisto di un'azienda.

Il trattamento del reddito prodotto da società partecipate estere, a seguito della riforma tributaria “Tremonti” (Legge delega 7 aprile 2003, n. 80 e decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344), ha subito notevoli mutamenti.

Nel seguito vengono esaminati i seguenti aspetti:

- aspetti Iva
- trattamento nel Paese estero del reddito prodotto dalla partecipata estera;
- normativa sul transfer price;
- trattamento dei dividendi esteri;
- normativa CFC (Controlled Foreign Companies).

Aspetti Iva

I rapporti tra l'impresa italiana e la propria controllata estera vengono svolti secondo gli stessi criteri esaminati rispetto ai rapporti intrattenuti con soggetti terzi.

Trattamento nel Paese estero del reddito prodotto dalla partecipata estera

Il trattamento del reddito prodotto dall'unità estera dipende dalla forma giuridica assunta dalla società estera:

- *società dotata di trasparenza fiscale*: è il caso delle società simili alle nostre società di persone, le quali, in molti Paesi, non sono tassate in proprio, almeno ai fini dell'imposta personale, ma funzionano quali semplici centri di accertamento. In tali casi la

società italiana controllante dovrà presentare la dichiarazione dei redditi nel Paese della “subsidiary” e pagare le imposte sulla frazione di reddito alla stessa spettante;

- *società soggetta in proprio all'imposizione*: è il caso delle società simili alle nostre società di capitali, le quali sono dotate di una completa autonomia impositiva. La società estera presenta la dichiarazione dei redditi e paga le imposte in proprio.

Come meglio si analizzerà nello specifico punto:

- in entrambi i casi, l'utile distribuito (dividendo) concorre a formare il reddito della società italiana per il 5% del suo importo (essendo il 95% escluso dall'Ires, salvo si tratti di società domiciliata in Paesi a fiscalità privilegiata);
- in caso di perdita gestionale della società partecipata estera, essa è fiscalmente ininfluyente (indeducibile) per la società partecipante italiana;
- la società italiana (ove ne abbia i requisiti), relativamente alla società controllata estera, può esercitare l'opzione per il consolidato fiscale mondiale.

Normativa sul transfer price

La normativa italiana in materia di transfer price è dettata dall'articolo 110, comma 7, del Tuir, il quale recita:

“I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti,, se ne deriva aumento del reddito; la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali "procedure amichevoli" previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi. La presente disposizione si applica anche per i beni ceduti e i servizi prestati da società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti.”.

Aspetti generali

I due documenti fondamentali italiani in tema di transfer price sono costituiti da due Circolari del ministero delle Finanze:

- la Circolare n. 2/2267 del 22 settembre 1980;
- la Circolare n. 42 del 12 dicembre 1981 – Sezione terza;

Tali documenti sono stati predisposti sulla scorta di quanto previsto dal Rapporto OCSE del 1979 - Transfer pricing and multinational enterprises.

Nel 1995 / 1996 l'OCSE ha presentato un nuovo documento, il Rapporto OCSE 1995 - Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and Tax Administrations (Part I – Principles and Methods, pubblicata nel 1995; Part II – Applications, pubblicata nel 1996).

In dottrina si è posto il problema di valutare quale potesse essere l'impatto del nuovo Rapporto OCSE sulla pratica operativa delle imprese italiane in materia di transfer price.

E' opinione condivisa che il nuovo Rapporto possa considerarsi interpretativo del dato normativo ed integrativo delle Circolari del Ministero delle Finanze sopra citate, essendo più analitico e non contrastante con il contenuto di queste ultime.

In tema di prezzi di trasferimento deve essere ricordata la convenzione multilaterale (atto 90/436/Cee) tra i Paesi Ue, stipulata al fine di eliminare le doppie imposizioni conseguenti alla rettifica dei prezzi di trasferimento all'interno dei gruppi di imprese.

Essa fa salvi gli obblighi di più ampia portata previsti dalle convenzioni bilaterali o dalla legislazione interna.

La ratifica da parte italiana è stata autorizzata con la legge n. 99 del 22 marzo 1993, in Gu n. 81 del 7 aprile 1993. La convenzione è entrata in vigore in data 1° gennaio 1995.

La convenzione ha tuttavia cessato di essere applicabile a partire dal 1° gennaio 2000 a seguito della mancata ratifica del protocollo di adesione da parte di Italia e Portogallo, nonché di altri ostacoli frapposti dalla Grecia (cfr. sull'argomento: M. Di Bernardo, Le procedure di risoluzione delle controversie in materia di prezzi di trasferimento nell'Unione Europea, Commercio Internazionale, n. 21/2003, pp. 30-35; R. Sciaudone, Il forum Ue sul transfer pricing punta sull'arbitrato e la collaborazione amichevole tra amministrazioni, Guida Normativa, n. 93/2004, p. 25-27).

L'emanazione del D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 sulla nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, impone di vagliare la politica attuata in materia di transfer price anche alla luce del diritto penale tributario.

Tali disposizioni si applicano infatti anche riguardo alle operazioni di carattere valutativo, tra le quali potrebbe rientrare la determinazione dei prezzi di trasferimento.

Non deve inoltre essere dimenticato che il “Gruppo di lavoro sulla tassazione delle società di capitali” istituito presso il SECIT ha incluso il transfer price tra gli strumenti utilizzati dalle società per attuare l'evasione delle imposte (Cfr. Circolare n. 53/E del 26 febbraio 1999).

In conclusione si osserva che:

- aumentando sempre di più il numero delle imprese che operano con l'estero in modo complesso (e cioè con una presenza strutturata all'estero),
- incentrandosi sempre di più le verifiche fiscali sui soggetti di maggiori dimensioni,
- essendo note le possibilità di pianificazione del carico fiscale mediante la manovra dei prezzi di trasferimento,

è ragionevole attendersi una progressiva focalizzazione delle verifiche tributarie su tale aspetto della gestione.

Alla luce di quanto sopra, per le imprese multinazionali, diventa importante disciplinare in forma scritta le “regole del gioco” che governano le operazioni intercompany.

Un apporto significativo in termini di maggiore tranquillità fiscale potrà derivare dall'istituto del “Ruling internazionale” di cui all'articolo 8 del DL n. 269/2003, convertito dalla legge n. 326/2003.

