

Sul sito dell'Agencia delle Dogane è stata pubblicata l' "ISTANZA DI INTERPELLO PRODOTTA DAL SIG. XX IN TEMA DI COMPILAZIONE DEL DAU"

La questione riguarda l'operazione disciplinata all'articolo 8, lettera b) del decreto Iva, nell'ipotesi in cui un cedente nazionale venda merce ad un cessionario comunitario che dovrà, entro novanta giorni dalla consegna, trasportare o spedire la merce acquistata in un paese terzo, fuori del territorio della Comunità.

L' articolo 8, lettera b) in commento individua nell' esportatore il cedente nazionale e non il cessionario comunitario. Egli dovrà documentare l'avvenuta esportazione con la vidimazione apposta dall'Ufficio doganale o dall'ufficio postale su un esemplare della fattura.

L'Agencia delle Entrate, competente in materia di Iva, sin dal 1997, ha disciplinato l'operazione descritta ritenendo che l'esportazione con consegna al cliente estero in Italia, indicata all'articolo 8, lettera b) del decreto Iva, riguardasse l'ipotesi in cui l'acquirente estero stesso provvede a ritirare la merce presso il cedente, curandone la successiva formalità dell'esportazione, entro novanta giorni dalla data della consegna.

In tal caso (è il dettato dell'Agencia delle Entrate) la prova dell'avvenuta esportazione dei beni per il cedente nazionale non può che essere costituita dall'apposizione da parte della dogana di uscita del visto sull'esemplare della fattura dallo stesso emessa e presentata in dogana all'atto dell'esportazione. Ciò in quanto, nel caso di specie, il documento di esportazione resta all'acquirente estero.

L' operazione prospettata non rientra nell'ambito delle operazioni intracomunitarie per mancanza del requisito del trasporto diretto da un paese comunitario ad altro paese comunitario.

Per cui, benché intervenuta tra due soggetti comunitari, la cessione in esame rientra nei canoni generali della normativa sull'Iva, che è imposta armonizzata in sede UE.

La cessione di cui si discorre, disciplinata all'articolo 8, lettera b) del decreto Iva, non ha nulla a che fare con quella indicata dall'interpellante

al punto 16.3 – primo caso della circolare n.13 / 1994 che riguarda un caso di esportazioni triangolari.

Qui non c'è alcuna triangolazione, ma solo una cessione in Italia di merce, resa franco magazzino venditore, a un soggetto estero che la dovrà trasportare o spedire fuori della comunità nei novanta giorni successivi.

Non rientrando per nessun motivo, nei canoni dell'Iva intracomunitaria (DL 331/93) non ha alcuna rilevanza la nazionalità del cessionario del cliente italiano.

Ma tant'è!

Il discorso dovrebbe ritenersi chiuso, ma per esercizio mentale, analizziamo la seguente operazione:

“A “ nazionale vende e consegna, presso il suo magazzino, merce a “ B “, francese, che la trasporta o spedisce in India, a se stesso, o ad un suo cliente.

Non c'è triangolazione per mancanza del trasporto all'estero a cura di “A.”

Il quesito è:

Il francese “B“ deve nominare In Italia un proprio rappresentante fiscale, ovvero identificarsi direttamente ?

Oppure no?

Io credo di no e proverò a spiegarmelo.

L'articolo 1 del decreto Iva stabilisce che l'imposta si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese e nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate.

La soluzione del problema sta nel testo di questo articolo e non altrove, né tantomeno in circolari o in programmi informatici.

Trattandosi di imposta armonizzata i principi esposti all'articolo 1, sono stati ripresi, pari pari e in tutta Europa, dalla direttiva di base n. 2006/112/CE.

Va innanzitutto distinta l'ipotesi dell'importazione da quella dell'esportazione.

La prima, da chiunque effettuata e, perciò anche da un soggetto comunitario, rientra nel campo d'applicazione dell'imposta. Ne consegue direttamente che, per porla in essere in Italia, il soggetto comunitario deve procedere alla nomina di un proprio rappresentante fiscale ovvero identificarsi direttamente.

Un soggetto terzo, non comunitario, deve, invece, nominare in Italia un proprio rappresentante fiscale, non potendosi identificare direttamente.

