

ACQUISTARE ALL'ESTERO – Aspetti fiscali e doganali

IMPORTAZIONI

Riguardo all'argomento in questione ci si limita a esaminare le seguenti casistiche operative:

- acquisto di beni provenienti da Paesi extra Ue con introduzione in deposito Iva;
- acquisto di beni giacenti in deposito doganale italiano, ceduti da fornitori italiani o esteri;
- ricevimento di beni in base a contratto di “consignment stock” da fornitori di Paese extra Ue;
- ricevimento di prodotti compensatori inviati in lavorazione in Paesi extra-Ue.

Acquisto di beni provenienti da Paesi extra Ue con introduzione in deposito Iva

Esempio:

Impresa italiana acquista beni da impresa rumena, li fa giungere in Italia, li immette in libera pratica e li introduce in deposito Iva.

In termini procedurali:

- i beni giungono in Italia scortati da documento di transito (T1, carnet TIR o manifesto di carico) e vengono dichiarati per l'immissione in libera pratica;
- la dogana emette bolletta IM “zero”; sul documento viene specificato che i beni sono destinati a essere introdotti in deposito Iva.

Riguardo alla garanzia (dell'Iva) si precisa che:

- non viene presentata: se il deposito è situato nello stesso luogo dell'immissione in libera pratica (Circolare Dipartimento Dogane n. 1241 del 3 aprile 1997);
- viene presentata: negli altri casi;
- la merce viene introdotta nel deposito Iva;
- il gestore del deposito Iva:
 - appone sulla copia della bolletta IM “zero” l'attestato di presa in carico e il numero attribuito;
 - rimette la copia della bolletta IM “zero” alla dogana che ha proceduto allo sdoganamento per il necessario appuramento;
- l'impresa annota la fattura estera in contabilità generale;

- l'impresa (in base a quanto affermato dalla RM n. 198/E del 21 dicembre 2000) deve annotare la bolletta IM “zero” nel registro Iva acquisti.

All'atto dell'estrazione (per immissione in consumo nel territorio dello Stato), l'impresa italiana assolve l'Iva mediante autofattura emessa ai sensi dell'articolo 17, terzo comma, del Dpr n. 633/1972, con sua annotazione sul registro acquisti (per l'eventuale differenza rispetto a quanto già operato relativamente alla bolletta IM “zero”) e sul registro delle fatture emesse.

Acquisto di beni giacenti in deposito doganale italiano, ceduti da fornitori italiani o esteri

Ove la cessione sia eseguita da un soggetto estero, l'impresa italiana, sulla base del valore indicato sulla fattura di acquisto, procede a dichiarare i beni per l'importazione definitiva (mediante estrazione da deposito doganale) e a pagare gli eventuali dazi e l'Iva.

L'impresa italiana annota la bolletta di importazione definitiva sul registro Iva acquisti e recupera l'Iva.

Ove, invece, la cessione sia eseguita da impresa italiana:

- questa dovrà emettere fattura non soggetta a Iva ai sensi dell'articolo 7, secondo comma, Dpr n. 633/1972;
- l'impresa acquirente, procederà ad estrarre i beni sulla base del prezzo di acquisto. Per il resto vale quanto delineato riguardo al caso di cessione eseguita da soggetto estero.

Ricevimento di beni in base a contratto di “consignment stock” da fornitori di Paese extra Ue

La procedura da adottare può essere così delineata:

- stipula del contratto di consignment stock, in base al quale l'impresa estera invia beni all'impresa italiana, i quali restano di proprietà dell'impresa estera sino all'avvenuto prelievo da parte dell'impresa italiana;
- arrivo della merce in dogana, dichiarazione della stessa per l'importazione definitiva a nome dell'impresa italiana;
- annotazione da parte dell'impresa italiana della bolletta di importazione definitiva nel registro Iva acquisti e recupero dell'Iva;

- annotazione della merce su registro di carico / scarico tenuto ai sensi dell'articolo 39 del Dpr n. 633/1972;
- prelievo della merce da parte dell'impresa italiana, con segnalazione del fatto al fornitore estero;
- ricevimento della fattura di acquisto e sua annotazione in contabilità generale.

In caso di reso al fornitore estero della merce non ancora prelevata, l'impresa italiana deve emettere lista valorizzata o fattura pro-forma e dichiarare la merce per l'esportazione definitiva.