In virtù di tale strumento sarà possibile stipulare un accordo con competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate, volto a disciplinare i criteri secondo i quali devono essere strutturati i rapporti con le consociate estere, “con principale riferimento al regime dei prezzi di trasferimento, degli interessi, dei dividendi e delle royalties”.

Le regole contenute nelle due circolari ministeriali

Il Ministero, al fine di verificare se i prezzi applicati alle transazioni sono in linea con i valori normali di mercati, individua e analizza metodi specifici per ciascuna tipologia di transazione.

In sintesi:

- cessione di beni mobili materiali:
 - metodi di controllo: confronto prezzo, prezzo di rivendita, costo maggiorato (“cost plus”), metodi alternativi (ripartizione dei profitti globali, comparazione dei profitti, redditività del capitale investito, margini lordi del settore economico); analisi funzionale;
 - mercato rilevante (e cioè mercato nel quale devono essere ricercate le transazioni comparabili con quelle in verifica): mercato del destinatario dei beni oggetto di transazione;
- finanziamenti intergruppo:
 - metodo di controllo: confronto tra il saggio di interesse praticato rispetto a quello che, a parità di condizioni e di rischio, sarebbe stato praticato tra soggetti indipendenti;
 - mercato rilevante: mercato del mutuante (e cioè mercato sul quale sono stati effettivamente raccolti i fondi);
- cessione di beni immateriali:
 - metodi di controllo: metodi previsti per i beni materiali; altri metodi che tengano conto dei costi sostenuti dall'impresa licenziante per realizzare l'opera dell'ingegno, la durata economico tecnica del diritto, l'ampiezza dei diritti contrattualmente pattuiti a favore dell'impresa licenziataria, il vantaggio che ne deriva all'impresa licenziataria dallo sfruttamento del bene immateriale;
 - mercato rilevante: mercato del destinatario dei beni oggetto della transazione;
- servizi intergruppo:
 - metodi di controllo: analisi dell'effettivo grado di utilità conseguito dall'impresa destinataria del servizio oggetto di esame; analisi funzionale dei vantaggi conseguiti dalla società destinataria del servizio;
 - mercato rilevante: mercato del destinatario dei beni oggetto della transazione.

Il trattamento dei dividendi esteri

Relativamente ai **dividendi percepiti da società di capitali italiane**, occorre distinguere fra due diverse situazioni:

A) dividendi percepiti da società di capitali italiane che non hanno optato per il consolidato fiscale mondiale:

1. dividendi distribuiti da società residenti in Paesi diversi dai paradisi fiscali:

- concorrono a formare la base imponibile dell'Ires in misura pari al 5% del loro importo (essendo il 95% escluso dall'Ires);
- diritto a credito per imposte subite all'estero ("foreign tax credit") alle condizioni e nei limiti di cui all'articolo 165 del Tuir (importo massimo accreditabile: 5% della ritenuta subita all'estero);

2. dividendi distribuiti da società residenti in paradisi fiscali:

- in caso di risposta positiva a interpello: come ipotesi precedente;
- in caso contrario: concorrono a formare la base imponibile dell'Ires in misura pari al 100% del loro importo, con diritto a credito d'imposta per imposte subite all'estero alle condizioni e nei limiti di cui all'articolo 165 del Tuir, salvo che detti utili siano già stati assoggettati a imposta in capo alla società di capitali italiana per "imputazione" (articolo 168 e articolo 169 del Tuir), nel qual caso, per la parte già assoggettata all'Ires, non concorrono alla formazione del reddito;

B) dividendi percepiti da società di capitali italiane che hanno optato per il consolidato fiscale mondiale: i dividendi percepiti non concorrono a formare il reddito imponibile della società italiana (cfr. in merito lo specifico paragrafo sull'argomento).

Coniugando il trattamento subito dal dividendo nel Paese della fonte, con quello subito in Italia, è possibile tracciare il seguente quadro di sintesi (limitatamente ai dividendi provenienti da società non residenti in paradisi fiscali):

- dividendi provenienti da società “figlie” comunitarie e percepiti da società “madri” italiane:
 - non dovrebbero subire ritenute alla fonte nel Paese della società “figlia”;
 - concorrono a formare il reddito della società madre, ai fini Ires, in base al 5% del loro importo;
- dividendi percepiti da società di capitali italiane ma per i quali non tornano applicabili le regole della direttiva “madre – figlia”:
 - subiscono normalmente la ritenuta alla fonte nel Paese estero (ridotta, a fronte di specifica richiesta del percettore, in presenza di convenzione contro la doppia imposizione);
 - concorrono a formare il reddito della società madre, ai fini Ires, in base al 5% del loro importo;
 - la società italiana ha diritto a far valere quale credito per imposte subite all'estero (nei limiti e alle condizioni previste dall'articolo 165 del Tuir) il 5% della ritenuta subita all'estero.

Si ricorda che la direttiva “madre – figlia” (direttiva 90/435/CEE del 23 luglio 1990):

- si applica ai dividendi distribuiti da società di capitali “figlie” residenti in un Paese Ue a società di capitali “madri” residenti in un altro Paese Ue;
- prevede che una società di capitali è da considerare “madre” se possiede almeno il 25% del capitale sociale della società figlia;
- stabilisce che la società “figlia” deve essere assoggettata, senza possibilità di opzione o di esenzione, ad una delle imposte sui redditi espressamente indicate nella direttiva.

La direttiva, allo scopo di eliminare la doppia imposizione sulla distribuzione transfrontaliera di dividendi, prevede:

- l'abolizione della ritenuta alla fonte sui flussi reddituali in questione;
- l'esenzione del dividendo percepito dalla società “madre” dalle imposte societarie; detta esenzione, a scelta dei singoli Paesi Ue, è attuata a mezzo:
 - o dell'esclusione del dividendo da dette imposte;
 - o della concessione di un credito di imposta indiretto (“underlying foreign tax credit”).

L'Italia, in sede di recepimento della direttiva, ha adottato il metodo dell'esenzione; a seguito

della riforma Tremonti, tale metodo è stato esteso ai dividendi da qualunque fonte provenienti

(salvo il caso di quelli aventi fonte in Paesi “black list”).