La norma è logica, come d'altronde lo è tutta la legge Iva.

All'importazione si corrisponde l'imposta.

Con tutte le conseguenze di ordine contabile e di dichiarazioni, utili a presentare il "conto" allo Stato.

In conclusione, sul punto, si può affermare che l'importazione è un'operazione territorialmente rilevante a prescindere dalla nazionalità del soggetto che la pone in essere o dall'attività che egli svolge.

Lo stesso discorso non può valere nel caso di cui all'articolo 8, lettera b) del decreto Iva.

Va, sul punto, innanzitutto osservato che, al di là delle importazioni ove l'imposta è in ogni caso dovuta, vige il principio generale della territorialità e quello dell'esercizio di imprese o di arti e professioni, per potersi applicare l'imposta, restandone al di fuori del suo campo d'applicazione ogni diversa fattispecie.

In verità la stessa risposta all'interpello, al penultimo periodo, afferma che il codice "0" può essere utilizzato *".....qualora non sussistano le condizioni previste dalle norme vigenti ai fini dell'identificazione diretta ovvero della nomina del rappresentante fiscale e – solamente – se l'operatore estero non agisca nella sua attività d'impresa o arte o professione, con riferimento alle definizioni contenute sia nel codice civile (art. 2082) sia nel D.P.R. n. 633 (art.5).*

Va osservato, a prescindere dalle considerazioni o dalle necessità del "sistema" informatico in dotazione all'Amministrazione che .

- l'articolo 2082 del c.c., così come lo stesso articolo 4 del decreto Iva, fanno riferimento al concetto d'imprenditore, per tale intendendo

chi eserciti professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione e dello scambio di beni e di servizi;

- il principio è ribadito all'articolo 4 del decreto Iva , che richiede l'esercizio delle attività commerciali ed agricole di cui agli articoli 2195 e 2135 del c.c., con tutti gli obblighi conseguenti;
- tali attività devono essere esercitate in forma abituale ed organizzate dall'imprenditore. Tutto ciò comporta obblighi di pubblicità, adempimenti formali e fiscali,
- esse devono essere esercitate in Italia. E' nel nostro Paese che hanno validità sia il codice civile, sia il decreto Iva, anche se armonizzato, quest'ultimo, con la normativa comunitaria, alla quale, peraltro, devono adeguarsi tutti i Paesi UE;
- è in, una certa misura, equiparata all'impresa la stabile organizzazione nel territorio italiano del soggetto non residente, soggetta, anch'essa, a tutti gli obblighi previsti per le imprese nazionali, tra i quali anche quello dell'identificazione ai fini Iva, di pubblicità e di organizzazione. In tal caso non ha alcun significato il riferimento alla figura del rappresentante fiscale o al concetto di identificazione diretta;
- nell'ipotesi di cui all'articolo 8, lettera b) del decreto Iva il vero esportatore è il primo cedente, imprenditore nazionale, identificato ai fini Iva in Italia, con l'obbligo di documentare la non imponibilità della cessione posta in essere;
- Il cessionario, comunitario o non comunitario, se non ha posto in essere in Italia una stabile organizzazione, non ha alcun obbligo di identificarsi ai fini Iva, perché sta operando nell'ambito della sua impresa che, però, è all'estero, mentre nel nostro Paese sta compiendo solo un acquisto, un atto assolutamente libero che non comporta alcun obbligo né nel nostro, né in alcun altro paese del mondo;
- l'acquisto da parte di soggetto identificato ai fini Iva in Italia di beni all'estero e la loro eventuale successiva rivendita a soggetto anch'egli estero, sono due operazioni escluse dal campo d'applicazione dell'Iva, ai sensi dell'articolo 7 del relativo decreto. L'acquisto e la cessione non vanno né registrati nella contabilità Iva, né inseriti nella relativa dichiarazione annuale. Non c'è Iva per mancanza

del requisito della territorialità, non avendo mai la merce toccato il territorio nazionale. Le due operazioni (acquisto e successiva cessione) andranno registrate nella sola contabilità generale per poi confluire nel bilancio.

