

Ministero delle Finanze

DIPARTIMENTO DELLE ENTRATE

DIR.CENTRALE: AFFARI GIURIDICI E CONTENZ. TRIBUTARIO

Circolare del 10/06/1998 n. 145

Oggetto:

Legge 18 febbraio 1997, n. 28. Norme di recepimento della Direttiva 95/7/CE concernente semplificazioni in materia di imposta sul valore aggiunto sui traffici internazionali e modifiche alla disciplina del plafond.

Sintesi:

Si forniscono chiarimenti in ordine alle nuove disposizioni comunitarie di cui alla Direttiva n. 95/7/CE del 10.4.95, recepite con la legge in oggetto, in materia di I.V.A. sui traffici internazionali, di plafond relativo alle cessioni all'esportazione, nonché alle ulteriori semplificazioni previste dalla legge stessa per i produttori agricoli che effettuano cessioni intracomunitarie.

Testo:

PREMESSA

Con la Legge 18 febbraio 1997, n. 28, pubblicata sul Supplemento Ordinario n. 42/L alla G.U. n. 48 del 27 febbraio 1997, sono state recepite le disposizioni contenute nella Direttiva 95/7/CE del 10 aprile 1995, concernente semplificazioni in materia di imposta sul valore aggiunto sui traffici internazionali e sono state introdotte una serie di modifiche alla disciplina del plafond relativo alle cessioni all'esportazione, volte a snellire gli obblighi dei contribuenti.

La medesima legge, inoltre, ha introdotto ulteriori semplificazioni a favore dei produttori agricoli che effettuano cessioni intracomunitarie ed ha attuato alcuni aggiustamenti degli artt. 8 e 8-bis, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Le anzidette modifiche vengono di seguito analiticamente esaminate.

1. CESSIONI DI BENI A VIAGGIATORI STRANIERI

L'art. 1, comma 1, lett. a), della legge in rassegna ha sostituito l'art. 38-quater, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, concernente lo sgravio dell'IVA per i viaggiatori extracomunitari che acquistano in Italia beni destinati all'uso personale o familiare, da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio doganale comunitario.

La nuova redazione dell'articolo estende il regime della non imponibilità agli acquisti effettuati da soggetti che abbiano domicilio "o" residenza in un Paese terzo. Pertanto, rispetto alla precedente formulazione, il beneficio fiscale in esame si rende applicabile anche nei confronti di soggetti nazionali o comunitari che, per qualsiasi motivo, abbiano acquisito domicilio o residenza in un Paese extracomunitario; e ciò in conformità all'art. 15, 2 paragrafo, della VI Direttiva n. 77/388/CEE, del 17 maggio 1977, il quale, nel disciplinare l'"Esenzione delle operazioni all'esportazione al di fuori della Comunità", delle operazioni assimilate e dei trasporti internazionali", considera alternativi i requisiti "domicilio" e "residenza abituale" di cui debbono essere dotati i viaggiatori non stabiliti all'interno della Comunità per poter usufruire dell'agevolazione (cfr. Ris. n. 207/E dell'8 ottobre 1997).

La disposizione è, altresì, applicabile nei confronti dei soggetti aventi residenza o domicilio nei territori esclusi dalla "Comunità" ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lettere a) e b), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Comuni di Livigno e Campione d'Italia, Monte Athos, l'isola di Helgoland, territorio di Bysingen, dipartimenti d'oltremare della Repubblica francese, Ceuta, Melilla e le isole Canarie), nonché nelle isole anglo-normanne e nel territorio di Gibilterra.

Condizioni indispensabili per la concessione dello sgravio sono:

a) residenza o domicilio extracomunitario, espressamente indicato sul passaporto o altro documento equipollente che l'acquirente è tenuto ad

esibire al cedente all'atto dell' effettuazione dell'acquisto, i cui estremi devono essere riportati espressamente in fattura;

b) importo minimo superiore a L. 300.000 per acquisti effettuati presso uno stesso punto vendita e risultanti da un'unica fattura. Tale importo va considerato non piu' al netto, ma al lordo dell'IVA. La modifica consente al turista di conoscere immediatamente se puo' beneficiare dello sgravio previsto dalla norma, senza dover effettuare operazioni di scorporo dell'imposta dal prezzo di vendita, come avveniva in precedenza, atteso che gli acquisti vengono prevalentemente effettuati presso commercianti al minuto che espongono prodotti i cui prezzi sono comprensivi dell'imposta;