Detta direttiva è stata modificata, in senso favorevole ai contribuenti, dalla direttiva 2003/123/CE del 22 dicembre 2003, la quale dovrebbe essere recepita nell'ordinamento dei 25 Paesi Ue entro il 1° gennaio 2005.

Esempio n. 1

Una Spa italiana detiene il 100% del capitale sociale di una società polacca. La società polacca consegue un utile ante imposte equivalente a 100.000 euro.

Le imposte societarie polacche sono pari al 19% del reddito.

La società polacca distribuisce interamente l'utile netto.

Il Conto Economico e il reddito complessivo della società italiana, ante dividendo, è in pareggio.

Non si tiene conto dell'Irap.

Svolgimento:

○ In Polonia:

Utile ante imposte	100.000
Imposta societaria 19%	- 19.000

Utile netto (dividendo lo	81.000
Ritenuta alla fonte	0

Dividendo netto	81.000
	=====

○ In Italia:

Dividendo lordo	81.000
Abbattimento 95%	- 76.950

Reddito imponibile Ires	4.050
	=====
Ires 33%	1.336,50
meno:	
Credito per imposte estere	0

Ires da versare	1.336,50
	=====

Esempio n. 2

Una Srl italiana detiene il 100% del capitale sociale di una società rumena.
La società rumena consegue un utile ante imposte equivalente a 100.000 euro.

Le imposte societarie rumene sono pari al 25% del reddito.

La società rumena distribuisce interamente l'utile netto.

Il Conto Economico e il reddito complessivo della società italiana, ante dividendo, è in pareggio.

Non si tiene conto dell'Irap.

Svolgimento:

○ In Romania:

Utile ante imposte		100.000
Imposta societaria 25%		- 25.000

Utile netto (dividendo lordo)		75.000
Ritenuta alla fonte 10%	- 7.500	

Dividendo netto		67.500
		=====

○ In Italia:

Dividendo lordo		75.000
Abbattimento 95%		- 71.250

Reddito imponibile Ires		3.750
		=====
Ires 33%		1.237,50
meno:		
Credito per imposte estere:		
(7.500 x 5%)	- 375,00	

Ires da versare		862,50
		=====

Normativa CFC - Controlled Foreign Companies

In tema di trattamento fiscale del reddito prodotto da società partecipate estere, particolarmente importante è la disciplina recata dagli articoli 167 (disposizioni in materia di imprese estere controllate) e 168 (disposizioni in materia di imprese estere collegate) del Tuir.

Imprese estere controllate

La normativa sulle imprese estere controllate (normativa CFC - Controlled Foreign Companies) è stata introdotta nel nostro ordinamento dall'articolo 1, primo comma, lettera a), della legge n. 342/2000, la quale ha inserito nel Tuir l'articolo 127-bis, il quale disciplina il trattamento dei redditi prodotti tramite imprese partecipate estere residenti o localizzate in Paesi o territori con regime fiscale privilegiato.

Successivamente sono stati emanati i seguenti decreti applicativi:

- il DM 21 novembre 2001 che individua i Paesi e i territori (cd. "black list") a regime fiscale privilegiato;
- il DM 21 novembre 2001, n. 429 che reca le norme di attuazione della normativa sopra citata.

L'Agenzia delle entrate ha fatto conoscere la propria interpretazione delle nuove norme con la Circolare n. 18/E del 12 febbraio 2002.

Il D.lgs. n. 344/2003, ha parzialmente riformulato la precedente disciplina, rinumerando l'articolo 127-bis in articolo 167.

In virtù delle disposizioni contenute nel nuovo articolo 167 e nella normativa secondaria, relativamente ai redditi prodotti all'estero in Paesi a bassa fiscalità, valgono le seguenti disposizioni:

□ Se un soggetto residente in Italia:

- Persona fisica;
- Società di persone;
- Società di capitali;
- Ente commerciale;
- Ente non commerciale;

detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, il controllo di una impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori con regime fiscale privilegiato, i redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato sono imputati, a decorrere dalla chiusura dell'esercizio o

periodo di gestione del soggetto estero partecipato, ai soggetti residenti in proporzione alle partecipazioni da essi detenute.

Tali disposizioni si applicano anche per le partecipazioni in soggetti non residenti relativamente ai redditi derivanti da loro stabili organizzazioni assoggettati ai predetti regimi fiscali privilegiati.

Ai fini della determinazione del limite del controllo, si applica l'articolo 2359 del codice civile, in materia di società controllate e società collegate.

Si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati, con DM 21 novembre 2001, sopra citato, in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, della mancanza di un adeguato scambio di informazioni ovvero di altri criteri equivalenti.

- Le disposizioni di cui sopra non si applicano se il soggetto residente dimostra, alternativamente, che:
 - a) la società o altro ente non residente svolga un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nello Stato o nel territorio nel quale ha sede;
 - b) dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori in cui sono sottoposti a regimi fiscali privilegiati. Per i fini di cui al presente punto, il contribuente deve interpellare preventivamente l'amministrazione finanziaria, ai sensi della Legge n. 212/2000, recante lo statuto dei diritti del contribuente.

- I redditi del soggetto non residente, imputati in capo al soggetto residente, sono assoggettati a tassazione separata con l'aliquota media applicata sul reddito complessivo del soggetto residente e, comunque, non inferiore al 27 per cento.

I redditi sono determinati in base alle disposizioni del titolo I, capo VI, nonché degli articoli 84, 111, 112, del Tuir; non si applicano le disposizioni di cui agli articoli 86, comma 4, e 102, comma 3, del Tuir.

Dall'imposta così determinata sono ammesse in detrazione, ai sensi dell'articolo 165, le imposte pagate all'estero a titolo definitivo.

- Gli utili distribuiti, in qualsiasi forma, dai soggetti non residenti ai quali si applica la normativa CFC ai soggetti residenti, non concorrono alla formazione del reddito dei soggetti residenti stessi fino all'ammontare del reddito assoggettato a tassazione, ai sensi della presente normativa, anche negli esercizi precedenti. Le imposte pagate all'estero, sugli utili che non concorrono alla formazione del reddito ai sensi del primo periodo del presente punto, sono ammesse in detrazione, ai sensi

dell'articolo 165, fino a concorrenza delle imposte applicate ai sensi del punto precedente (tassazione separata), diminuite degli importi ammessi in detrazione quali crediti per imposte pagate all'estero..