Ricevimento di prodotti compensatori inviati in lavorazione in Paesi extra-Ue.

Sotto il profilo operativo, un caso ricorrente è quello dell'impresa italiana che affida la lavorazione di materie prime o semilavorati a impresa extra-UE.

L'operazione ha recentemente formato oggetto di alcune pronunce ministeriali:

- ❑ Nota Dogane 6 maggio 1997, n. 1248;
- ❑ Nota Entrate 11 febbraio 1998, n. 1998
- ❑ Nota Dogane 11 marzo 1998, n. 514
- ❑ CM 15 luglio 1999, n. 156/E (riportata su Corriere Tributario n. 34/1999, pp. 2593-2597 con esauriente commento di R. Fanelli).

Sintetizzando il pensiero ministeriale, l'operatore italiano può adottare tre possibilità di comportamento:

1) inviare i beni in conto lavoro all'estero in regime di perfezionamento passivo;

→ caratteristiche:

- ❑ è una facoltà non un obbligo;
- ❑ deve essere autorizzato;
- ❑ all'atto della reimportazione:
 - il dazio dovuto è dato dalla differenza tra il dazio calcolato sui prodotti compensatori e il dazio calcolato sui prodotti temporaneamente esportati oppure con il sistema di tassazione della plusvalenza;

- l'iva, se ricorrono le condizioni di cui all'articolo 69, ultimo comma, del DPR n. 633/1972, sopra esaminate, è dovuta sul valore aggiunto estero; in caso contrario è dovuta sul valore pieno.

2) inviare i beni all'estero in esportazione definitiva con mantenimento della proprietà dei beni in capo all'impresa italiana:

→ caratteristiche:

- non costituisce cessione all'esportazione ai sensi dell'articolo 8, primo comma, lettera a), del DPR n. 633/1972 e quindi non concorre a formare il volume d'affari e il plafond;
- l'operazione doganale di esportazione viene eseguita sulla base di semplice lista valorizzata;
- al fine di vincere le presunzioni di cessione occorre far risultare l'invio con ddt o con registro di carico / scarico tenuto a norma dell'articolo 39 del DPR n. 633/1972;
- la Dogana sulla documentazione a corredo della bolletta di esportazione appone il timbro: "operazione non valida ai fini dell'articolo 8 del Dpr n. 633/1972";
- all'atto del rientro dei beni (prodotti compensatori) in Italia, verrà presentata dichiarazione di importazione definitiva, dichiarando quale valore in dogana la sommatoria del valore risultante dalla lista valorizzata e dalla fattura relativa al compenso di lavorazione spettante all'impresa estera, con assolvimento del dazio (se previsto) e dell'Iva sul valore pieno dei beni importati.

3) inviare i beni all'estero in esportazione definitiva, con passaggio della proprietà dei beni in capo all'impresa estera

→ caratteristiche:

- l'operazione costituisce cessione all'esportazione ai sensi dell'articolo 8, primo comma, lettera a), DPR n. 633/1972 e concorre quindi a formare il volume d'affari e il plafond.

Secondo il Ministero non costituiscono elementi ostativi al realizzarsi della cessione all'esportazione:

- ne' la mancanza di atto formale di compravendita;
- ne' la compensazione finanziaria;

Il Ministero comunque, a causa delle vicende passate (illecita costituzione di plafond in caso di esportazione con mancato passaggio della proprietà),

continua a nutrire qualche sospetto riguardo a tale modalità operativa, affermando che “Sarà cura, pertanto, degli organi dell'accertamento verificare la sussistenza delle condizioni che permettano di considerare l'operazione alla stregua di una cessione all'esportazione nonché l'osservanza degli adempimenti formali (fatturazione, registrazione, ecc.) previsti dalle norme vigenti”.

- ❑ l'operazione doganale di esportazione viene eseguita sulla base di regolare fattura immediata di vendita;
- ❑ l'impresa italiana deve munirsi della prova dell'avvenuta esportazione (esemplare n. 3 del DAU con visto uscire);
- ❑ all'atto del rientro dei beni (prodotti compensatori) in Italia, verrà presentata dichiarazione di importazione definitiva, in base a fattura di vendita emessa dall'impresa estera a carico dell'impresa italiana; con assolvimento del dazio (se previsto) e dell'Iva sul valore pieno dei beni importati.