c) uscita dei beni dal territorio comunitario entro il terzo mese successivo a quello dell'effettuazione dell'operazione e restituzione al cedente, entro il quarto mese successivo a quello dell'effettuazione dell'operazione, della fattura vistata dall'ufficio doganale di uscita dalla Comunita'. Allo scopo di rendere il sistema piu' operativo e aderente alla circostanza che il visto di uscita viene apposto, a decorrere dal 1 gennaio 1993, da una qualsiasi dogana di uscita dalla Comunita' e non piu' solo da dogane italiane, e' stato previsto come termine dell'adempimento documentale per poter fruire dell'agevolazione, la scadenza del terzo mese successivo all'effettuazione dell'operazione. Viene, altresì, previsto un ulteriore termine, vale a dire la scadenza del quarto mese successivo all'effettuazione dell'operazione, entro il quale il cessionario deve restituire al cedente la fattura vistata dall'ufficio doganale di uscita dalla Comunita'. Si sottolinea la necessita' che la fattura venga vistata esclusivamente dall'ufficio doganale nazionale o di altro Stato membro in quanto, sulla base delle attuali disposizioni in materia, non e' possibile riconoscere validita' ad eventuali visti apposti da altre autorita' o organismi, quali ad esempio: la dogana di importazione, Consolati ed Ambasciate italiane all'estero, etc.. In caso di mancata restituzione del documento o di restituzione di documento privo del necessario visto doganale, il cedente deve provvedere a regolarizzare l'operazione entro un mese (non piu' 15 giorni) dalla scadenza del suddetto termine. Ad esempio, per un acquisto effettuato in data 15 gennaio 1998, l'esportazione del bene deve avvenire entro il successivo 30 aprile e la fattura di vendita, opportunamente vistata dall'Ufficio doganale di uscita dalla Comunita', deve pervenire al cedente italiano entro e non oltre il successivo 31 maggio. In mancanza di ricezione della fattura entro tale termine, l'eventuale regolarizzazione dell'operazione, ai sensi dell'art. 26, primo comma del D.P.R. n. 633 del 1972, dovra' avvenire entro il 30 giugno 1998.

Le cennate condizioni si rendono applicabili indipendentemente dalla circostanza che il cedente nazionale emetta fattura senza IVA (primo comma dell'articolo) ovvero fattura con addebito d'imposta (secondo comma).

In ordine, infine, al significato da attribuire all'espressione "beni ad uso personale e familiare", si evidenzia che le categorie merceologiche rilevanti a tale fine, da intendersi nell'accezione piu' ampia, ivi compresi i beni ad uso non esclusivamente personale del viaggiatore ma anche di eventuali suoi familiari non viaggiatori (cfr. Ris. n. 58/E dell'11 aprile 1997), sono, in linea di massima, le seguenti:

- abbigliamento, calzature, pelletterie ed accessori;
- piccoli mobili, oggetto di arredamento e di uso domestico;
- articoli sportivi;
- oggetti di oreficeria e gioielleria;
- apparecchi radio-televisivi ed accessori;
- alimentari;
- giocattoli;
- computers ed accessori;
- strumenti ed accessori musicali;
- apparecchi di telefonia;
- cosmetici;
- accessori per autoveicoli;
- prodotti alcolici e vitivinicoli.

Peraltro, quale principio utile alla soluzione dei casi dubbi, si suggerisce di tenere conto della circostanza che i beni presentati in Dogana, per poter usufruire dell'agevolazione in questione, devono comunque essere privi, in via generale, di qualsiasi interesse commerciale.

2. IMPORTAZIONI

2.1 - Beni introdotti in depositi IVA

L'art. 1, comma 1, lett. b), della Legge n. 28 del 1997, ha modificato l'art. 67 del DPR 633 del 1972, prevedendo, alla lettera a) del comma 1, la soppressione delle parole "ovvero ad essere immessi in un deposito non doganale autorizzato", nonché l'abrogazione della successiva lettera e).

Le modifiche suddette sono strettamente connesse con quanto stabilito dall'art. 50-bis, comma 4, lett. b) in materia di depositi I.V.A..

Per effetto di tali innovazioni, l'immissione in libera pratica di beni destinati ad essere introdotti in un deposito fiscale e' da considerarsi importazione, non piu' in sospensione d'imposta, bensì non soggetta all'I.V.A. sulla base di una dichiarazione dell'importatore circa la destinazione del bene comprovata anche dalla restituzione di copia del documento doganale di importazione munito dell'attestazione, sottoscritta dal depositario, di avvenuta presa in carico delle merci nel registro previsto per i depositi IVA dall'art. 50-bis, comma 3, del D.L. n. 331 del 1993.

L'ufficio doganale di importazione, per il mantenimento dell'impegno in ordine alla destinazione assunto dal dichiarante, provvede a far garantire, anche tramite fideiussione, l'IVA non riscossa, sempre che non ricorrano le ipotesi di esonero dall'obbligo di prestare cauzione di cui all'art. 90 del TULD, n. 43, del 1973. Qualora venga accertata una destinazione diversa da quella dichiarata, lo stesso ufficio trattiene la suddetta cauzione (Cfr. telex Dogane n. 1241 del 3 aprile 1997).