Imprese estere collegate

La disciplina in argomento è recata dall'articolo 168, introdotto nel nostro ordinamento dall'articolo 1 del D.Lgs. n. 344/2003.

Salvo quanto diversamente disposto dal presente punto, la normativa di cui all'articolo 167 si applica anche nel caso in cui il soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, una partecipazione non inferiore al 20 per cento agli utili di un'impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori con regime fiscale privilegiato; tale percentuale è ridotta al 10 per cento nel caso di partecipazione agli utili di società quotate in borsa.

La norma in argomento non si applica per le partecipazioni in soggetti non residenti negli Stati o territori predetti relativamente ai redditi derivanti da loro stabili organizzazioni assoggettati a regimi fiscali privilegiati.

I redditi del soggetto non residente oggetto di imputazione sono determinati per un importo corrispondente al maggiore fra:

- a) l'utile prima delle imposte risultante dal bilancio redatto dalla partecipata estera anche in assenza di un obbligo di legge;
- b) un reddito induttivamente determinato sulla base a specifici coefficienti di rendimento riferiti alle categorie di beni che compongono l'attivo patrimoniale.

Per la determinazione forfetaria di cui sopra si applicano i seguenti coefficienti:

- a) l'1 per cento sul valore dei beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e), anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;
- b) il 4 per cento sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'articolo 8-bis, comma 1, lettera a), del Dpr n. 633/1972, anche in locazione finanziaria;
- c) il 15 per cento sul valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

L'ultimo comma dell'articolo 168, per le disposizioni attuative, rinvia ad una apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

VENDITA A DISTANZA

Aspetti generali

Si tratta della **vendita a consumatori finali** in base ai cataloghi, per corrispondenza e simili.

Tale tipo di vendita si realizza quando il consumatore finale aderisce ad un'offerta del venditore (per lettera o tramite catalogo) ed effettua un ordine utilizzando, in genere, un modulo prestampato contenente la descrizione della merce, i quantitativi, il prezzo unitario, l'importo complessivo ed altre indicazioni obbligatorie per legge, come, ad esempio, il diritto di recesso.

Si tratta di una delle forme speciali di vendita al minuto di cui all'articolo 18 del D.Lgs. n. 114/1998.

Rientra in tale ambito anche il commercio elettronico indiretto.

L'operatore che intende svolgere tale tipo di vendita deve presentare o inviare preventiva comunicazione su apposito modulo (Mod. COM 6) al Comune nel quale l'esercente ha la residenza, se persona fisica o la sede legale.

L'attività può essere iniziata decorsi 30 giorni dalla data di ricevimento della comunicazione da parte del Comune.

Nella comunicazione, oltre alle generalità complete occorre indicare:

- il settore merceologico di svolgimento dell'attività (alimentare; non alimentare);
- la sussistenza del possesso dei requisiti morali e, nel caso si svolgimenti nell'attività nel settore alimentare, dei requisiti professionali.

Riguardo a tale tipo di vendita si segnala che:

- ❑ è vietato inviare per posta o con altri mezzi prodotti al consumatore se non a seguito di specifica richiesta da parte dello stesso;
- ❑ è consentito inviare campioni di prodotti o beni in omaggio, a condizione che:
 - non venga addebitata alcuna spesa al consumatore;
 - non ci siano vincoli di sorta per il consumatore;
- ❑ si applicano le disposizioni di cui al D.lgs. 15 gennaio 1992, n. 50, in materia di contratti negoziati fuori dai locali commerciali, tra le quali, importante, il diritto di recesso.

Le vendite per corrispondenza effettuate nei confronti di privati consumatori, in linea generale, sono esonerate:

- dall'obbligo di emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale (articolo 2, comma 1, lettera oo, DPR n. 696/1996);
- dall'obbligo di emissione della fattura, salvo che la stessa sia richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione (articolo 22, primo comma, n. 1, del DPR n. 633/1972).

L'esonero dall'obbligo di fatturazione viene tuttavia meno nel caso di cessione all'esportazione, essendo in tale situazione necessario esibire in dogana la fattura, per la dichiarazione del valore da indicare in bolletta doganale.

L'obbligo dell'emissione della fattura sussiste anche nel caso di soggetto extra UE che svolga detta attività di vendita in contropartita a consumatori finali italiani e ciò in quanto la stessa deve essere utilizzata per il compimento delle operazioni doganali di importazione definitiva in Italia (e verosimilmente anche per quelle di esportazione dal Paese estero).

Impresa italiana che vende beni a distanza in Paesi extra-UE

Occorre distinguere tra due aspetti:

- uscita dei beni dall'Italia: valgono le regole generali sulla cessione all'esportazione alle quali si rinvia;
- introduzione dei beni nel Paese estero di destinazione:
 - se la vendita è eseguita alla condizione DDP: l'impresa italiana deve incaricare uno spedizioniere nel Paese di destinazione il quale dovrà provvedere allo sdoganamento dei beni con conseguente pagamento dei diritti doganali e l'espletamento di tutte le formalità previste (le quali per alcuni prodotti, ad esempio i prodotti alimentari, possono essere di notevole peso burocratico);
 - se la vendita è invece eseguita alla condizione DDU (o altre condizioni meno impegnative per il cedente): l'operazione di sdoganamento grava sul consumatore finale, il quale dovrà provvedere a presentare i beni alla dogana del suo Paese secondo le regole nel medesimo vigenti.

Nel caso in cui il consumatore finale, una volta visionato il bene, receda dal contratto e restituisca lo stesso all'impresa italiana, a spese di quest'ultima, questa dovrà provvedere a:

- curare l'esportazione dal Paese estero;
- curare il rientro in Italia o dichiarando il bene per l'importazione definitiva o adottando la soluzione del rientro in franchigia doganale di cui all'articolo 68, primo comma, lettera d), del Dpr n. 633/1972.