Sulla base di quanto sopra esposto, rispetto a quest'ultima, sono da preferire le prime due procedure.

Volendo comunque adottare tale ultima soluzione, al fine di evitare il rischio che venga eccepita la simulazione del contratto di vendita, soprattutto nell'ambito dei Gruppi di società, è opportuno che le operazioni di cessione all'estero (all'andata) e di acquisto in Italia (al ritorno) siano gestite da società diverse e che trovino adeguata disciplina in specifici contratti scritti.

ACQUISTI INTRACOMUNITARI

Articolo 38, comma 2, Dl n. 331/1993

“Costituiscono acquisti intracomunitari le acquisizioni, derivanti da atti a titolo oneroso, della proprietà di beni o di altro diritto reale di godimento sugli stessi, spediti o trasportati nel territorio dello Stato da altro Stato membro dal cedente, nella qualità di soggetto passivo d'imposta, ovvero dall'acquirente o da terzi per loro conto”.

Requisiti:

- acquisto a titolo oneroso;
- trasporto o spedizione dei beni in Italia da altro Paese Ue;

- operazione posta in essere tra due soggetti passivi d'imposta.

Adempimenti in capo all'acquirente:

- 1) comunicare al fornitore estero il proprio numero di identificazione Iva;
- 2) numerare la fattura estera;
- 3) integrare la fattura estera;
- 4) annotare la fattura estera numerata e integrata:
 - sul registro fatture emesse;
 - e sul registro degli acquisti;
- 5) presentare alla dogana, secondo la periodicità prevista, l'elenco degli acquisti intracomunitari (Modello Intra 2 bis).

Esempio:

Fornitore ungherese cede a impresa italiana 1.000 pezzi del componente X al prezzo di 246,18 fiorini (Huf) / pezzo

Fornitore Ungherese
(.....)
HU

Budapest, 8 ottobre 2004
Fattura n.

A Vostro debito per la seguente fornitura di beni:

	Q.tà	P.u.	Importo
	-----	-----	-----
Merce X	1.000	246,18 Huf	246.180 Huf
	=====	=====	=====

Numerazione e integrazione ai sensi dell'articolo 46, comma 1, del Dl n. 331/1993:

n. registro fatture emesse

n. registro acquisti

Controvalore in euro al cambio data fattura:

Cambio: 1 euro = 246,18 Huf

246.180 : 246,18 =	1.000 euro
Iva 20%	200 euro

Totale fattura integrata	1.200 euro
	=====

Registro delle fatture emesse:

n.	fornitore	totale fattura	imponibile	Iva	importo valuta
	fatturazione				
	-----	-----	-----	-----	-----
....		1.200	1.000	200	246.180 Huf

Registro degli acquisti:

n.	fornitore	totale fattura	imponibile	Iva
-----	-----	-----	-----	-----
....		1.200	1.000	200

CASISTICA OPERATIVA

Acquisto di beni provenienti da Paesi extra Ue con immissione in libera pratica in altro Paese Ue

Esempio

Impresa italiana acquista beni da una società USA. I beni vengono fatti giungere, via nave, a Rotterdam (Paesi Bassi), dove, mediante l'utilizzo di un rappresentante fiscale leggero (ad esempio: casi di spedizioni olandese), vengono immessi in libera pratica con assolvimento del dazio, se previsto.

L'operazione doganale in Olanda viene eseguita:

- a nome dell'acquirente italiano, citando la partita IVA olandese e gli estremi del rappresentante IVA olandese;
- sulla base della fattura di vendita emessa dall'impresa USA a carico dell'impresa italiana, determinando il valore della merce resa franco frontiera comunitaria.

La dogana olandese rilascia al rappresentante IVA il Modello IM/ 0, intestato all'impresa italiana, partita Iva olandese.

La merce prosegue verso l'Italia in cessione intracomunitaria.

Il rappresentante Iva olandese emette fattura (ai soli fini Iva) senza imposta a carico dell'impresa italiana.