Considerato che sulla base del nuovo dettato normativo l'operazione doganale si esaurisce all'atto dell'importazione dei beni, la successiva estrazione dal deposito concretizza, a seconda della destinazione della merce, un'operazione interna, intracomunitaria ovvero una cessione all'esportazione.

2.2 - Base imponibile all'importazione

La successiva lettera c), del citato art. 1, comma 1, della stessa legge n. 28 del 1997, ha sostituito il primo comma dell'art. 69, del DPR n. 633 del 1972, prevedendo che nel valore delle merci, all'atto dello sdoganamento presso la dogana di entrata nell'Unione europea, devono essere ricomprese, in linea con i nuovi criteri comunitari, anche la spese di inoltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio comunitario risultante dal documento di trasporto.

Conseguentemente, l'ammontare delle prestazioni di trasporto, di spedizione, di imballaggio, e le altre prestazioni accessorie (carico, scarico, etc.) relative a beni importati, fino al luogo di destinazione all'interno della Comunità' concorre a formare l'imponibile ai fini dell'applicazione dell'IVA all'importazione, anche se le prestazioni suddette sono eseguite in parte in uno Stato membro diverso da quello di introduzione nella Comunità', sempre che ovviamente, come sopra detto, il luogo di destinazione risulti dal documento di trasporto sotto la cui scorta i beni sono stati introdotti nella Comunità' stessa.

Per tali prestazioni, perciò, ove territorialmente rilevanti in Italia, si rende applicabile la non imponibilità di cui all'art. 9, primo comma, numeri 2), 3), 4) e 5), del D.P.R. n. 633 del 1972.

A tal fine le prestazioni che hanno concorso alla determinazione del predetto valore in importazione devono risultare dalla bolletta doganale.

Si evidenzia in particolare che, per quanto concerne le prestazioni di trasporto dalla dogana di entrata nella Comunità' al luogo di destinazione nel territorio nazionale, non si rende applicabile la disciplina di cui all'art. 40 del D.L. 331 del 1993 relativa ai trasporti intracomunitari, anche se le stesse sono eseguite da un vettore comunitario diverso da quello che ha iniziato tali prestazioni dal territorio extracomunitario, in quanto dell'imposta si e' già tenuto conto nella determinazione del valore imponibile all'importazione.

Ovviamente la disposizione in esame tiene conto del luogo in cui effettivamente vengono espletate le formalità doganali di "importazione"; ne consegue che nel caso di solo transito in un Paese comunitario, i diritti doganali vengono regolarmente riscossi dalla dogana presso la quale i beni sono importati.

3. PRESTAZIONI DI SERVIZI RELATIVE A BENI MOBILI ESEGUITE NEL TERRITORIO COMUNITARIO

La direttiva 95/7/CE, nel modificare la direttiva 77/388/CEE, ha, tra l'altro, escluso dalla nozione di operazione assimilata a cessione intracomunitaria e ad acquisto intracomunitario la consegna di beni sottoposti

a lavorazione in dipendenza di contratti d'opera, appalto e simili, con l'utilizzo in tutto o in parte di materie prime o beni spediti o, comunque, forniti dal committente o da terzi per suo conto.

Dette operazioni, pertanto, sono adesso da qualificare come prestazioni di servizi.

La legge in esame ha provveduto a recepire tale modifica nella normativa interna, apportando gli opportuni adeguamenti alle disposizioni dettate in materia dal D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

In particolare, l'articolo 1, comma 2 della nuova legge:

- con la lett. a) ha abrogato l'art. 38, comma 3, lett. a), del D.L. n. 331 del 1993, che considerava acquisto intracomunitario la consegna nel territorio dello Stato, in dipendenza di contratti d'opera, d'appalto e simili, di beni prodotti, montati o assiemati in altro Stato membro, utilizzando in tutto o in parte materie o beni comunque consegnati al prestatore del servizio;

- con la lett. b) ha inserito all'art. 40 del citato D.L. n. 331 il comma 4-bis, che stabilisce, ai fini della tassazione, il criterio della territorialità applicabile a tutte le prestazioni di servizi, di qualsiasi tipo, aventi ad oggetto i beni mobili comunitari.

- con la lett. d) ha abrogato l'art. 41, comma 2, lett. a), del D.L. n.

331 del 1993, che assimilava alle cessioni intracomunitarie non imponibili la consegna, in dipendenza di contratti d'opera, d'appalto e simili, nel territorio di altro Stato membro, a committenti soggetti passivi d'imposta o a terzi per loro conto, di beni prodotti, montati o assiemati nel territorio dello Stato, utilizzando in tutto o in parte materie o beni spediti nel territorio stesso;

- con la lett. m) ha abrogato l'art. 58, comma 2, del D.L. n. 331 del

1993, che disponeva la non imponibilità delle operazioni di perfezionamento e delle manipolazioni usuali indicate nell'art. 38, comma 5, lett. a), eseguite su beni nazionali o comunitari destinati ad essere trasportati o spediti in altro Stato membro da o per conto del prestatore del servizio o del committente soggetto passivo d'imposta in altro Stato membro.