L'impresa italiana, ai sensi dell'articolo 26, secondo comma, Dpr n. 633/1972, ha la facoltà di:

- emettere nota credito in articolo 8, primo comma, lettera a), Dpr n. 633/1972, a storno della fattura previamente emessa;
- oppure di limitarsi a gestire il reso in contabilità generale (e in contabilità di magazzino).

In tale evenienza l'impresa italiana deve provvedere a rettificare in diminuzione l'ammontare del plafond per il periodo d'imposta successivo.

Impresa italiana che vende beni a distanza in Paesi UE

Occorre distinguere tra due situazioni:

- 1) cessioni di importo superiore alla soglia;
- 2) cessioni di importo non superiore alla soglia.

☐ Cessioni di importo superiore alla soglia.

IMPORTI ASSUNTI DAI SINGOLI PAESI MEMBRI RIGUARDO ALLE VENDITE A DISTANZA

Paesi	Codice ISO	Sogli in Euro	
Austria	AT	100.000	
Belgio	BE	35.000	
Cechia	CZ	35.000	
Cipro	CY	34.220	20.000 CYP
Danimarca	DK	37.528	280.000 DKK
Estonia	EE	35.151	550.000 EEK
Finlandia	FI	35.000	
Francia	FR	100.000	

Germania	DE	100.000	
Grecia	EL	35.000	
Irlanda	IE	35.000	
Italia	IT	27.889	
Lettonia	LV	36.952	24.000 LVL
Lituania	LT	36.207	125.000 LTL
Lussemburgo	LU	100.000	
Malta	MT	35.000	
Olanda	NL	100.000	
Polonia	PL		
Portogallo	PT	31.424	
Regno Unito	GB	109.598	70.000 GBP
Slovacchia	SK	35.000	
Slovenia	SI	35.000	
Spagna	ES	35.000	
Svezia	SE	35.809	320.000 SEK
Ungheria	HU		

Nel caso in cui l'ammontare complessivo delle vendite a distanza effettuate in ciascun Stato membro abbia superato nell'anno precedente o superi nell'anno in corso il limite di 154 milioni di lire (o l'eventuale minor importo stabilito nell'altro Stato membro, quale risulta dalla tabella sopra riportata), l'impresa italiana:

- (a) *ai fini italiani*: compie operazioni non imponibili ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera b), del Dl, n.331/1993. Dette operazioni devono essere comprese nel modello Intra 1-bis, sia agli effetti fiscali che a quelli statistici, relativo al periodo nel corso del quale le operazioni risultano registrate o soggette a registrazione ai sensi dell'articolo 23 del Dpr n. 633/1972, senza compilare la colonna 3 (codice Iva acquirente);
- (b) *ai fini del Paese di destinazione dei beni*: deve procedere alla nomina di un rappresentante fiscale il quale proceda ad applicare l'imposta secondo le regole previste nel Paese stesso.

In termini pratici, l'impresa italiana dovrà trasmettere (anche con mezzi informatici) al rappresentante Iva estero le fatture emesse sugli acquirenti finali (le quali dovrebbero indicare il corrispettivo non imponibile ai sensi dell'articolo 41, primo comma, lettera b, del Dl n. 331/1993 e l'importo dell'Iva estera, quale mero credito fuori campo Iva italiana), incaricandolo di:

- (a) integrare le fatture stesse con specificazione dell'Iva locale;
- (b) o emettere una fattura aggiuntiva con Iva locale, ai soli fini fiscali locali, da allegare alla fattura emessa dall'Italia.

Sono assimilate alle vendite a privati consumatori, le vendite eseguite a favore dei seguenti soggetti:

- enti, associazioni o altre organizzazioni, non soggetti d'imposta, analoghi a quelli previsti nella legislazione nazionale dell'articolo 4, quarto comma, del Dpr n. 633/1972 (enti non commerciali);
- produttori agricoli che adottano il regime speciale dell'agricoltura;
- operatori che non hanno diritto alla detrazione dell'imposta in quanto effettuano esclusivamente operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10 del Dpr n. 633/1972;

purchè questi soggetti non siano tenuti al pagamento dell'imposta sugli acquisti intracomunitari e non abbiano optato per l'applicazione della stessa.

Si ricorda che detti enti sono tenuti al pagamento dell'imposta sugli acquisti intracomunitari, quando l'ammontare di tali acquisti supera un determinato limite di importo variabile da Paese a Paese.

Sono *esclusi* dal regime delle vendite a distanza i seguenti beni:

- mezzi di trasporto nuovi;
- beni da installare, montare o assiemare in altro Paese Ce a cura o a spese del fornitore;
- beni soggetti ad accisa.

Per i beni soggetti ad accisa (ad esempio: vino e altre bevande alcoliche), qualunque sia l'ammontare delle operazioni poste in essere, è sempre necessario applicare l'Iva del Paese di destino.

☐ Cessioni di importo non superiore alla soglia.

Per le cessioni il cui ammontare risulti inferiore al limite stabilito negli altri Paesi Ue, il cedente è tenuto ad applicare l'Iva italiana, a meno che, previa comunicazione all'Ufficio Iva competente nella dichiarazione annuale o in quella di inizio di attività o comunque anteriormente all'effettuazione della

prima operazione non imponibile, egli non intenda esercitare l'opzione per l'applicazione del tributo nel Paese di destinazione.

L'opzione ha effetto fino a quando non venga revocata e, in ogni caso, fino al compimento del biennio successivo all'anno in cui è stata esercitata. Ha valore dal 1° gennaio dell'anno in corso, se esercitata in sede di dichiarazione relativa all'anno precedente, ovvero dal momento in cui è stata esercitata negli altri casi (inizio di attività o durante l'anno con comunicazione scritta all'Ufficio Iva competente anteriormente all'effettuazione della cessione).

La revoca va comunicata all'Ufficio Iva nell'ambito della dichiarazione annuale e ha effetto dall'anno in corso.

PLAFOND

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

“Costituiscono cessioni all'esportazione:

(....)

- d) le cessioni, anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le 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”.

→ si tratta delle cd. “ESPORTAZIONI INDIRETTE”.

Aspetti generali

Se i soggetti esportatori fossero costretti ad acquistare i beni e i servizi necessari all'attività aziendale gravati di Iva, si troverebbero strutturalmente a credito verso l'erario, con evidenti riflessi negativi sulla loro gestione finanziaria.