Quindi analizziamo l'operazione posta in essere sia da un soggetto italiano presso un Paese UE, sia da un soggetto comunitario in Italia, secondo la modalità indicata all'articolo 8, lettera b) del decreto Iva.

1°ACQUISTO DA PARTE DI SOGGETTO ITALIANO IN UN PAESE COMUNITARIO DI MERCE COMUNITARIA RESA EXW E CEDUTA A SOGGETTO "TERZO"

Il soggetto italiano, che svolge la sua attività in Italia, ove ha organizzato un'impresa nel rispetto del Codice Civile e della legge Iva, può liberamente, nel rispetto del principio della libertà di commercio e di concorrenza, acquistare e vendere merce in tutto il mondo e, perciò ed ancor di più, in un paese comunitario per poi rivenderla all'estero, senza necessità di identificarsi in quel paese ai fini Iva.

L'operazione che egli pone in essere non rientra nel campo d'applicazione dell'Iva in Italia per mancanza del requisito della territorialità.

La cessione all'esportazione non la sta ponendo in essere il soggetto italiano, ma il cedente comunitario che deve documentarla alla propria amministrazione finanziaria. Egli avrà bisogno del visto uscire, apposto dalla dogana sull'esemplare della fattura dallo stesso emessa su presentazione dell'esemplare numero 3 del documento doganale d'esportazione, regolarmente munito del visto della dogana d'uscita. Ovviamente è fatta salva la possibilità di munirsi della copia o fotocopia del documento doganale che certifichi l'avvenuta esportazione.. Il soggetto italiano, invece, avrà effettuato, all'estero, un acquisto e una successiva rivendita, rilevanti solo ai fini delle imposte dirette.

Egli, tuttavia, sia per consentire al proprio cedente comunitario di documentare l'uscita della merce dalla Comunità, sia in considerazione che ha novanta giorni di tempo per trasportare o spedire la merce al

paese terzo, dovrà risultare intestatario della bolletta d'esportazione, che resterà in suo possesso, e sulla quale la dogana comunitaria estera avrà apposto il codice "0"..

2° ACQUISTO IN ITALIA DA PARTE DI SOGGETTO COMUNITARIO DI MERCE RESA EXW E DALLO STESSO CEDUTA AL SOGGETTO TERZO.

In mancanza di stabile organizzazione in Italia il soggetto comunitario effettua un acquisto in Italia di merce che poi rivenderà ad un soggetto terzo.

Egli sta compiendo un atto d'impresa ma non sta organizzando un'impresa in Italia, né vi sta istituendo una stabile organizzazione.

Ne consegue che non dovrà né nominare un proprio rappresentante fiscale né identificarsi direttamente.

Anche nel suo paese, ove l'Iva interna dovrà essersi adeguata alla VI direttiva, varrà il principio che le operazioni poste in essere all'estero (per lui l'Italia è "estero") sono fuori del campo d'applicazione dell'imposta.

Il vero esportatore è il cedente italiano e non il soggetto comunitario e la bolletta d'esportazione si emetterà a nome di quest'ultimo sia in considerazione che ha a disposizione novanta giorni per trasportarla o spedirla nel paese terzo, sia per consentire al soggetto italiano che l'operazione si è conclusa nel rispetto delle condizioni indicate all'articolo 8, lettera b) del decreto Iva.

.

Avevano ragione le Entrate con la circolare 35/E.

A questo punto, per completezza, corre l'obbligo di puntualizzare che, al di là di quanto sin qui esposto con riferimento alla particolare operazione di cui al citato articolo 8, lettera b) del decreto Iva, ed in ogni caso:

- la nomina del rappresentante fiscale ai fini Iva, ovvero l'identificazione diretta, fatta eccezione per l'importazione, non è obbligatoria. Per cui il soggetto

comunitario, che acquisti merce in altro paese comunitario, per utilizzarla al di là dei canoni di cui al D.L. 331/93 (iva intracomunitaria), può scegliere di pagare l'imposta e, perciò, di non identificarsi in alcun modo, ovvero di identificarsi in una delle due modalità previste, con tutte le conseguenze, più o meno complesse, di natura contabile;

- l'assunzione della rappresentanza fiscale e l'identificazione diretta non comportano, sic et simpliciter, una stabile organizzazione.

gianni gargano