Inoltre con le lett. c), e), f), g) e h) sono stati apportati i necessari aggiustamenti anche agli artt. 40, comma 9, 44, comma 2, lett. b), 46, commi 1, 2, 5, e 47, comma 1, del D.L. n. 331 del 1993.

La nuova disciplina considera territorialmente rilevanti nello Stato membro in cui il committente è identificato ai fini IVA le prestazioni di servizi relative a beni mobili materiali (lavorazioni, riparazioni, trasformazione, taratura di apparecchiature, etc.), comprese le perizie, allorché si verificano le seguenti condizioni:

- il committente è identificato in uno Stato membro diverso da quello in cui avviene la prestazione;

- i beni, al termine della prestazione, sono inviati o spediti in altro Stato membro.

Sussistendo tali condizioni, il comma 4-bis dell'art. 40, del D.L. n. 331 del 1993, considera l'operazione territorialmente rilevante nello Stato membro in cui il committente è identificato ai fini dell'IVA.

In tal modo viene operata una deroga ai criteri stabiliti dall'art. 7, quarto comma, lettera b), del D.P.R. n. 633 del 1972, disposizione che si rende invece applicabile allorché venga meno una delle condizioni sopra indicate.

Conseguentemente le operazioni si considerano effettuate in Italia quando:

- la prestazione, ancorché eseguita in altro Stato membro, è commissionata da soggetto passivo d'imposta nazionale ed il bene ottenuto, a fine lavorazione, è trasportato o spedito al di fuori di tale Stato membro;

- la prestazione è resa sul territorio dello Stato da operatore nazionale nei confronti di privato consumatore o di soggetto extracomunitario non identificato ai fini IVA in ambito comunitario;

- la prestazione è resa in Italia su beni che a fine lavorazione rimangono nel territorio stesso, a nulla rilevando la qualificazione soggettiva del committente.

Per quanto concerne gli adempimenti, si evidenziano le seguenti fattispecie:

a) prestazione di servizi resa da operatore francese nei confronti di committente soggetto passivo italiano:

Condizione: invio o spedizione dei beni, al termine della prestazione, in uno Stato membro diverso dalla Francia;

Rilevanza territoriale: Italia, Paese in cui il committente e' identificato ai fini IVA;

Debitore dell'imposta: il committente, che deve integrare con IVA nazionale la fattura rilasciata dal prestatore comunitario senza addebito d'imposta, secondo le modalita' ed i termini di cui agli artt. 46 e seguenti del D.L. n. 331 del 1993. In caso di mancata ricezione della fattura o ricezione della stessa con indicazione di corrispettivo inferiore a quello reale, va emessa autofattura prevista dal comma 5, dello stesso art. 46.

b) prestazione di servizi resa in Francia da operatore ivi identificato nei confronti di committente privato consumatore italiano:

Rilevanza territoriale: Francia, in quanto il committente e' un consumatore privato.

Debitore dell'imposta: il prestatore del servizio, che deve emettere fattura con imposta francese nei confronti del committente italiano.

c) prestazione di servizi resa da operatore italiano nei confronti di committente soggetto passivo francese:

Condizione: invio o spedizione dei beni, al termine della prestazione, in uno Stato membro diverso dall'Italia;

Rilevanza territoriale: Francia, Paese in cui il committente e' identificato ai fini IVA;

Debitore dell'imposta: il committente, che assolve l'imposta nel proprio Stato; il prestatore italiano emette fattura senza addebito d'imposta, ai sensi dell'art. 40, comma 4-bis, del D.L. n. 331 del 1993.

d) prestazione di servizi resa da operatore italiano nei confronti di committente privato consumatore francese (indipendentemente dall'uscita o meno dei beni dall'Italia) ovvero nei confronti di committente soggetto passivo d'imposta in Francia in presenza di beni che restano nel territorio dello Stato:

Rilevanza territoriale: Italia, in quanto vengono meno i presupposti per la non imponibilita' dell'operazione;

Debitore dell'imposta: il prestatore italiano, che deve emettere fattura con addebito dell'IVA.

e) prestazione di servizi resa da operatore italiano nei confronti di committente svizzero (privato o operatore economico), su beni nazionali o comunitari:

Rilevanza territoriale: Italia, essendo il committente privo di un numero identificativo rilasciato da uno Stato comunitario;

Debitore dell'imposta: il prestatore italiano, che deve emettere fattura con addebito dell'IVA, a nulla rilevando la circostanza che i beni, al termine dell'operazione, restano in Italia o vengono inviati in altro Stato membro.