Il legislatore, al fine di azzerare o attenuare i suddetti riflessi negativi, consente agli esportatori di acquistare determinati beni e servizi senza applicazione dell'imposta, sino al limite del valore delle esportazioni poste in essere nell'anno solare precedente (plafond fisso) o nei 12 mesi precedenti (plafond mobile).

Beni e servizi acquistabili e non acquistabili senza Iva

Sulla base di quanto previsto dall'articolo 8, comma 1, lettera c), del Dpr n. 633/1972, sono acquistabili senza Iva, anche tramite commissionari (del cedente o del cessionario), i beni diversi dai fabbricati e dalle aree fabbricabili e le prestazioni di servizi.

I beni possono essere acquistati sul mercato interno o importati dall'estero. Ne consegue che l'agevolazione si rende applicabile anche ai beni ammortizzabili, ai beni acquisiti in leasing e all'acquisto delle spese generali, a nulla rilevando, per queste ultime, la loro inerenza o meno con l'attività agevolata (Cm n. 12 del 9 aprile 1981).

Ovviamente, nel caso di utilizzo del cosiddetto plafond vincolato (costituito in capo al cedente cessionario nell'ipotesi di operazione triangolare e in capo al commissionario nell'ipotesi di cessioni all'esportazione tramite

commissionari), evidente che non si può prescindere dalla destinazione estera dei beni acquistati e dal rispetto delle altre condizioni previste (esportazione dei beni allo stato originario ed entro i sei mesi dalla consegna).

Permane, in ogni caso, il divieto di utilizzare il plafond per l'acquisizione di fabbricati, in dipendenza di contratti di appalto avente per oggetto la loro costruzione o di leasing; e ciò in quanto, ancorché la disposizione di cui alla lettera c) dell'art. 8 del Dpr n. 633/1972 escluda espressamente dal beneficio solo le cessioni di fabbricati, l'esclusione evidentemente da estendere a tali modalità di acquisizione dei fabbricati stessi, che realizzano un effetto equivalente.

A questo riguardo si segnala che l'orientamento della Corte di Cassazione è invece favorevole all'utilizzo del plafond nel caso di canoni di leasing immobiliare.

Si veda, da ultimo, la sentenza 13 ottobre 2000 – 27 febbraio 2001 n. 2888, riportata su Guida Normativa n. 14 del 9 aprile 2001, con commento a cura di A. De Vito e A. Sacrestano, emessa con riferimento alla normativa vigente ante legge n. 28/1997.

Si ricorda, altresì, che non possono essere acquistati senza applicazione dell'imposta i beni ed i servizi per i quali l'Iva è indetraibile ai sensi degli articoli 19 e seguenti del Dpr n. 633/1972.

Infine, resta l'obbligo per l'operatore interessato, in presenza di un pro-rata di indetraibilità, di decurtare del corrispondente ammontare la parte di plafond utilizzabile.

Condizioni soggettive per potersi avvalere del beneficio

Per potersi avvalere del meccanismo del plafond l'operatore deve avere lo status di esportatore e/o di cedente intracomunitario. Tale condizione rispettata se l'importo delle operazioni che concorrono a formare il plafond registrate con riferimento all'anno solare precedente (plafond fisso) o con riferimento ai 12 mesi precedenti (plafond mobile) supera il 10% del volume d'affari relativo allo stesso periodo. In pratica:

operazioni che concorrono a formare il plafond registrate
con riferimento all'anno solare precedente o ai 12 mesi precedenti

> 10%

volume d'affari risultante dalle annotazioni Iva eseguite
con riferimento all'anno solare precedente o ai 12 mesi precedenti

Le operazioni Iva che concorrono a formare il plafond sono le seguenti:

A. Operazioni disciplinate dal Dpr n. 633/1972:

- ❑ cessioni all'esportazione (articolo 8, comma 1, lettere a) e b);
- ❑ operazioni assimilate (articolo 8-bis, comma 1);
- ❑ servizi internazionali (articolo 9, comma 1);
- ❑ operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino (articolo 71);
- ❑ operazioni poste in essere nei confronti di organismi internazionali (articolo 72);

B. Operazioni disciplinate dal Dl n. 331/1993:

- ❑ cessioni intracomunitarie di beni (articolo 41, comma 1, lettera a);
- ❑ cessioni con spedizione o trasporto dal territorio dello Stato, nel territorio di altro Stato membro, di beni destinati a essere ivi installati, montati o assiemati da parte del fornitore o per suo conto (articolo 41, comma 1, lettera c);
- ❑ servizi di lavorazione su beni oggetto di cessione intracomunitaria congiunta, resi a committente di altro Paese Ce (articolo 40, comma 4-bis);
- ❑ addebito del servizio di conto lavoro a committente di altro Paese Ce (articolo 40, comma 4-bis);
- ❑ fatturazione di beni inviati a magazzino di consegna in altro Paese Ce (articolo 41, comma 2, lettera c);
- ❑ cessioni intracomunitarie di beni in triangolazione comunitaria (articolo 41, comma 1, lettera a);
- ❑ cessioni in triangolazione nazionale (articolo 58, comma 1);
- ❑ servizi di perfezionamento, manipolazioni usuali e perizie addebitati a committente soggetto passivo d'imposta in altro Paese Ce, per beni che al termine della prestazione vengono trasportati o spediti fuori dal territorio dello Stato (articolo 40, comma 4-bis);

- ❑ cessioni a viaggiatori nei duty-free (articolo 52);
- ❑ margini di cui al Dl n. 41/1995 relativi a operazioni non imponibili;
- ❑ prestazioni di trasporto intracomunitario e relative prestazioni di intermediazione effettuate a favore di committente di altro Paese Ce (articolo 40, comma 9);
- ❑ prestazioni accessorie ai servizi di trasporto intracomunitario e relative prestazioni di intermediazione effettuate a favore di committente di altro Paese Ce (articolo 40, comma 9);
- ❑ prestazioni di intermediazione diverse da quelle indicate nei punti precedenti e da quelle relative alle prestazioni di cui all'articolo 7, comma 4, lettera d), Dpr n. 633/1972, effettuate a favore di committente di altro Paese Ce (articolo 40, comma 9).