L'impresa italiana:

- annota in contabilità generale la fattura emessa dall'impresa USA sull'impresa italiana;
- espleta la procedura acquisti intracomunitari: numera, integra con Iva e annota sul registro fatture emesse e sul registro acquisti, nonché in contabilità generale (provvedendo ad eliminare le duplicazioni di partite con opportuni conti transitori) la fattura emessa dal rappresentante Iva.

Se il rappresentante Iva, come spesso avviene, non emette fattura in capo all'impresa italiana, questa deve attivare la procedura di autofatturazione di cui all'articolo 46, comma 5, Dl n. 331/1993.

Acquisto di beni in relazione a contratto di consignment stock stipulato con fornitore di altro Paese Ue

L'articolo 39, comma 1, del Dl n. 331/1993, afferma che:

“.... Nel caso di beni ricevuti in dipendenza di contratti estimatori e simili, l'acquisto di essi si considera effettuato all'atto della loro rivendita o del prelievo da parte del ricevente, ovvero, se i beni non sono restituiti anteriormente, alla scadenza del termine pattuito dalle parti e in ogni caso dopo un anno dal ricevimento”.

A questo riguardo si veda la RM n. 44/E del 10 aprile 2000.

Prima di impostare l'operazione secondo lo schema previsto dall'articolo 39 sopra citato, occorre verificare con il fornitore estero la possibilità per lo stesso di stipulare un contratto che consenta di spostare nel tempo il momento impositivo.

In caso di risposta positiva è possibile operare secondo lo schema previsto dall'articolo 39, comma 1, del Dl n. 331/1993..

In caso di risposta negativa, il fornitore estero (se si intende mantenere fermo il contratto di consignment stock) deve aprire una posizione Iva in Italia.

Nel seguito si procede a delineare la procedura in ipotesi di risposta positiva.

- stipula del contratto scritto con il fornitore estero. Elementi da inserire:
 - merce a disposizione dell'impresa ricevente italiana;
 - passaggio della proprietà all'atto del prelievo;
 - comunicazione dell'avvenuto prelievo;
 - inventario fisico periodico con gestione e sistemazione delle eventuali discordanze;
 - obbligo di custodia da parte dell'impresa italiana;
 - rischi di incendio, furto, etc. a carico dell'impresa italiana;

- messa a punto procedura scritta con il fornitore estero per disciplinare in dettaglio il funzionamento dell'operazione;
- annotazione della merce ricevuta su apposito registro di carico / scarico tenuto ai sensi dell'articolo 50, comma 5, Dl n. 331/1993.
NB: il registro in questione non può essere sostituito dai DDT
- prelievo dei beni da parte dell'impresa italiana;
- invio della comunicazione di avvenuto prelievo al fornitore estero;
- ricevimento della fattura emessa dal fornitore estero per i prelievi eseguiti e comunicati;
- espletamento della procedura acquisti intracomunitari.

Acquisto da parte di impresa italiana di macchinari e impianti ceduti da fornitore di altro Paese Ue con installazione e/o montaggio a cura del fornitore

L'articolo 7, secondo comma, del Dpr n. 633/1972, afferma che:

“Le cessioni di beni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni mobili spediti da altro Stato membro, installati, montati o assiepati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto”.

Sussistono le seguenti possibilità operative:

- 1) il fornitore estero apre in Italia un cantiere che ha una durata superiore al limite previsto dalla normativa convenzionale o da quella interna (in assenza di convenzione) per realizzare la fattispecie della stabile organizzazione:
 - sorge l'obbligo in capo all'impresa estera di registrarsi ai fini fiscali (Iva e imposte sui redditi) in Italia e di comportarsi come una qualunque impresa italiana;
 - l'impresa estera, conseguentemente, emette fatture con Iva in capo all'impresa italiana acquirente.
- 2) il fornitore estero apre in Italia un cantiere con una durata inferiore a realizzare la situazione di cui al punto precedente.
 - se il fornitore estero apre una posizione Iva in Italia: tornano applicabili le considerazioni delineate nel punto 1);
 - se il fornitore estero Non apre una posizione Iva in Italia: l'impresa italiana acquirente:
 - NON effettua un acquisto intracomunitario di beni, ma un acquisto interno all'Italia;

- deve emettere autofattura articolo 17, terzo comma, Dpr n. 633/1972;
- deve presentare il modello Intra 2 bis ai soli fini statistici.