E' opportuno evidenziare che l'applicazione dell'art. 40, comma 4-bis, si rende possibile solo se il bene oggetto della prestazione e' un bene comunitario o immesso in libera pratica. In caso contrario si rendono applicabili le disposizioni di cui agli artt. 7 e 9 del DPR n. 633 del 1972.

La nuova definizione, per la quale le cennate operazioni, come sopra detto, non sono piu' assimilabili alle cessioni intracomunitarie di beni o agli acquisti intracomunitari, comporta notevoli vantaggi per gli operatori economici, non piu' tenuti alla compilazione degli elenchi riepilogativi agli effetti fiscali (modelli Intra-1bis e Intra-2bis), fermo restando l'obbligo della compilazione della parte statistica per gli operatori tenuti alla presentazione mensile di detti elenchi.

Si ritiene, pertanto, che il disposto dell'art. 50, comma 6, del D.L. n. 331 del 1993 (compilazione della parte fiscale dell'elenco riepilogativo per la movimentazione dei beni oggetto di perfezionamento o manipolazione) continui a trovare applicazione solo in presenza di un contratto di cessione o acquisto, caratterizzato da una movimentazione di beni di scarso valore inviati dall'acquirente/committente perche' il cedente/prestatore li utilizza nella fase di adattamento, assiemaggio, assemblaggio o montaggio per la realizzazione del prodotto finito fornito all'acquirente/committente. In tal caso, infatti, la classificazione giuridica dell'operazione non puo' essere

modificata, risultando evidente, con riferimento all'oggetto della stessa, una prevalenza della materia ceduta sull'opera prestata dal cedente.

In ogni caso, in presenza di movimentazione di beni, oggetto delle prestazioni di servizi di cui trattasi, resta l'obbligo dell'annotazione nel previsto registro di carico e scarico di cui all'art. 50, comma 5, del D.L. n. 331 del 1993.

3.1 - Riparazioni di mezzi di trasporto

Un caso particolare e' costituito dai mezzi di trasporto, per i quali normalmente i servizi vengono resi a seguito di eventi sopravvenuti durante la loro circolazione in Italia e per i quali esistono anche difficoltose obiettive ai fini della prova della loro effettiva uscita dal territorio nazionale.

Tuttavia, in un'ottica di semplificazione e per evitare appesantimenti procedurali relativi alle richieste di rimborso da parte di committenti comunitari, si ritiene che possa trovare applicazione la disciplina dell'art. 40, comma 4-bis, del D. L. n. 331, del 1993 per i mezzi di trasporto di natura commerciale (come ad es. autobus, veicoli per trasporto di cose, navi, aeromobili, vagoni ferroviari, etc.) immatricolati o iscritti in pubblici registri di altri Stati membri, che sono adibiti ad attivita' commerciale e oltrepassano, in entrata ed in uscita, i confini italiani.

Si precisa che, in tale contesto, il servizio reso non comporta la compilazione dei Modelli Intra neanche ai fini statistici.

Al contrario, i servizi resi in Italia su mezzi di trasporto comunitari, per i quali risulta difficile provare l'esercizio di attivita' commerciale, debbono essere regolarmente assoggettati all'imposta, ai sensi dell'art. 7, quarto comma, lett. b) del D.P.R. n. 633 del 1972, fatta salva per il committente, se identificato in altro Stato membro, la possibilita' di richiesta di rimborso ai sensi dell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633 del 1972.

3.2 Triangolari con lavorazione

Le innovazioni apportate dall'inserimento del comma 4-bis nell'art. 40 del citato D.L. n. 331 del 1993 si rendono applicabili anche nei confronti delle c.d. "triangolari con lavorazione", per le quali si riportano, aggiornati, gli esempi gia' contenuti nel paragrafo 16.4 della Circolare n. 13 del 23 febbraio 1994, tenendo presente che gli elenchi riepilogativi devono essere compilati ai fini statistici solo nel caso in cui l'operatore segue una periodicitá di presentazione mensile.

Si rammenta inoltre che con decreto dirigenziale 4 febbraio 1998 (pubblicato nella G.U. n. 32 del 9 febbraio 1998), in applicazione dell'art. 12 del Regolamento (CEE) n. 3046 del 22 ottobre 1992 e successive

modificazioni, e' stato tra l'altro stabilito che il valore statistico deve essere indicato soltanto da parte dei soggetti che, nell'anno precedente, hanno realizzato scambi intracomunitari superiori a lire 7 miliardi, per quanto riguarda gli invii, a lire 3,5 miliardi, per quanto riguarda gli arrivi, nonche' da parte dei soggetti che, al di sotto di tali limiti, non abbiano compilato la colonna 4 (Ammontare delle operazioni in lire).

Avvertenza: nelle esemplificazioni grafiche che seguono, il movimento dei beni e' rappresentato da una linea tratteggiata, mentre per l'emissione della fattura da una linea intera.