Il volume d'affari deve essere espresso al netto delle fatture relative alle cessioni di beni in transito e di beni depositati in luoghi soggetti alla vigilanza doganale.

Un'altra condizione (soggettiva) riguarda gli operatori che optano per il plafond mobile, essendo l'opzione possibile per i soli soggetti che hanno iniziato l'attività d'impresa (e cioè che sono in possesso di partita IVA) da almeno 12 mesi.

Si ricorda che i soggetti che operano nell'ambito dell'articolo 9 del DPR n. 633/1972, riguardo all'utilizzo del plafond:

- applicano le regole previste per gli altri operatori riguardo agli acquisti interni;
- nel caso delle importazioni, possono sdoganare beni senza applicazione dell'IVA, con dichiarazione d'intento, nei limiti dell'ammontare dei corrispettivi di cui al n. 9) dell'articolo 9 sopra citato.

Con la Rm n. 102/E del 21 giugno 1999, il Ministero ha riconosciuto che il beneficio del plafond può essere utilizzato anche dal rappresentante Iva di società non residente.

Costituzione del plafond

L'ammontare del plafond spendibile è determinato in base alle operazioni registrate ai sensi dell'art. 23 del Dpr n. 633/1972, con riferimento al momento della data di emissione della fattura ovvero a quella di consegna o spedizione per le fatture differite.

L'adozione del criterio della registrazione contribuisce a semplificare gli adempimenti dei contribuenti in quanto, a differenza di quanto avveniva nel passato, il plafond disponibile coincide con le risultanze contabili e con i dati evidenziati in sede di dichiarazione annuale Iva; inoltre comporta che nelle ipotesi di emissione anticipata di fattura o di pagamento anticipato dei corrispettivi, tali importi concorrano non solo alla determinazione dello status di esportatore agevolato ma anche a quella del plafond.

Tuttavia quanto sopra esposto non esclude, ai fini dell'acquisizione dei benefici fiscali di cui trattasi che, nell'ipotesi di esportazione, sia comunque necessario comprovare, con idonea documentazione (Circolare min. n. 35/E del 13 febbraio 1997), l'effettiva uscita del bene dal territorio doganale della Comunità. E infatti, in mancanza di tale prova, gli importi delle cennate operazioni riducono del corrispondente ammontare la disponibilità del plafond, con il conseguente obbligo di regolarizzare gli eventuali acquisti e/o importazioni effettuati senza pagamento dell'imposta con utilizzo del plafond.

Per le fatture "superdifferite" (articolo 21, quarto comma, quarta parte, Dpr n. 633/1972), vale invece la data di emissione della fattura.

Dette ultime fatture devono essere annotate nel mese di emissione (circolare 22 dicembre 1998, n. 288/E).

Utilizzazione del plafond

Per quanto riguarda l'utilizzazione del plafond occorre distinguere due casi:

- 1) l'operatore con l'estero ha un plafond costituito esclusivamente da esportazioni dirette nei confronti dei clienti esteri: in questo caso egli può utilizzare integralmente il plafond per acquisti ex articolo 8, comma 1, lettera c), senza alcuna limitazione temporale;
- 2) l'operatore ha un plafond costituito anche da esportazioni effettuate, per suo espresso incarico, dal cedente residente (ipotesi dell'esportazione a triangolo di cui si accennato). In questo caso l'operatore può utilizzare, senza limitazione alcuna, la quota di plafond rappresentata:
 - ❑ per le esportazioni fatte senza il tramite del cedente, dal corrispettivo integrale delle stesse;
 - ❑ per le esportazioni "a triangolo", dalla differenza tra il prezzo d'acquisto del bene e il prezzo della relativa cessione all'esportazione.

La quota residua del plafond (che, come si è detto, è costituita al prezzo di acquisto del bene) può essere utilizzata solo per acquisti di beni da esportare nello stato originario entro sei mesi dalla consegna.

La regola in argomento deve essere rispettata anche nel caso delle operazioni di triangolazione comunitaria.

I casi che seguono sono riferiti al plafond fisso e chiariranno quanto fin qui detto.

Caso 1

Esportatore che effettua esportazioni dirette in senso proprio ed esportazioni improprie:

- nel 2004 ha effettuato cessioni all'esportazione per 10 milioni di euro;
- nel 2005 può acquistare beni e servizi, senza pagamento dell'Iva, per 10 milioni di euro.

Caso 2

Esportatore che effettua esclusivamente cessioni di beni nei confronti di terzi non residenti, dando l'incarico a propri fornitori residenti dell'inoltro all'estero dei beni (operazione cosiddetta triangolare):

- nel 2004 ha esportato per 10 milioni di euro con un costo di acquisto di 9 milioni di euro;
- nel 2005 tale soggetto beneficia di due tipi di plafond:
 - uno libero: per 1 milione di euro utilizzabile come nel caso 1;
 - uno vincolato: per 9 milioni di euro utilizzabile per l'acquisto di beni da inviare all'estero nello stato originario entro sei mesi dalla consegna.

I vantaggi derivanti dall'effettuazione di questa operazione sono evidenti, infatti:

- nel 2004 l'esportatore ha potuto acquistare per 9 milioni di euro senza Iva pur non avendo plafond;
- nel 2005 beneficia:
 - sia dei "liberi" 1 milione di euro;
 - sia dei "vincolati" 9 milioni di euro per l'acquisto di beni da esportare nello stato originario entro 6 mesi dalla consegna.

Caso 3

Soggetto che oltre a effettuare esportazioni dirette in senso proprio ed esportazioni improprie, invia merce all'estero su incarico dei propri clienti

nazionali effettuando operazioni "triangolari":

- ❑ nel 2004 ha effettuato:
 - esportazioni dirette in senso proprio ed esportazioni improprie per 10 milioni di euro;
 - cessioni a un cliente residente, esportate per incarico di quest'ultimo, per 5 milioni di euro;
- ❑ nel 2005 ha un plafond di 15 milioni di euro utilizzabile come nel caso 1.