1 caso

a) Operatore nazionale (IT1) vende materie prime a soggetto greco (EL) e consegna, per conto del proprio cliente EL, i beni ad altro soggetto nazionale (IT2) per la lavorazione, al termine della quale quest'ultimo inviera' i beni ad EL.

Obblighi del cedente IT1:

- effettua una cessione intracomunitaria non imponibile ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett.a), per la quale emette fattura nei confronti di EL;

- emette, per evidenziare la natura del rapporto, il documento di trasporto di cui al D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472, per la consegna dei beni alla ditta nazionale trasformatrice IT2, indicando la causale del trasporto (lavorazione per conto di EL);

- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni ai soli effetti fiscali (colonne da 1 a 6), 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 e' tenuto a regolarizzare l'operazione con assoggettamento ad imposta.

Obblighi di IT2 che esegue la lavorazione:

- riporta in apposito registro di cui all'art. 50 del D.L. n. 331 delle lavorazioni, tenuto ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 633 del 1972, i beni ricevuti da IT1, per conto di EL;

- emette fattura, per la lavorazione nei confronti del committente greco, non soggetta ad IVA, ai sensi dell'art. 40, comma 4-bis, del D.L. 331 del 1993;

- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni ai soli fini statistici;

- e' tenuto a cooperare con IT1 per consentire a quest'ultimo di acquisire la prova dell'avvenuta spedizione dei beni nell'altro Stato membro.

b) Operatore nazionale (IT) acquista materie prime da soggetto greco (EL1) con incarico a questi di consegnarle per la successiva lavorazione ad altro soggetto greco (EL2), il quale al termine della lavorazione ne cura l'invio in Italia al committente nazionale IT.

Obblighi dell'operatore nazionale:

- integra e registra, ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.L. 331 del 1993, le fatture ricevute senza addebito d'imposta da EL1 ed EL2;

- compila l'elenco riepilogativo degli acquisti, ai soli effetti fiscali (colonne da 1 a 7) per l'acquisto intracomunitario di materie prime da EL1 e ai soli fini statistici (colonna 1 e da 6 a 15) per l'invio dei beni da parte di EL2 a fine lavorazione.

2 caso

a) Operatore nazionale (IT) cede materie prime a soggetto greco (EL) con consegna, per conto di quest'ultimo, per la successiva lavorazione, a soggetto portoghese (PT), il quale, al termine della lavorazione, ne cura l'invio in Grecia al committente greco(EL).

Obblighi dell'operatore nazionale:

- emette fattura non imponibile, ai sensi dell'art. 41, comma 1, versata, con evidente riduzione degli oneri finanziari precedentemente posti a carico dei medesimi.

Inoltre, l'art. 2, comma 1, lett. f) della legge in rassegna ha sostituito il tredicesimo comma (ora comma 9), dell'art. 34, del D.P.R. n. 633 del 1972, prevedendo anche per le cessioni intracomunitarie di prodotti agricoli ed ittici la possibilita' di recuperare l'imposta assolta a monte mediante la detrazione o il rimborso di un importo pari alle percentuali di compensazione che sarebbero applicabili per analoghe operazioni effettuate nel territorio dello Stato, come gia' disponeva la previgente formulazione dello stesso comma per i beni soggetti ad accisa.

In tal modo si e' voluto evitare, anche in relazione alle suddette categorie di operazioni, un'ingiustificata penalizzazione a carico dei produttori agricoli che altrimenti rimarrebbero incisi dall'imposta a monte.

Infine, la medesima norma estende tale disciplina anche alle cessioni effettuate ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett.c) del D.P.R. n. 633 del 1972, con rilascio cioe' della lettera d'intento da parte del cessionario nei confronti del produttore agricolo.

5. CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE

L'art. 2, comma 1, lett. b), n. 1 della Legge n. 28 del 1997 ha operato una modifica all'art. 8, primo comma, lett. a) del D.P.R. n. 633 del 1972, per effetto della quale la prova dell'effettiva esportazione dei beni puo' essere data dall'esibizione del documento di trasporto previsto dall'art. 21, quarto comma dello stesso decreto, munito del "visto uscire" dal territorio doganale comunitario.

Si richiamano al riguardo le istruzioni impartite con Circolare n. 35/E del 13 febbraio 1997.

6. OPERAZIONI ASSIMILATE ALLE CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE

L'art. 2, comma 1, lett. c) del provvedimento in esame delimita con maggior precisione il campo di applicazione dell'art. 8-bis del D.P.R. 633 del 1972, stabilendo che rientrano tra le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione soltanto quelle operazioni che non siano gia' inquadrabili nell'ambito del precedente art. 8.