Caso 4

Esportatore che effettua cessioni all'esportazione sia direttamente sia mediante incarico ai propri fornitori:

- ❑ nel 2004 ha effettuato:
 - cessioni dirette in senso proprio ed esportazioni improprie per 12 milioni di euro;
 - esportazioni di beni acquistati nello Stato ed esportati su suo incarico dai fornitori per 8 milioni di euro con costo di 6 milioni di euro;
- ❑ nel 2005 beneficia di due tipi di plafond:
 - "libero" per 12 milioni + 2 milioni = 14 milioni di euro;
 - "vincolato" per 6 milioni di euro.

Riguardo al momento di utilizzo occorre far riferimento al momento di effettuazione dell'operazione quale definito dall'articolo 6, e precisamente:

- ❑ acquisto di beni: momento di consegna o di spedizione o, se anteriore, momento di pagamento o di emissione della fattura (per la parte pagata o fatturata);
- ❑ acquisto di servizi: momento di pagamento o, se anteriore, momento di emissione della fattura (per la parte fatturata);
- ❑ importazione di beni: momento di accettazione della dichiarazione doganale di importazione.

Adempimenti per acquistare o importare senza applicazione dell'Iva

Sono previsti i seguenti adempimenti:

- 1) Fare pervenire (consegnando o spedendo) ai propri fornitori, ovvero presentare in dogana una dichiarazione:
 - ❑ prima dell'effettuazione di ogni operazione agevolata;

- ❑ prima dell'effettuazione di una serie di operazioni agevolate;
- ❑ redatta in conformità a un apposito modello approvato con decreto del ministro delle Finanze e contenente l'indicazione del proprio numero di partita Iva e dell'ufficio Iva competente.

Tale dichiarazione, comunemente definita "d'intento", deve essere:

- ❑ redatta in duplice esemplare;
- ❑ datata e numerata in ordine progressivo sia da parte del dichiarante, sia da parte del fornitore o prestatore che la riceve;
- ❑ annotata entro 15 giorni, rispettivamente dalla data di emissione per il dichiarante e di ricevimento per il fornitore, in un apposito registro tenuto a norma dell'articolo 39 del decreto, oppure in apposita sezione dei registri di cui all'articolo 23 (Registro fatture emesse) o 24 (Registro dei corrispettivi);
- ❑ conservata a norma del medesimo articolo 39 (cio per 10 anni);
- ❑ citata nei suoi estremi nelle fatture che vengono emesse dal fornitore senza applicazione di Iva. Sulle fatture dovrà essere apposta la seguente dicitura: "Operazione non imponibile, articolo 8, comma 1, lettera c), Dpr n. 633/1972, come da vostra dichiarazione d'intento n. ... del ...".

Come abbiamo detto, la dichiarazione d'intento, che manifesta la volontà del contribuente di avvalersi del beneficio dell'acquisto in esclusione da imposta, può valere anche per più operazioni poste in essere tra le parti. E' evidente che, in tale ipotesi, la validità della dichiarazione opererà fino a quando non venga manifestato, osservando la forma scritta, contrario avviso da parte del dichiarante. Riguardo alle importazioni, la dichiarazione deve essere presentata per ogni sdoganamento.

- 2) Annotare entro la fine del secondo mese successivo a quello di riferimento, nei registri previsti dagli articoli 23 (registro fatture), o 24 (registro corrispettivi), o 39, ovvero nell'apposito registro riservato all'annotazione delle dichiarazioni rilasciate al fornitore (quest'ultima appare senza dubbio la procedura pi raccomandabile):
 - ❑ l'ammontare del plafond utilizzabile all'inizio del mese di riferimento;
 - ❑ l'ammontare (base imponibile) degli acquisti e delle

importazioni effettuate nello stesso mese senza pagamento di imposta ai sensi della lettera c) dell'articolo 8 e secondo la procedura indicata nel secondo comma dello stesso articolo. Relativamente a questo adempimento - la cui finalità evidentemente quella di consentire un'immediata verifica del plafond di cui può ancora disporre il contribuente - devono essere considerate anche quelle operazioni gi "effettuate" ai sensi dell'articolo 6 del decreto, ma per le quali le fatture o le bollette doganali non siano state ancora ricevute o registrate dal soggetto interessato.

L'adempimento in argomento, a seguito dell'entrata in vigore del Regolamento sulle semplificazioni (articolo 10, Dpr n. 435 del 7 dicembre 2001) è da considerare facoltativo, ancorché utile al fine:

- ❑ di monitorare il rispetto del plafond massimo disponibile;
- ❑ di soddisfare alle richieste di informazioni che potranno pervenire da parte dell'Amministrazione finanziaria;
- ❑ di consentire la predisposizione del prospetto previsto in dichiarazione Iva annuale.

L'articolo 10 del Regolamento sulle semplificazioni sopra citato, dispone infatti che:

“1. I contribuenti che si avvalgono della facoltà di acquistare o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta ai sensi dell'articolo 1, primo comma, del decreto legge 29 dicembre 1983 n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17, indicano in un apposito prospetto della dichiarazione annuale relativa all'imposta sul valore aggiunto, distintamente per mese, l'ammontare delle esportazioni, di cui alle lettere a) e b), comma primo, dell'articolo 8 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, delle operazioni assimilate e delle operazioni comunitarie effettuate e quello degli acquisti e delle importazioni fatti senza pagamento dell'imposta ai sensi della lettera c) del medesimo comma primo dell'articolo 8 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, risultante dalle relative fatture o bollette doganali.

I medesimi contribuenti forniscono agli organi dell'Amministrazione finanziaria, se ne viene fatta richiesta, l'ammontare di riferimento delle esportazioni, delle operazioni assimilate e delle operazioni comunitarie utilizzabile all'inizio di ciascun mese, fino al secondo mese precedente a quello della richiesta, e quello degli acquisti e delle importazioni effettuate

in ciascun mese, fino al secondo mese precedente alla richiesta, senza pagamento dell'imposta".

- 3) Compilare nell'ambito della dichiarazione annuale dell'Iva un apposito prospetto (quadro VU) contenente i dati relativi al tipo di plafond utilizzato (fisso o mobile), alla disponibilità e all'utilizzo del medesimo.

Nuovi adempimenti sono in arrivo con la Finanziaria 2005.