7. PLAFOND

L'art. 2, con il comma 1, lett. b), n. 2, lett. c), n. 2, lett. d) e con il comma 2, introduce una serie di misure di semplificazione e

razionalizzazione per quanto riguarda l'istituto del plafond che possono così riassumersi:

1) istituzione di un plafond unico in sostituzione della pluralità dei plafonds (artt. 8, 8 bis e 9 del D.P.R. n. 633 del 1972) previsti dalla previgente normativa. Come conseguenza di tale modifica concorrono globalmente alla costituzione del plafond le cessioni all'esportazione di cui agli articoli 8, primo comma, lett. a) e b), le operazioni di cui agli artt. 8 bis e 9, 71 e 72, del D.P.R. 633 del 1972, le operazioni intracomunitarie, nonché le cessioni a viaggiatori previste rispettivamente agli articoli 40, comma 9 e 52 del D.L. n. 331 del 1993;

2) introduzione di un nuovo criterio in ordine al momento costitutivo del plafond, non più legato alle operazioni "fatte", nel significato a tale termine attribuito dalle circolari 19 dicembre 1984 n. 73 e 23 febbraio 1984 n. 13 (della soppressa Dir. Gen. delle Tasse), bensì a quelle registrate ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. n. 633 del 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 concorrono 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 (Cfr. circolare n. 35/E del 13 febbraio 1997), l'effettiva uscita del bene dal territorio doganale della Comunità. Ed 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;

3) Ampliamento dell'utilizzazione del plafond a tutti gli acquisti di beni e servizi ed importazioni di beni con la sola esclusione dei fabbricati e delle aree edificabili. Poiché nelle attuali disposizioni non si riscontra più alcun riferimento all'intento, da parte dell'operatore economico, di esportare i beni o di inviarli in altro Stato comunitario, ne consegue che, rispetto al passato, l'agevolazione si rende applicabile anche ai beni ammortizzabili, ai beni acquisiti in leasing ed all'acquisto delle spese generali, a nulla rilevando, per queste ultime, la loro inerenza o meno con l'attività agevolata (cfr. Circolare n. 12 del 9 aprile 1981 della soppressa Dir. Gen. delle Tasse).

Ovviamente, nel caso di utilizzo del c.d. "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), è 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 D.P.R. n. 633 escluda espressamente dal beneficio solo le cessioni di fabbricati, l'esclusione è evidentemente da estendere a tali modalità di acquisizione dei fabbricati stessi, che realizzano un effetto equivalente.

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 del 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;

4) Possibilità di annotare le dichiarazioni di intento, emesse o ricevute, in apposita sezione di cui agli articoli 23 e 24 del D.P.R. n. 633

del 1972, anziche' nel registro istituito dall'art. 1, comma 2, del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17.

A seguito delle modifiche apportate, i contribuenti che anteriormente al 14 marzo 1997 hanno effettuato operazioni di cessioni all'esportazione per le quali non si era ancora realizzata la materiale esportazione dei beni, possono legittimamente costituirsi il plafond (laddove non abbiano gia' provveduto a farlo) a partire da tale data anche se in periodo precedente al realizzarsi dell'evento dell'esportazione, nel rispetto, ovviamente, delle condizioni previste dalla nuova norma.

8 - OPERAZIONI QUADRANGOLARI

Trattasi delle transazioni c.d. "a catena", a cui partecipano operatori in numero superiore a tre e dislocati in piu' Stati comunitari.

Al riguardo deve preliminarmente osservarsi che la problematica riguardante tali operazioni ha formato oggetto di esame in ambito comunitario ma, a differenza di quanto avvenuto per le operazioni triangolari, non ha trovato soluzione per una serie di motivazioni legate da un lato alla territorialita' dell'imposta sul valore aggiunto alla luce della VI Direttiva, dall'altro alle difficolta' di controllo e alla legittimita' della compilazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie (Mod. INTRA) da parte di tutti i soggetti partecipanti alle transazioni economiche in discorso.

Allo stato attuale, tale tipologia di operazioni non puo' godere delle semplificazioni previste per l'operazione triangolare, ma e' necessaria un'interruzione dei rapporti mediante la nomina di un rappresentante fiscale nello Stato membro di partenza o in quello di arrivo dei beni.

Pertanto, qualsiasi interpretazione diversa da quella indicata e' da considerarsi non legittima.

A titolo esemplificativo si riporta il seguente caso:

Un operatore italiano (IT1) acquista un bene da soggetto d'imposta identificato in Francia (FR) e lo cede ad altro soggetto nazionale (IT2) il quale, a sua volta lo rivende ad un operatore spagnolo. I beni dalla Francia vengono inviati direttamente in Spagna.

1. Rapporto FR-IT1

IT1 non effettua un acquisto intracomunitario, in quanto nel caso di specie non si verifica uno dei requisiti essenziali costituito dal materiale arrivo dei beni in Italia.

Ne' puo' farsi utile riferimento alla disposizione di cui all'art. 40, comma 2, primo periodo, del D.L. n. 331 del 1993, ove la stessa venga interpretata nel senso che si verta nell'ipotesi di un acquisto intracomunitario soggetto ad IVA allorché non venga comprovato che il bene e' stato assoggettato ad imposta in altro Stato comunitario. Tale norma, infatti, nel determinare la territorialita' degli acquisti intracomunitari, non fa venir meno la necessita' che per la loro realizzazione debbano essere presenti tutti i requisiti richiesti dal regime transitorio delle transazioni intracomunitarie e cioe' lo status di soggetto d'imposta sia del cedente che del cessionario, identificazione dei soggetti in due Stati membri diversi, l'arrivo dei beni in Italia.

Pertanto la transazione deve essere considerata quale operazione esclusa dal campo applicativo dell'IVA, per carenza del presupposto della territorialita', ai sensi dell'art. 7, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

L'operazione non puo' nemmeno farsi rientrare nella "triangolare comunitaria", atteso che IT1 non e' legittimato a designare quale "debitore d'imposta" l'acquirente finale ES, non assumendo nei confronti di quest'ultimo la veste di fornitore.

2. Rapporto IT1-IT2

Come detto, l'operazione e' irrilevante ai fini dell'imposta nazionale, in quanto i beni, all'atto della cessione, non sono fisicamente presenti sul territorio dello Stato. Conseguentemente, non puo' trovare applicazione il regime di non imponibilita' previsto dall'art. 58, comma 1, del D.L. n. 331 del 1993, ma al contrario l'operazione deve essere assoggettata a tutti gli obblighi impositivi in Francia.

3. Rapporto IT2-ES

In relazione a quanto gia' illustrato ai precedenti punti, l'operazione non puo' costituire cessione intracomunitaria di beni, ai sensi

dell'art. 41, del D.L. n. 331 del 1993, ma assume rilevanza ai fini dell'imposta dovuta in Spagna.

4. Modalita' operative

In relazione alla qualificazione giuridica della suddetta operazione, premesso che le transazioni commerciali non hanno alcun effetto ai fini dell'applicazione del tributo in Italia, le procedure piu' idonee da seguire vanno collegate con la nomina di un rappresentante fiscale in Francia o in Spagna da parte di uno dei soggetti nazionali, per cui si possono verificare le seguenti ipotesi:

a) IT1 nomina un rappresentante fiscale in Francia:

- il rapporto FR-IT1 viene assoggettato in Francia quale operazione interna;

- il rapporto IT1-IT2-ES configura un'operazione triangolare comunitaria, in quanto il rappresentante francese di IT1 pone in essere una cessione intracomunitaria (in partenza dalla Francia) nei confronti di IT2 e, su incarico di questi, consegna i beni direttamente al cliente finale in Spagna.

In particolare IT2:

- integra la fattura di acquisto, senza applicazione dell'imposta, ai sensi dell'art. 40, comma 2, secondo periodo, del D.L. n. 331 del 1993, e provvede alla sua registrazione nei termini e nei modi previsti dall'art. 47;

- compila l'elenco riepilogativo degli acquisti ai soli effetti fiscali;

- emette fattura non imponibile nei confronti di ES, designandolo quale debitore dell'imposta in Spagna;

- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni ai soli effetti fiscali.

b) IT2 nomina un rappresentante fiscale in Spagna:

- nel rapporto FR-IT1-Rapp.fiscale di IT2 in Spagna viene posta in essere un'operazione triangolare comunitaria.

In particolare IT1:

- integra la fattura di acquisto, senza applicazione dell'imposta, ai sensi dell'art. 40, comma 2, secondo periodo, del D.L. n. 331 del 1993, e provvede alla sua registrazione nei termini e nei modi previsti dall'art. 47;

- compila l'elenco riepilogativo degli acquisti ai soli effetti fiscali;

- emette fattura non imponibile nei confronti del rappresentante di IT2 in Spagna, designandolo quale debitore dell'imposta in detto Stato;

- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni ai soli effetti fiscali.

Il rapporto Rapp. fiscale di IT2 - acquirente finale spagnolo realizza un'operazione interna tassabile in Spagna.

c) IT1 nomina un rappresentante fiscale in Spagna:

L'ipotesi rende piu' complessa l'operazione, in quanto comporta la nomina di un rappresentante anche per IT2.

In particolare, il rappresentante fiscale di IT1:

- nel rapporto con FR, realizza un acquisto intracomunitario in Spagna;

- nel rapporto con IT2, pone in essere un'operazione da assoggettare ad imposta spagnola.

Quest'ultimo a sua volta, ponendo in essere un'operazione attiva in Spagna (cessione nei confronti del cliente finale) per il recupero dell'imposta addebitatagli dal rappresentante fiscale di IT1 e' tenuto a nominare un rappresentante fiscale.

Gli Uffici in indirizzo sono pregati di assicurare la massima diffusione della presente circolare.